

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 17. 9. 2008**

### **OBSAH**

#### **ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

##### **Příspěvky uzavřeny k 17.9.2008**

##### **Daň z příjmů**

218/13.02.08 - Režim zákonných rezerv v případě přeměn společností při současné změně  
účetního období ..... str. 3

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

227/12.03.08 - Změna reálné hodnoty (oceňovací rozdíl) podílu, který se v souladu se  
zvláštním právním předpisem<sup>1</sup> oceňuje reálnou hodnotou a který by byl při převodu  
osvobozen pod § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle § 19 odst. 9 ZDP  
..... str. 10

Předkládá: Ing. Aleš Havlín

235/09.04.08 - Výpočet daně ze mzdy nerezidentům, z jejichž příjmu se odvádí SaZP povinně  
do systému pojištění v jiném členském státě EU..... str. 14

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

245/18.06.08 - Penzijní připojištění roku 2007 ..... str. 21

Předkládají: Marie Konečná  
Petr Toman

##### **Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF**

##### **Spotřební daň**

246/17.09.08 - Místo dodání u přeshraničních dodávek elektřiny, plynu a pevných paliv  
..... str. 23

Předkládají: Ing. Martin Kohlík  
Ing. Stanislav Kryl

---

<sup>1</sup> Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

## **ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

### **Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF**

#### **Daň z příjmů**

243/18.06.08 - Stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku ..... str. 32

Předkládá: Ing. Petr Němec

### **Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF**

#### **Daň z příjmů**

247/29.10.08 - Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP .....str. 39

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal  
Ing. Radislav Tkáč

#### **DPH**

249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům..... str. 44

Předkládá: JUDr. Ing. Václav Pátek  
Ing. Petr Brabenec, MBA

### **Příspěvky odložené na příští jednání KV**

#### **Daň z příjmů**

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly ..... str. 50

Předkládají: Ing. Otakar Machala  
Ing. Jiří Hanák  
Ing. Jana Tepperová

#### **Daň z příjmů**

232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční transparentní entity..... str. 57

Předkládá: Ing. Aleš Zídek

244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy ..... str. 72

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč  
Ing. Jiří Hanák  
Ing. Jiří Nesrovnal

#### **DPH**

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrát ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07..... str. 80

Předkládají: Andrea Mojžíšová  
Petra Pospíšilová

## ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 17.9.2008

### DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 218/13.02.08 – MF projednalo příspěvek s předkladatelem mimo rámec jednání KV KDP a připravilo závěr – příspěvek uzavřen**

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

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

#### Úvod

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

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

#### Zákonná úprava

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

§ 7 odst. 11 ZoR: „V případě přeměn<sup>2</sup> se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy podle odst. 1 považuje i období, za které se podává daňové přiznání.“

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

§ 38m odst. 3 písm. a) ZDP: „Daňové přiznání se kromě případů stanovených zvláštním právním předpisem podává také za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, za které nebylo dosud

---

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

*přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.“*

## **Analýza**

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

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

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

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

## **Příklad**

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

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

Rezerva	Dlouhodobý majetek	Odpisová skupina	Celkový rozpočet opravy	Zahájení tvorby rezervy	Ukončení tvorby rezervy	Plánované zahájení opravy	Tvorba rezervy za období
Rezerva 1	Majetek 1	4	1000	3/2006-2/2007	3/2009-2/2010	3/2010-2/2011	250
Rezerva 2	Majetek 2	2	300	3/2005-2/2006	3/2007-2/2008	3/2008-2/2009	100

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

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

Pro názornost jsou výše uvedené operace zobrazeny na časové ose:

1.3.2008	1.4.2008	31.7.2008	31.8.2008	30.9.2008	31.12.2008
Začátek účetního období	Rozhodný den fúze	Schválení fúze oběma společnostmi	Podání DP za ZO 2006/2007 a za období před RD	Oznámení o změně účetního období	Datum účinnosti fúze

Na základě ZoR a ZDP budou společnosti A a B uplatňovat následující zdaňovací období pro účely ZDP a ZoR<sup>3</sup>:

Začátek zdaňovacího období	Konec zdaňovacího období	Zdaňovací období pro účely ZDP	Zdaňovací období pro účely ZoR
1.3.2007	29.2.2008	Ano	Ano
1.3.2008	31.3.2008	Ne	Ano <sup>4</sup>
1.4.2008	31.12.2008	Ano <sup>5</sup>	Ano <sup>6</sup>

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

<sup>3</sup> Pro účely tohoto příspěvku předkladatel předpokládá, že kombinace sloučení společností a změny účetního období jedné z nich je možná.

<sup>4</sup> Podle § 7 odst. 11 se za zdaňovací období pro účely tvorby rezervy podle odst. 1 považuje i období, za které se podává daňové přiznání. Vzhledem k tomu, že podle § 38m odst. 3 písm. a) ZDP se daňové přiznání podává také za období předcházející rozhodný den fúze, je toto období zdaňovacím obdobím pro účely ZoR.

<sup>5</sup> Podle § 17a písm. c) ZDP je zdaňovacím obdobím pro účely ZDP období od rozhodného dne fúze do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byla fúze zapsána v obchodním rejstříku. V uvedeném případě je tato definice zdaňovacího období naplněna, byť konec kalendářního roku je zároveň i koncem přechodného období.

<sup>6</sup> Vzhledem k tomu, že toto období je zdaňovacím obdobím pro účely ZDP, je toto období na základě § 3 odst. 1 ZoR také zdaňovacím obdobím pro účely tvorby rezerv.

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

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

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

**Ad 1)**

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

**Ad 2)**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Ad 3)**

Přestože podle § 7 odst. 1 ZoR rezervu mohou vytvářet pouze poplatníci, kteří mají k majetku právo vlastnické, předkladatel je toho názoru, že Rezervu 2 v rámci přeměn pro období po

rozhodném dni fúze může nástupnická společnost A tvořit i pro případ, kdy z právního pohledu není vlastníkem, neboť v opačném případě by ustanovení § 23c odst.8 písm. a) ZDP postrádalo smysl. Jde o období fikce vlastnictví pro účely uplatnění daňových odpisů nástupnickou společností u majetku právně vlastněném zanikající společností v období od rozhodného dne fúze do dne nabytí právních účinků fúze. Pro účely daně z příjmů a účetnictví se zde vytváří právní fikce vlastnictví.

#### **Ad 4)**

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

#### **Ad 5)**

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

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

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

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

#### **Závěr**

V souvislosti s přeměnou společností, změnou jejich účetního období a kombinací obou těchto operací jsou poplatníci, kteří tvoří rezervy podle ZoR, povinni obecně provést přepočítání tvořených rezerv, pokud se změní počet zdaňovacích období do plánovaného zahájení opravy a není překročen maximální počet zdaňovacích období, po která lze rezervy podle ZoR tvořit. Přitom se předpokládá, že kombinace přeměny podle ObchZ a změny účetního období podle § 3 odst. 2 ZoÚ je obecně přípustná.



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

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

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

Navrhujeme, aby Ministerstvo financí výše uvedené závěry potvrdilo.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Na úvod je třeba podotknout, že bez znalosti konkrétních údajů nelze k výše uvedenému případu zaujmout konkrétní stanovisko. Obecně lze však konstatovat, že hlavním cílem tvorby rezervy na opravu hmotného majetku (dále jen „rezerva“) je umožnit poplatníkovi zajistit si takovou výši peněžních prostředků, která umožní provedení opravy hmotného majetku v předpokládané výši a v předpokládaném termínu.

Konkrétní způsob a podmínky její tvorby upravuje § 7 ZoR.

Cílem zavedení ustanovení odst. 11 do § 7 bylo umožnit poplatníkovi v případě přeměny vytvořit příslušnou část rezervy připadající na jedno zdaňovací období i za období, za které se podává daňové přiznání, a to i přesto, že se nejedná o zdaňovací období vymezené § 17a ZDP. Smyslem tohoto ustanovení není nic jiného než naplnění výše uvedeného cíle tvorby rezervy, tj. zajištění dostatečné výše peněžních prostředků k provedení opravy v předpokládaném zdaňovacím období.

Vzhledem k tomu, že ZoR v § 7 odst. 5 hovoří v souvislosti s okamžikem zahájení opravy o zdaňovacím období, ve kterém se předpokládalo její zahájení a s ohledem na výše uvedené lze v předkladatelem uváděném v mezním případě připustit i stav, že přepočten rezervy nebude realizován, neboť tato bude vytvořena v předpokládané výši a oprava bude zahájena ve zdaňovacím období, ve kterém se předpokládalo její zahájení.

Protože v uváděném příkladu je uvedena i možnost, že při přeměně dochází současně ke změně účetního období (tj. z jednoho zdaňovacího období se stávají období tři), dochází k tak podstatné změně původních podmínek, za kterých byla rezerva konstruována, což také významně ovlivňuje výši tvorby rezervy v jednotlivém zdaňovacím období, je v daném případě nejjednodušším a podmínkám zákona plně vyhovujícím řešením rozpuštění dosud vytvořené části rezervy a započítí tvorby rezervy nové tak, že bude zohledněn přeměnou významně dotčený počet zdaňovacích období zbývajících do období zahájení opravy. Rezerva tak bude rovnoměrně vytvářena i v případě, kdy kromě přeměny dojde i ke změně účetního období.

Při použití přepočtu rezervy v důsledku změny počtu (zvýšení o jedno či dvě) zdaňovacích období zbývajících do předpokládaného termínu zahájení opravy je za předpokladu splnění všech zákonem stanovených podmínek zejména nutné opakovaně posoudit odůvodněnost tvorby rezervy a její výše.

**227/12.03.08 - Změna reálné hodnoty (oceňovací rozdíl) podílu, který se v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>7</sup> oceňuje reálnou hodnotou a který by byl při převodu osvobozen pod § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle § 19 odst. 9 ZDP**

Předkládá: Ing. Aleš Havlín, daňový poradce, č. osvědčení 4008

## **1. Výchozí situace**

S účinností od 1. ledna 2008 byla zákonem č. 261/2007 Sb., zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů doplněna do zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) nová ustanovení § 19 odst.1 písm. ze) a odst. 9 a § 23 odst. 4 písm.l).

Novelizací ZDP bylo poplatníkům umožněno dle § 19 odst. 1 písm. ze) a odst. 9 ZDP považovat výnos z prodeje podílu na dceřiné společnosti za výnos osvobozený.

Pro účely aplikace osvobození příjmu z prodeje podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti se použije vymezení základních pojmů z ustanovení § 19 odst. 3 a 4 ZDP. Z těchto ustanovení vyplývá, že osvobození předmětného příjmu se uplatní, pokud mateřská společnost má alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti, a to nepřetržitě nejméně po dobu dvanácti měsíců. Podmínku doby držby cenných papírů je navíc možné dle § 19 odst. 4 ZDP splnit i dodatečně.

V souvislosti s tímto ustanovením bylo pozměněno i ustanovení § 23 odst. 4 písmeno l) ZDP, dle kterého se do základu daně nebude zahrnovat: „*změna reálné hodnoty (oceňovací rozdíl) u podílu, který se v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>20</sup> oceňuje reálnou hodnotou a který by byl při převodu osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) nebo podle § 19 odst. 9.*“

## **2. Rozbor**

Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, obecně značně omezuje situace, kdy je možno promítnout změnu reálné hodnoty (dále jen „RH“) cenných papírů výsledkovým způsobem – jako finanční náklad nebo finanční výnos. Další omezení pak vyplývá ze zákazu přesunu mezi jednotlivými skupinami cenných papírů, dle Českého účetního standardu pro podnikatele č.008 – Operace s cennými papíry a podíly (konkrétně z vyhlášky č.501/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi).

I přes výše uvedená omezení se však může naskytnout situace, kdy je možno cenné papíry ve výši minimálně 10% účasti na dceřiné společnosti přecenit výsledkově na RH.

V takovém případě bude muset poplatník posuzovat, zda bude možné z pohledu ZDP ponechat toto přecenění na RH v základu daně nebo ho naopak ze základu daně vyloučit.

---

<sup>7</sup> Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

K nejasnostem může docházet zejména v případě držby cenných papírů ve výši minimálně 10 % podílu a vyššího, kdy není splněn k poslednímu dni zdaňovacího období časový test pro osvobození prodeje v podobě dvanácti měsíční souvislé držby. ZDP však zároveň umožňuje osvobodit i prodej tohoto podílu, pokud je časový test splněn následně. Text ustanovení § 23 odst. 4 písm. l) ZDP „... a který by byl při převodu osvobozen...“ v podobě použití kondicionální způsobu umožňuje vícery výklad.

Domníváme se, že by se při posuzování skutečnosti, zda ponechat změnu RH v základu daně mělo vycházet ze skutečnosti, že jedná o hypotetický prodej celého podílu (všech cenných papírů) s tím, že splnění časové podmínky v podobě dvanáctiměsíční nepřetržité držby bude posuzováno k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období. Výjimkou by mohla být pouze situace, kdy poplatník (účetní jednotka) prokáže záměr nakupovat další cenné papíry i v budoucnosti a přesáhnout tak hranici celkové účasti výši 10 % nebo držet minimálně 10% podíl po dobu minimálně dvanácti měsíců v budoucnosti.

Podobně u změny RH cenných papírů společností z třetích zemí budou ostatní podmínky nutné pro osvobození prodeje v podobě: uzavřené účinné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, příslušné právní formy a minimální sazby daně, posuzovány k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období.

Splnění časového testu v podobě minimálně dvanáctiměsíční nepřetržité držby podílu (nebo podmínky hranice 10 % podílu, případně dalších podmínek u osvobozeného prodeje cenných papírů společnosti ze třetí země) v následujících obdobích nemá za následek povinnost ani možnost podat dodatečné daňové přiznání – změna RH zůstává i nadále v základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích. Změna těchto podmínek v budoucnosti, již nebude mít zpětně vliv na změnu daňové povinnosti.

Podobně přístup, kdy se automaticky uplatňuje nezahrnování změny RH bez ohledu na dobu držby k poslednímu dni zdaňovacího období se jeví jako značně problematický. V případě nesplnění časové podmínky v budoucnu by pak poplatníci museli vzniklou situaci řešit přes podání dodatečného daňového přiznání. Jako lepší se tak jeví přístup, kdy je „riziko“ zohlednění změny RH do základu daně před splněním podmínek plně dáno na rozhodnutí a záměru poplatníka.

### **Situace:**

- a) poplatník nakoupil (nebo již drží) cenné papíry v intervalu (0,0 – 10,0 %) účasti**  
Bez ohledu na dobu držby k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období bude nutno ponechat případné přecenění na RH v základu daně.
- b) poplatník nakoupil (nebo již drží) cenné papíry v intervalu <10,0 – 100,0 %> účasti**
  - i) k poslednímu dni zdaňovacího období nebyla překročena dvanáctiměsíční doba držby cenných papírů**
    - 1. poplatník má záměr držet cenné papíry více než dvanáct měsíců**

V takovém případě má poplatník možnost (nikoliv povinnost) nezahrnout přecenění této účasti, která ještě nesplňuje podmínky pro osvobození na RH do základu daně.

V případě nedodržení záměru poplatníka – nebude dosaženo časového testu dvanácti měsíců souvislé držby v budoucnu, má poplatník povinnost (nebo možnost) podat dodatečné daňové přiznání za období, kdy nezahrnul výnos (náklad) z přecenění na RH do základu daně.

## **2. poplatník nemá záměr držet cenné papíry více než dvanáct měsíců**

Případné přecenění na RH bude ponecháno v základu daně.

### **ii) k poslednímu dni zdaňovacího období byla překročena dvanáctiměsíční doba držby cenných papírů**

Přecenění na RH bude vyjmuto ze základu daně bez ohledu na záměr poplatníka prodat či neprodat celou/část účasti v budoucnosti.

### **c) poplatník postupně nakupuje cenné papíry během x zdaňovacích období tak, že nakonec přesáhnou hranici 10 % celkového podílu**

#### **i) vyplývá to z předem přijatého záměru poplatníka**

Poplatník má k dispozici záměr, že i v budoucnu bude pokračovat v nakupování (zvyšování) své účasti a že chce přesáhnout hranici nutnou pro osvobození prodeje tohoto podílu ve výši 10 %.

V takovém případě má poplatník možnost (nikoliv povinnost) nezahrnout přecenění této účasti, která ještě nesplňuje podmínky pro osvobození na RH do základu daně.

V případě nedodržení záměru poplatníka – nebude dosaženo 10% hranice v budoucnu, má poplatník povinnost (nebo možnost) podat dodatečné daňové přiznání za období, kdy nezahrnul výnos (náklad) z přecenění na RH do základu daně.

#### **ii) nevyplývá to z předem přijatého záměru poplatníka**

řešení stejné jako v situaci a) – přecenění na RH bude ponecháno v základu daně

### **d) poplatník v situaci a) a bi)1. v následujícím (následujících) období přesáhne hranici 10 % účasti nebo dobu držby dvanáct měsíců**

Případná dříve uplatněná změna RH v předchozích zdaňovacích obdobích zůstává beze změny, poplatník není povinen (nemá ani možnost) podat dodatečné/á přiznání a vyjmout ze základu daně změnu RH cenných papírů.

### 3. Závěr

Při posuzování splnění podmínek a tím i nutnosti nezahrnutí přecenění na RH cenných papírů by se mělo vycházet ke stavu k poslednímu dni zdaňovacího období, pokud poplatník (účetní jednotka) neprokáže záměr nakupovat či držet tyto cenné papíry i v budoucnosti. Posuzovat podmínku splnění časového testu v podobě minimálně dvanáctiměsíční držby podílu (a případné další podmínky pro cenné papíry z třetích zemí) je nutno k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období, ve kterém došlo k přecenění na RH. Splnění těchto podmínek (nebo podmínky hranice 10 % podílu) v následujících obdobích nemá za následek povinnost ani možnost podat dodatečné daňové přiznání – změna RH zůstává i nadále v základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích bez možnosti opravy. Poplatník by měl mít při záměrném postupném nákupu cenných papírů přesahujícím v konečné podobě 10% podíl a zamýšlené době držby cenných papírů přesahující časový test dvanácti měsíců možnost nezahrnovat případnou změnu RH do základu daně. Nedosažení 10% hranice a nesplnění dvanáctiměsíční podmínky držby cenných papírů má však za důsledek povinnost (případně možnost, když dochází ke snížení základu daně) podat dodatečné daňové přiznání.

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Při posuzování oceňovacího rozdílu pro účely § 23 odst. 4 písm. l) ZDP mohou nastat tyto situace:**

- 1) k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, drží poplatník podíl od 0% do 9,99% (méně než 10%) - o související oceňovací rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy se základ daně neupravuje (v příspěvku situace a),
- 2) k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, drží poplatník podíl od 10% - 100%, ale kratší dobu než 12 měsíců:
  - a) *poplatník bude postupovat podle § 19 odst. 4, (předpokládá, že podíl bude držet déle než 12 měsíců) a související oceňovací rozdíly vyloučí ze základu daně. Prodá-li následně podíl dříve, podá dodatečné daňové přiznání, na kterém, upraví základ daně o nesprávně vyloučené související oceňovací rozdíly,*
  - b) *poplatník nebude postupovat dle § 19 odst. 4 (předpokládá, že podíl nebude držet déle než 12 měsíců), a proto o související oceňovací rozdíly neupraví základ daně. Neprodá-li následně podíl do 12 měsíců, podá dodatečné daňové přiznání, na kterém ze základu daně vyloučí související oceňovací rozdíly,*
- 3) k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, drží poplatník podíl od 10% -100%, a to delší dobu než 12 měsíců – o související oceňovací rozdíly upraví základ daně.

Z uvedeného vyplývá, že v případě uplatnění osvobození budou vyloučeny veškeré příjmy resp. výdaje (náklady) zaúčtované v souladu s účetními předpisy v souvislosti s dotčenými operacemi s majetkovými účastmi.

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

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

### **1. Úvod – popis problému**

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2. Analýza problému

### 2.1 Zákon o daních z příjmů

Podle § 6 odst.13 jsou základem daně (dílním základem daně) příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů<sup>21)</sup> povinen platit **zaměstnavatel** sám za sebe, a u zaměstnance, na kterého se vztahuje **povinné zahraniční pojištění stejného druhu**, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům **zaměstnavatele** na toto zahraniční pojištění.

V případě, že příspěvky na SaZP odvádí zahraniční zaměstnavatel do zahraničního systému pojištění a příjem vyplácí svému zaměstnanci za práci v ČR, je zpravidla<sup>8</sup> takový příjem třeba zdanit v ČR. Daň ze mzdy z tohoto příjmu je povinen odvést zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, ten ale neodvádí z uvedeného příjmu **za sebe** pojistné do zahraničního systému pojištění. Pokud tedy vyjdeme z toho, že ZDP v uvedeném paragrafu používá pojem „zaměstnavatel“ jako legislativní zkratku definovanou v § 6 odst. 2 zákona, docházíme nezbytně k závěru, že zahraniční zaměstnavatel není „zaměstnavatelem“ ve smyslu legislativní zkratky a tudíž nelze jím hrazené pojistné pro účely zdanění v ČR do základu daně přičítat.

Máme za to, že opačná interpretace není udržitelná, protože pro naznačený závěr svědčí více důvodů. Jde jednak o jazykový výklad a dále též některé praktické důvody, neboť je často technicky nereálné shodně nakládat při zdanění s českým a zahraničními systémy plateb do sociálních systémů a způsoby jejich konstrukce.

Skutečnost, že ustanovení § 6 odst. 13 se neobejde bez použití legislativní zkratky „zaměstnavatel“ dále vyplývá z toho, že do příjmů zdanitelných podle § 6 jsou zahrnuty i další typy příjmů, které zaměstnavatel chápaný ve smyslu pracovněprávních předpisů nevyplácí (příjmy členů statutárních orgánů, příjmy společníků, členů družstev apod.).

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

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

---

<sup>8</sup> s výjimkou případů, kdy jde o práci pro zahr. zaměstnavatele, která není vykonávána ani pro jeho stálou provozovnu v ČR a netrvá déle než 183 dnů.

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

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

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

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



Předkladatelé dovozují, že zákon o daních z příjmů jednoznačně požaduje po plátcích, aby základ daně skutečně navyšoval přesně **o to pojistné, které je v zahraničí povinně placeno**, bez ohledu na to, že to vede k deformacím a k nesouměřitelnosti daňového zatížení stejného příjmu u různých poplatníků. S tím je pak spojena celá řada problémů při prokazování toho, zdali byl zvolen správný postup v návaznosti na prokazování složitých fungování zahraničních předpisů.

### 2.3 Navrhované řešení

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

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

### Stanovisko Ministerstva financí:

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

1. zaměstnanci,

2. zaměstnavatelé,

3. osoby samostatně výdělečně činné,

4. osoby dobrovolně účastné důchodového pojištění,

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

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

V § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“) je proto uvedeno, že základem pro výpočet zálohy na daň (obdobně § 6 odst. 13 ZDP) je úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc, zvýšený o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních právních předpisů o pojistném (tuzemských) z těchto příjmů povinen platit „zaměstnavatel sám za sebe“. Tzn., že příjem se zvyšuje o část pojistného, kterou je zaměstnavatel povinen platit za svého zaměstnance a nikoliv o tu část pojistného, které je povinen hradit zaměstnanec. Přitom zvláštním právním předpisem je (dle odvolávky pod čarou) zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti a zákon č. 592/1992 Sb. o všeobecném zdravotním pojištění.

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

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

V ZDP je tedy ve výše zmíněných ustanoveních uveden pojem „zaměstnavatel“ v souladu s pojistnými předpisy o veřejnoprávním pojištění a nikoliv, ve smyslu v § 6 odst. 2 ZDP, kde je shodou okolností také pro označení osoby, která je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zaveden pojem „zaměstnavatel“, ale zcela v jiném kontextu. Poznáváme, že v tomto paragrafu není zavedena legislativní zkratka (protože zde není uveden text: „(dále jen „zaměstnavatel“)“).

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

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

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

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

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

#### Z á v ě r :

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

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

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

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

Souhlas s bodem 2 kapitoly 2.3.

**Příspěvek 245/18.06.08 – MF předložilo souhlasné stanovisko – příspěvek uzavřen**

**245/18.06.08 - Penzijní připojištění roku 2007**

Předkládají: Marie Konečná, daňový poradce 294,  
Petr Toman, daňový poradce 3466

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit postup při uplatnění příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem zaměstnanců vztahujícího se k roku 2007, pokud k jeho poukázání na účet penzijního fondu dojde až v roce 2008.

***Problematika***

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zj) zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném do 31. prosince 2007 (dále jen ZDP 2007) stanovilo, že daňově uznatelným výdajem (nákladem) zaměstnavatele je také příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem (dále jen „příspěvek na penzijní připojištění“) poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, maximálně však do výše 3% úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Pokyn D-300 v části k § 24 odst. 2 k této problematice v bodě 34 stanoví, že poukázáním příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem se rozumí jeho zaplacení.

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 ZDP 2007 dále stanoví, že výsledek hospodaření pro zjištění základu daně se snižuje také o částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření.

Příspěvek na penzijní připojištění byl tedy podle uvedených ustanovení daňově uznatelným výdajem (nákladem) vždy v období, kdy došlo k jeho zaplacení, bez ohledu na období, kdy o něm bylo účtováno. Takto postupovali poplatníci do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2008.

S účinností od 1. ledna 2008 bylo ustanovení upravující výslovně daňovou uznatelnost příspěvku na penzijní připojištění zrušeno a jeho daňová uznatelnost se nadále řídí obecným ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném od 1. ledna 2008 (dále jen ZDP 2008). Příspěvek na penzijní připojištění je tedy daňově uznatelným výdajem (nákladem), pokud jsou splněny zákonné podmínky, vždy v období, kde je o tomto příspěvku účtováno. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů zůstalo i po 1. lednu 2008 nezměněno.

Z tohoto důvodu je otázkou, zda lze ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2008 (či později) uznat jako položku snižující základ daně příspěvek na penzijní připojištění, o němž bylo účtováno ve zdaňovacím období započatém v roce 2007 (či dříve), pokud došlo k jeho zaplacení až v příslušném zdaňovacím období započatém v roce 2008 (či později).

### ***Právní rozbor a posouzení situace***

Přestože ZDP 2008 umožňuje uplatnění příspěvku na penzijní připojištění jako daňově uznatelného nákladu již v období, kdy je o tomto příspěvku účtováno, domníváme se, že pro posouzení daňové uznatelnosti příspěvku na penzijní připojištění, o kterém bylo účtováno ve zdaňovacím období započatém v roce 2007 (či dříve), je možno i nadále využít ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 ZDP 2008 ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zj) ZDP 2007.

Na základě těchto ustanovení by bylo možno příspěvek na penzijní připojištění, o němž bylo účtováno ve zdaňovacím období započatém v roce 2007 (či dříve) posoudit jako daňově uznatelný náklad v období, kdy dojde k jeho zaplacení. Domníváme se, že tento závěr by bylo možno uplatnit bez ohledu na změnu právní úpravy týkající se příspěvku na penzijní připojištění vztahující se ke zdaňovacímu období započatému v roce 2008 (či později).

### ***Návrh na sjednocující závěr***

Navrhujeme potvrdit, že příspěvek na penzijní připojištění, který byl ve zdaňovacím období 2007 či dříve posouzen jako daňově neuznatelný z důvodu, že nedošlo k jeho zaplacení, ale byly splněny další podmínky pro jeho daňovou uznatelnost, bude posouzen jako daňově uznatelný náklad v období, kdy dojde k jeho zaplacení. Tento závěr navrhujeme vhodným způsobem publikovat.

V případě, nesouhlasného závěru, navrhujeme promítnout tuto problematiku do připravované novely zákona o daních z příjmů s možností využití příslušného ustanovení již pro zdaňovací období započaté v roce 2008.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlasíme se závěrem, že příspěvek na penzijní připojištění, který byl ve zdaňovacím období nebo dříve posouzen jako daňově neuznatelný pouze z důvodu, že nebyl zaplacen, bude snižovat základ daně v období, kdy zaplacen bude, a to podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 ZDP.

## Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

### SPOTŘEBNÍ DAŇ

**Příspěvek 246/17.09.08 – MF předkládá upravené stanovisko – varianta B**

**246/17.09.08 - Místo dodání u přeshraničních dodávek elektřiny, plynu a pevných paliv**

Předkládá: Ing. Martin Kohlík, daňový poradce, č. osvědčení 3948  
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke sjednocení výkladových pravidel při uplatňování daně z plynu, daně z pevných paliv a daně z elektřiny (dále též energetických produktů).

Příspěvek řeší pouze zdanění energetických produktů v případě přeshraničních dodávky od osoby, která je oprávněně nabyta bez daně a dodává je osobě pro účely jejího podnikání, která není oprávněna je nabýt bez daně. Může se jednat o konečného spotřebitele, který spotřebovává energetické produkty v rámci svého podnikání v jiném členském státě EU, případně o dodavatele, který je nabývá za účelem dalšího dodání, nicméně nemůže získat povolení k nabytí energetického produktu bez daně, neboť není v ČR držitelem licence na obchod s elektřinou nebo s plynem.

Předmětem příspěvku není dodání energetických produktů fyzické osobě, která přepravuje energetické produkty do jiného členského státu za účelem vlastní soukromé spotřeby.

Vzhledem k tomu, že příspěvek řeší základní obecné principy shodné pro plyn, elektřinu i pevná paliva, neodkazuje na konkrétní v principu shodná znění jednotlivých zákonů.

Příspěvek vychází ze znění zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, části 45, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, části 46, daň z pevných paliv, části 47, daň z elektřiny, v platném znění (dále též zákony o zdanění energetických produktů), z důvodové zprávy k tomuto zákonu, a dále z Evropských směrnic o zdanění energetických produktů a elektřiny (2003/96/ES) a o pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (92/12/EHS) ve znění jejich dalších novel.

#### **1. Popis problému**

Předmětem daní z plynu, z elektřiny a pevných paliv (energetických produktů) je **dodání těchto produktů na území České republiky**. Zákon č. 261/2007 Sb. však (na rozdíl např. o DPH) nedefinuje „místo dodání“. Neurčuje ani, jakým způsobem doložit správci daně místo dodání. V praxi mezinárodních obchodů je tedy obtížné stanovit, která z dodávek energetických produktů podléhá zdanění v ČR.

## 2. Rozbor problematiky

### 2.1 Vymezení místa dodání dle českých zákonů o zdanění energetických produktů

Ke zdanění energetických produktů může dle české legislativy dojít z titulu dodání nebo z titulu spotřeby.

Primárně jsou energetické produkty v ČR zdaněny při jejich **dodání** od osoby, která je byla oprávněna nabýt bez daně, osobě, která již není oprávněna nabývat tyto produkty bez daně. Tento princip vychází z článku 21 směrnice 2003/96/ES.

Zdanění energetických produktů **z titulu spotřeby** je jakýmsi náhradním způsobem zdanění v okamžiku, kdy došlo k porušení podmínek pro osvobození nebo ke spotřebě nezdaněných produktů (míněno produktů nezdaněných českou daní).

Smyslem zákona, jak vyplývá i z důvodové zprávy, je **zdanění v okamžiku dodání energetických produktů ke konečné spotřebě**. Předmětem zdanění by tedy měla být spotřeba konečným spotřebitelem, a to spotřeba na území České republiky.

Text zákona zdaňuje dodání „na daňovém území“ ČR. Dle gramatického textu zákona je tedy z hlediska dodání podstatné, „kde“ je dodáno (tedy místo, kde je zboží předáno další osobě) a nikoliv „kam“ je dodáno (tedy místo, kde lze předpokládat spotřebu).

Dle výše uvedeného výkladu by podléhala zdanění v ČR i taková dodávka energetického produktu, která je spotřebována mimo území ČR, avšak k dodání došlo na území ČR. V tomto duchu je zpracován i dotaz č. 20 „**Dodání pevných paliv mimo daňové území ČR**“ umístěný na webu celní správy.

Naopak v případě, kdy si český konečný spotřebitel (s výjimkou soukromé fyzické osoby) sám přiveze energetický produkt ze zahraničí a v ČR jej spotřebuje, dojde také ke zdanění v ČR (nikoliv z titulu dodání, ale z titulu spotřeby v ČR nezdaněného energetického produktu). Tento názor potvrdilo i Generální ředitelství cel ve vnitřním pokynu č. 73/2007 v čl. 10 bod 5.

Pokud by stát, kde dojde ke konečné spotřebě, použil stejné principy zdanění energetických produktů, jako je tomu v ČR, došlo by v případě dodání energetických produktů zahraničnímu konečnému spotřebiteli ke zdanění v obou státech (v jednom z titulu dodání, ve druhém z titulu spotřeby nezdaněného produktu).

Český zákon neřeší možnost vrácení daně z energetického produktu v případě, že tento produkt byl prokazatelně spotřebován mimo území ČR.

### 2.2 Směrnice

Zákony o dani z energetických produktů byly implementovány do českého právního řádu na základě Směrnice Rady 2003/96/ES, o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice 2003/96/ES“) a na základě Směrnice Rady 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále jen „Směrnice 92/12/EHS“).



Vztah Směrnice 2003/96/ES vůči Směrnici 92/12/EHS je definován v článku 3 Směrnice 2003/96/ES tak, že odkazy na pojmy „minerální oleje“ a „spotřební daň“ ve Směrnici 92/12/EHS je třeba interpretovat jako odkazy na všechny energetické produkty a elektřinu a na všechny nepřímé daně z těchto produktů kalkulované přímo nebo nepřímo z jejich množství v okamžiku uvolnění ke spotřebě<sup>9</sup>.

Podle článku 20 bod 1 Směrnice 2003/96/ES pouze určité energetické produkty (např. využívané jako pohonná hmota) mají podléhat ustanovením Směrnice 92/12/EHS o kontrole a pohybu. Jedná se o určité omezení použitelnosti Směrnice 92/12/EHS pro energetické produkty. Omezení se však vztahuje pouze na ta ustanovení, která umožňují členským státům zvýšenou kontrolu nad dopravou a nakládáním s energetickými produkty (např. udělení souhlasu se zahájením přepravy, doprava s průvodními doklady, vyžadování zajištění daně). Ostatní pravidla a principy směrnice 92/12/EHS, jako např. vymezení státu, ve kterém vzniká daňová povinnost, lhůty pro její vznik, podmínky pro vrácení daně, nejsou článkem 20 odst. 1 nijak omezeny a v plném rozsahu se vztahují na všechny energetické produkty.

Pro výše uvedenou interpretaci svědčí fakt, že dle odstavců 2 a 3 článku 20 směrnice 2003/96/ES lze pravidla pro kontrolu a pohyb na základě určité procedury rozšířit na další energetické produkty či naopak určité produkty z těchto pravidel vyjmout. Takové rozšíření či zúžení pravidel nemůže mít vliv na způsob a výši zdanění energetických produktů, může jen zabránit daňovým únikům či obcházení zákona.

Podle čl. 10<sup>10</sup> Směrnice 92/12/EHS výrobky podléhající spotřební dani (tento pojem zahrnuje i minerální oleje) zakoupené osobami, které nejsou provozovateli daňového skladu nebo oprávněnými příjemci<sup>11</sup>, a které byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, podléhají spotřební dani v členském státě určení. Pro účely tohoto článku se „členským státem určení“ rozumí členský stát, na jehož území je dodání nebo přeprava ukončena. Pokud již ve státě odeslání v souvislosti s tímto odesláním vznikla daňová povinnost, členské státy jsou povinny tuto daň vrátit (čl. 10 odst. 4 Směrnice 92/12/EHS).

Obdobně dle článku 7 a 9 Směrnice 92/12/EHS jsou-li výrobky podléhající spotřební dani drženy (skladovány) pro obchodní účely v jiném členském státě, daňová povinnost vzniká v tomto jiném členském státě. Daň zaplacená případně v prvním členském státě musí být vrácena (čl. 7 odst. 6 Směrnice 92/12/EHS)

Cílem Směrnice 92/12/EHS je tedy zdanit energetické produkty v zemi, kam byly odeslány nebo přepraveny. Tento záměr je rovněž vyjádřen v preambuli Směrnice 92/12/EHS (viz 12. odstavec), kde se uvádí, že výrobky podléhající spotřební dani (tedy i energetické produkty) musí být předmětem daně v členském státě určení. Jednou výjimkou z tohoto principu je situace, kdy fyzická osoba nakoupí výrobky podléhající spotřební daně v jednom členském

---

<sup>9</sup> Článek 4 odst. 2 směrnice 2003/96/ES

<sup>10</sup> **Směrnice 91/12/EHS** v čl. 10 uvádí: *Výrobky podléhající spotřební dani zakoupené osobami, které nejsou oprávněnými skladovateli nebo registrovanými či neregistrovanými hospodářskými subjekty, a které byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, podléhají spotřební dani v členském státě určení. Pro účely tohoto článku se "členským státem určení" rozumí členský stát, na jehož území je dodání nebo přeprava ukončena.*

<sup>11</sup> Směrnice 92/12/EHS používá pro oprávněné příjemce pojem registrované či neregistrované hospodářské subjekty

státě a dopraví je sama do jiného členského státu za účelem své vlastní spotřeby (čl. 8 směrnice 92/12/EHS), kterou v tomto příspěvku nekomentujeme.

Určení státu zdanění není ve Směrnici 2003/96/ES speciálně řešeno. Jediným případem určení státu zdanění a plátce daně je bod 5 článku 21. Zde se uvádí, že pokud je elektřina nebo plyn dodána ke spotřebě v členském státě, v němž distributor není usazen, daň odvede odběratel ve státě dodání. Z termínu „dodání ke spotřebě“ lze usuzovat na záměr, že ke zdanění podle Směrnice 2003/96/ES má dojít ve státě spotřeby obdobně jako v případě Směrnice 92/12/EHS.

Směrnice 92/12/EHS již ve svém úvodu uvádí, že pro vytvoření fungování vnitřního trhu je třeba, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech. Pokud dojde ke zdanění spotřební daní v jiném státě, než státě spotřeby, musí existovat mechanismus umožňující vrácení této daně (čl. 22 Směrnice 92/12/EHS).

Dvojitý výběr spotřební daně by tedy neměl být možný, pokud např. nedojde k porušení stanovených pravidel nebo daňový subjekt není např. schopen doložit, že jím vlastněný produkt již byl zdaněn.

#### **2.4 Rozpor výkladu textu českého zákona s evropskou legislativou a smyslem daně z energetických produktů**

Zákon o zdanění energetických produktů se odvolává na výše zmíněné evropské směrnice. Je tedy zřejmé, že by měl dodržovat v ní obsažené základní principy. Dle názoru předkladatelů smyslem evropské legislativy tedy není podrobit jedno dodání energetického produktu zdanění ve dvou státech, aniž by byla zákonem dána možnost vrácení daně ve státě, kde nedošlo ke spotřebě.

Dopustit dvojitý zdanění téhož produktu pouze na základě toho, jak jsou sjednány dodací podmínky, by dle názoru předkladatelů bylo v rozporu se základním principem harmonizace evropské legislativy v oblasti zdanění energetických produktů i volného pohybu zboží.

Termín „dodání na daňovém území“ užívaný v zákoně o zdanění energetických produktů by měl být dle názoru předkladatelů vykládán ve smyslu evropské legislativy jako „dodání ke konečné spotřebě na území ČR“.

Pakliže bude zřejmé, že dodávka energetického produktu je určena ke konečné spotřebě mimo území ČR a tuto skutečnost bude možné prokázat, pak by bez ohledu na dodací podmínky, neměla podléhat zdanění v ČR.

### **3. Prokazování místa dodání ke konečné spotřebě**

Pokud bude energetický produkt dodáván zahraničnímu konečnému spotřebiteli ke spotřebě mimo území ČR, je nutné prokázat správci daně, že produkt opustil území ČR a nebyl tedy v ČR spotřebován.

Cílem dalšího textu je stanovit, jaké dokumenty budou správcem daně považovány jako dostatečné pro prokázání dodání energetických produktů ke spotřebě do jiného státu. Jde tedy o určitou obdobu § 64 odst. 5 zákona o DPH.

### **3.1 Dodání elektřiny**

Mezinárodní obchod s elektřinou prostřednictvím energetických sítí má svá specifika. Ta se projevují i v daňové oblasti – např. ve speciálním stanovení místa plnění u dodání elektřiny (§ 7a ZDPH).

Pro přenos elektřiny přes hranice není důležité, zda právo využít přenosovou kapacitu vlastní prodávající či kupující, neboť z fyzikálních vlastností elektřiny vyplývá okamžité přenesení, resp. okamžité dodání. Tato práva přiděluje provozovatel přenosové soustavy formou aukcí. Provozovatelé přenosových sítí v jednotlivých státech případně Operátor trhu s elektřinou (OTE) na základě měření následně evidují jednotlivé uskutečněné přeshraniční obchody s elektřinou.

Pokud chce tedy český dodavatel dodat elektrickou energii partnerovi v jiném státě, musí mít on nebo kupující právo využití přenosové soustavy k přenosu určitého množství elektřiny v určitém čase z ČR do jiného sousedního státu.

#### **Dílčí závěr k 3.1**

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud český dodavatel dodává elektřinu odběrateli do zahraničí, nemůže se jednat o dodání elektřiny na daňovém území. Tento závěr je plně v souladu s čl. 21 odst. 5 Směrnice 2003/96/ES.

Skutečnost, že se jedná o dodávku za hranice ČR lze prokázat existencí práv na přenos elektřiny přes hranice. Na této skutečnosti nemění nic fakt, zda pořízení přenosových kapacit půjde k tíži dodavatele nebo zahraničního odběratele (např. v závislosti na tom, kdo příslušnou přenosovou kapacitu vydražil).

#### **Návrh důkazních prostředků**

- existence práv pro využití přenosové kapacity na dodání elektřiny přes hranice
- doložení skutečnosti, že dodávka do zahraničí byla uskutečněna, potvrzením od provozovatele přenosové soustavy nebo OTE.

### **3.2 Dodání plynu prostřednictvím přenosové soustavy**

Dodávky plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy mají obdobná specifika jako dodání elektřiny. Plyn, který se nachází v přepravní nebo distribuční soustavě, není možné dodat na jiné místo, než kam tato soustava (potrubí) vede.

#### **Dílčí závěr k 3.2**

Předkladatelé navrhují, aby dodávky plynu prostřednictvím přenosové soustavy od českého dodavatele do zahraničí nebyly považovány z hlediska zákona o zdanění zemního plynu za dodání na území ČR, pokud provozovatel přenosové nebo distribuční soustavy zajistí pro dodavatele nebo odběratele přepravu plynu do zahraničí.

### **Návrh důkazních prostředků**

- potvrzení provozovatele přenosové nebo distribuční soustavy, že plyn byl dopraven do zahraničí.

### **3.3 Dodání pevných paliv a plynu v nádobách**

Pevná paliva a plyn v nádobách jsou prodávány a přepravovány stejně jako jiné zboží. Pro přeshraniční dodávky budou obvykle dohodnuty smluvní a přepravní podmínky např. Incoterms.

Dle názoru předkladatele legislativa EU nepřipouští možnost dvojího zdanění energetických produktů ve dvou státech (viz bod 2.4). Toho je možné docílit pouze dvěma způsoby:

#### **Varianta A**

Zavést v souladu s článkem 22 Směrnice 92/12/EHS režim vrácení daně do zákona o zdanění energetických produktů, a tím umožnit vrácení daně zaplacené v ČR, pokud bude prokázáno, že energetický produkt „dodaný na daňovém území ČR“ byl průkazně spotřebován mimo území ČR.

#### **Varianta B**

Vykládat český zákon o zdanění energetických produktů tím způsobem, že dodání zahraničnímu odběrateli ke spotřebě mimo území ČR není dodáním na území ČR bez ohledu na podmínky odeslání nebo přepravy tohoto produktu.

#### **Dílčí závěr 3.3 pro Variantu B**

Varianta B by znamenala, že pro účely zdanění by bylo podstatné pouze kam se dodalo (kde došlo ke konečné spotřebě) a nebylo by podstatné, jakým způsobem probíhala doprava. Nebylo by tedy důležité, kdo zajistil nebo na čí účet byl produkt přepraven nebo kde získal kupující právo s produktem nakládat.

Zdanění v ČR by tak nepodléhala např. dodání EXW (zahraniční odběratel by si sám pro produkt přijel), pokud by bylo důkazními prostředky možné prokázat, že produkt opustil území ČR a nebyl zde spotřebován.

### **Návrh důkazních prostředků**

Pro dodání pevných paliv a plynu v nádobách ke spotřebě do jiného státu navrhuje předkladatelé použití stejných důkazních prostředků, jaké uvádí § 64 odst. 5 zákona o DPH, tedy písemné prohlášení pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že pevná paliva nebo plyn byly přepraveny do jiného státu nebo jiné důkazní prostředky (např. přepravní dokumenty prokazující, konečné místo přepravy).

#### **Dílčí závěr 3.3 pro Variantu A**

Pokud se přikloníme k variantě A, předkladatelé jsou toho názoru, že pro zvýšení právní jistoty daňových subjektů je vhodné na konkrétních příkladech uvést, které dodací podmínky budou z hlediska zákona o zdanění energetických produktů považovány za dodání na území ČR a které ne. Tyto konkrétní příklady pro pevná paliva a plyn v nádobách rozebírá následující část 4.

#### 4. Vliv přepravních podmínek na daň při Variantě A u pevných paliv a plynu v nádobách

Samotné „místo dodání“ český zákon nedefinuje. Zákon definuje pojem „den dodání“ jako den, kdy může nabyvatel s pevnými palivy nebo plynem v lahvích nakládat jako vlastník.

Dotaz č 20 „**Dodání pevných paliv mimo daňové území ČR**“ umístěný na webu celní správy tedy chápe místo dodání jako místo, kde je kupujícímu umožněno, aby s pevnými palivy nakládal jako vlastník, tj. mohl s nimi disponovat.

V praxi mezinárodních obchodů bývají dodací podmínky stanoveny např. pomocí Incoterms. Tyto podmínky stanoví, kam až prodávající zajišťuje (hradí) dopravu. V tomto sjednaném místě pak kupující získává právo nakládat se zbožím jako vlastník.

Z hlediska zákona o energetických daních tak mohou nastat 3 hraniční situace:

- (1) dodavatel zajišťuje dopravu energetického produktu až na území jiného státu
- (2) dodavatel zajišťuje dopravu na hranice ČR (DAF)
- (3) dodavatel dodává bez dopravy (EXW) nebo zajišťuje dopravu jen na území ČR (FCA)

##### Dílčí závěr 4.1.

V souladu s cíli Směrnice 92/12/EHS není pochyb o zdaňování v případě, kdy je doprava výrobků podléhajících spotřební dani uskutečněna prodávajícím. V tomto případě je kupujícímu umožněno nakládat se zbožím jako vlastník až po ukončení dopravy zboží v jiném členském státě EU a po jeho převzetí. Do té doby nemá kupující možnost se zbožím fakticky nakládat (nemůže ho používat, nemůže dát dopravci jiné dopravní instrukce, neboť s ním není ve smluvním vztahu atd.). K dodání tak dojde až na území jiného členského státu EU a v souladu s cíli Směrnice 92/12/EHS dojde ke zdanění v tomto jiném státě.

Výše uvedený závěr se vztahuje na tyto dodací podmínky Incoterms:

DDP, DDU, DEQ (ujednaný zahraniční přístav určení), DES (ujednaný zahraniční přístav určení), CIP (ujednané zahraniční místo určení), CPT (ujednané zahraniční místo určení), CIF (ujednaný zahraniční přístav určení), CFR (ujednaný zahraniční přístav určení), FOB (ujednaný zahraniční přístav nalodění), FAS (ujednaný zahraniční přístav nalodění)

##### Dílčí závěr 4.2.

Domníváme se, že ke stejnému závěru je potřeba se přiklonit i v případě dodací podmínky DAF, a to bez ohledu na to, zda se faktické místo dodání nachází na české nebo opačné straně hranice<sup>12</sup>. Přestože je dodavatelem doprava zajišťována jen na hranice, ze samotné dodací podmínky je patrné, že doprava zboží bude pokračovat do zahraničí (prodávající je povinen dát zboží k dispozici odbavené na vývoz na dopravním prostředku).

##### Dílčí závěr 4.3.

Jiná situace nastává při dodacích podmínkách, ze kterých vyplývá zajištění dopravy z daňového území ČR kupujícím (např. dodací podmínka FCA, EXW). Dodání zboží se vždy

---

<sup>12</sup> V případě železniční dopravy může být místem, kde je ukončena přeprava placená prodávajícím, podle místních podmínek jak železniční stanice na českém území, tak v zahraničí.

uskuteční na daňovém území ČR (např. kupující přebírá zboží ve skladu dodavatele, a proto se zbožím může nakládat jako vlastník již na daňovém území ČR). Pokud kupující nebude plátcem daně, resp. držitelem povolení k nabytí energetických produktů bez daně / osvobozených od daně v České republice, je prodávající povinen podle současných znění zákonů o zdanění energetických produktů uplatnit energetickou daň.

Pokud tedy MF upřednostní Variantu A vycházející z principu zdanění v místě předání produktu a nikoliv v místě spotřeby, předkladatelé navrhují, aby MF zabezpečilo mechanismy umožňující vrácení daně odvedené v ČR u produktů prokazatelně spotřebovaných mimo území ČR.

#### **Návrh důkazních prostředků pro Variantu A**

- smluvní přepravní podmínky
- přepravní dokumenty

### **5. Závěr**

Předkladatelé navrhují přijmout následující sjednocující závěry:

5.1 České zákony o zdanění energetických produktů je nutné aplikovat takovým způsobem, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění téhož produktu. To by totiž odporovalo základním principům evropského práva.

5.2 Zamezit dvojímu zdanění energetických produktů lze v zásadě dvěma způsoby. Buď umožnit vrácení daně zaplacené v ČR pokud budou energetické produkty prokazatelně spotřebovány mimo území ČR (viz výše Varianta A), nebo tak, že za zdanitelné dodání na území ČR bude považováno pouze dodání ke konečné spotřebě na území ČR (viz výše Varianta B).

5.3 Pokud bude upřednostněna Varianta A, je nutné zajistit mechanismy umožňující vrácení daně zaplacené v ČR z energetického produktu spotřebovaného mimo území ČR.

5.4 V rámci zvýšení právní jistoty plátců daní z energetických produktů je vhodné konkrétně uvést, jakými důkazními prostředky je možné celnímu úřadu prokázat místo dodání (pro Variantu A) nebo místo skutečné spotřeby (pro Variantu B).

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **K bodu 3.1 a bodu 3.2 (dodání elektřiny a dodání plynu prostřednictvím přenosové soustavy):**

Dle § 3 odst. 1 části 45 a části 47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále též „zákon“), se plátcem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů a plátcem daně z elektřiny stává dodavatel, který na daňovém území dodal plyn či elektřinu konečnému spotřebiteli. Vzhledem k tomu, že se při dodání plynu či elektřiny do zahraničí nejedná o dodání konečnému spotřebiteli na daňovém území ČR, nevzniká takovému dodavateli dle

ustanovení § 5 odst. 1 písmeno a) povinnost daň přiznat a zaplatit. Podmínkou však je, aby dodavatel dodání energetického produktu do zahraničí dostatečně prokázal. Toto je v souladu s článkem 21 Směrnice 2003/96/ES, kde odst. 5 říká, že pokud se dodání ke spotřebě uskuteční v členském státě, v němž distributor nebo redistributor nejsou usazeni, povinnost přiznat a odvést daň členského státu dodání má společnost, která musí být registrována v členském státě dodání. Dodávky plynu prostřednictvím přenosové soustavy mají obdobná specifika jako dodání elektřiny. Takové dodávky od českého dodavatele do zahraničí nejsou považovány z hlediska zákona o zdanění zemního plynu za dodání na území ČR, pokud provozovatel přenosové nebo distribuční soustavy zajistí pro dodavatele nebo odběratele přepravu plynu do zahraničí.

MF se ztotožňuje s tím, že jedná-li se o dodávku mimo území ČR, lze toto prokázat existencí práv pro využití přenosové kapacity na dodání elektřiny přes hranice, či doložením skutečnosti, že dodávka do zahraničí byla uskutečněna (potvrzením od provozovatele přenosové soustavy nebo OTE) nebo potvrzením provozovatele přenosové nebo distribuční soustavy, že plyn byl dopraven do zahraničí.

### **K bodu 3.3. (dodání pevných paliv):**

#### **VARIANTA A**

MF nesouhlasí s variantou A, která navrhuje zavést režim vrácení daně. Směrnice 92/12/ES řeší obecný pohyb výrobků, pokud ovšem speciální směrnice, kterou je v tomto případě Směrnice 2003/96/ES, nestanoví jinak, jak je uvedeno v čl. 21 (viz. výše).

#### **VARIANTA B:**

Zákon č. 261/2007 Sb. v části 46, která upravuje daň z pevných paliv, v § 3 upravuje vymezení pojmu plátce daně, kdy dle odst. 1, písm. a) se plátcem daně rozumí dodavatel, který na daňovém území dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli. Předáme-li tedy pevná paliva zahraničnímu odběrateli na daňovém území, čili na území České republiky, **kde je tento zahraniční odběratel také spotřebuje**, stáváme se plátcem daně.

Zákon stanoví, že dodání energetických produktů zahraničnímu odběrateli ke spotřebě mimo území ČR není dodáním na území ČR bez ohledu na podmínky odeslání nebo přepravy tohoto produktu. Pro účely zdanění je podstatné kam se dodalo (kde došlo ke konečné spotřebě), nikoli jakým způsobem probíhala doprava. Pokud bude energetický produkt dodáván zahraničnímu konečnému spotřebiteli ke spotřebě mimo území ČR, je nutné prokázat správci daně, že produkt opustil území ČR a nebyl tedy v ČR spotřebován.

Za účelem prokázání skutečnosti, že došlo k dodání a spotřebě energetického produktu v jiném členském státě se mohou využít například důkazní prostředky uvedené v § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tedy například písemné prohlášení pořizovatele nebo zmocnění třetí osoby. Dále si správce daně v případě pochybností může vyžádat další důkazní prostředky a postupovat v tomto případě dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Nelze akceptovat zapracování taxativního výčtu důkazních prostředků přímo do zákona. V případě, že by odběratel nebyl schopen předložit tyto důkazní prostředky a tak prokázat, že se spotřeba uskutečnila mimo území ČR, byl by povinen daň přiznat a zaplatit (má se za to, že zboží bylo spotřebováno na území ČR).

## **ČÁST B- NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

### **Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF**

#### **DAŇ Z PŘÍJMŮ**

**Příspěvek 243/18.06.08 – předkladatel na žádost MF doplnil účetní postup- MF předkládá stanovisko**

**243/18.06.08 - Stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku**

Předkládá: Ing. Petr Němec

Tento příspěvek se týká způsobu stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku. Jeho cílem je poukázat na některé nejasnosti vyplývající ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a sjednotit výklad týkající se částečného vyřazení hmotného majetku a případného technického zhodnocení provedeného ve stejném zdaňovacím období na témže majetku.

#### **1 VÝCHOZÍ SITUACE**

Žádné z ustanovení ZDP nedává jasnou odpověď na otázku, jakým způsobem řešit částečné vyřazení hmotného majetku. Je tedy zřejmé, že nijak řešena není ani situace, kdy dojde v jednom zdaňovacím období k částečnému vyřazení a zároveň technickému zhodnocení téhož hmotného majetku.

Pro detailnější rozbor této problematiky uvádíme dvě hypotetické situace:

1. Společnost vlastní dlouhodobý hmotný majetek, který v daném zdaňovacím období částečně vyřadí, ale neprovede na něm v tomto období technické zhodnocení.
2. Společnost dále vlastní dlouhodobý hmotný majetek, který během jednoho zdaňovacího období:
  - a) částečně vyřadí a posléze technicky zhodnotí,
  - b) technicky zhodnotí a posléze částečně vyřadí.

Sporné ve výše popsaných situacích může být dle našeho názoru zejména:

- jak stanovit pořizovací cenu vyřazované části majetku – tj. jaké kritérium zvolit pro stanovení hodnoty vyřazené části majetku,
- jak stanovit zůstatkovou cenu vyřazované části majetku (tj. zůstatkovou cenu vyřazované části před vypočtením odpisů této části majetku za dané zdaňovací období),
- jakou sazbu/koefficient (pro ne/zvýšenou vstupní cenu) použít pro stanovení poloviny odpisu vyřazované části majetku dle § 26 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP v případě technického zhodnocení a částečného vyřazení v témže roce.

#### **2 ROZBOR PROBLÉMU**



## 2.1 Částečné vyřazení hmotného majetku bez technického zhodnocení v daném zdaňovacím období

Částečné vyřazení majetku ZDP výslovně neřeší, je proto nutno vycházet z obecných principů odepisování stanovených ZDP.

### 2.1.1 Vstupní (zůstatková) cena majetku

Praktickým problémem částečného vyřazení je stanovení správné výše daňové a účetní vstupní resp. zůstatkové ceny vyřazované části majetku. V praxi totiž mohlo v minulosti dojít např. k technickému zhodnocení majetku, které bylo provedeno pouze na nevyřazované (nebo naopak pouze na vyřazované) části majetku. Jsme však toho názoru, že v některých případech daňový subjekt není schopen objektivně stanovit přesnou hodnotu té které části majetku (i s ohledem na nerovnoměrnost odepsanosti majetku a dříve provedeného technického zhodnocení) a volí proto určité zjednodušení. Toto zjednodušení závisí na charakteru majetku, jehož se částečné vyřazení týká.

#### *a) Homogenní majetek (tj. majetek, u kterého není objektivně možno zjistit pořizovací cenu jednotlivých částí)*

U homogenního majetku (např. 100-metrová silnice, u které zcela objektivně nelze říci, kolik stojí jednotlivá její část, protože byla pořízena za jednu cenu bez specifikace ceny jednotlivého úseku) bývá obvykle postupováno tak, že je k okamžiku vyřazení určena poměrná část majetku určeného k vyřazení a poměrná část majetku sloužícího pro další užívání. Tyto části bývají stanoveny procentním podílem, který odpovídá skutečně vyřazené části majetku (např. pokud je vyřazeno 30 metrů ze silnice o celkové délce 100 metrů, odpovídá hodnotě vyřazované části majetku 30 % původní vstupní ceny). Obdobně jako vstupní cena by měla být rozdělena i zůstatková cena a oprávky. Stejným způsobem je tato situace řešena Českými účetními standardy pro podnikatele (dále jen „ČÚS“) – viz ČÚS 013, bod 3.7., který při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku doporučuje stanovit míru odepsanosti vyřazené části majetku shodně s mírou odepsanosti původního majetku.

U homogenního majetku by neměly nastat situace, kdy by případné dříve provedené technické zhodnocení bylo přiřaditelné jen části majetku, ale z povahy věci by se mělo týkat majetku celého – jinak by majetek nebyl homogenní. Proto v případě homogenního majetku by mělo výše uvedené určení vstupní a zůstatkové ceny i opravěk vyřazené části majetku v zásadě přesně odpovídat realitě.

#### *b) Nehomogenní majetek (tj. majetek, který se skládá z jednotlivých částí, které mají objektivně určenou pořizovací cenu)*

U nehomogenního majetku (např. výrobní linka, kde lze zcela objektivně říci, kolik stojí jednotlivá její část, protože byla existují informace o ceně jednotlivých částí – například cena počítače zabudovaného do stroje, cena stroje samotného, cena vstupní části stroje atd.) bývá obvykle postupováno tak, že je k okamžiku vyřazení určena vstupní cena vyřazované části majetku (včetně případných dříve provedených technických zhodnocení této části majetku). Zbylá hodnota pak představuje změněnou vstupní cenu majetku, který slouží k dalšímu užívání.

Procentním podílem, který představuje vstupní cena vyřazené části na celkové vstupní ceně majetku, je zjištěna rovněž zůstatková cena vyřazované části majetku a příslušný podíl opravěk, který odpovídá skutečně vyřazené části majetku (např. pokud je vyřazován robot

v hodnotě 30 z výrobní linky, která má celkovou hodnotu 100, bude na tuto vyřazovanou část připadat 30 % oprávek a 30 % zůstatkové ceny výrobní linky).

Tento způsob stanovení pořizovací (zůstatkové) ceny vyřazované části majetku představuje určité zjednodušení s ohledem na případná TZ provedená v minulosti a jejich odpis. Je zřejmé, že pokud bylo u vyřazované části majetku v minulosti provedeno TZ, nelze stanovit přesnou výši odpisů připadající na tuto část majetku, neboť toto technické zhodnocení ovlivnilo výši odpisů za majetek jako celek a nikoliv pouze za vyřazovanou část. Nicméně jsme toho názoru, že popsané zjednodušení lze v tomto případě použít.

Domníváme se, že shodnou míru zjednodušení a stejný princip stanoví rovněž účetní předpisy. Dle ČÚS 013 bod 3.7. (resp. 3.4. pro soubory movitých věcí), dle kterého se při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku (části souboru) doporučuje stanovit míru odepsanosti vyřazené části majetku (části souboru) shodně s mírou odepsanosti původního majetku (souboru). Tento postup by tedy měl být použit bez ohledu na to, zda je vyřazována část, která byla v minulosti předmětem samostatných technických zhodnocení (aniž by bylo technické zhodnocení provedeno na zbylé části nevyřazovaného majetku), či nikoliv.

### 2.1.2 Vyřazení a odpis

Stanovením hodnoty vyřazované a nevyřazované části majetku nám čistě kalkulačně vzniknou dva majetky – původní nelikvidovaný majetek a likvidovaná část.

Nelikvidovaný majetek bude dále evidován ve snížené vstupní resp. zůstatkové ceně. Na likvidovanou část majetku bude nahlíženo jako na vyřazovaný majetek ve vstupní, resp. zůstatkové ceně stanovené výše popsaným způsobem.

Domníváme se, že ustanovení § 26 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP lze aplikovat rovněž při částečném vyřazení dlouhodobého hmotného majetku. To znamená, že při částečném vyřazení majetku je možno u vyřazené části stanovit odpis ve výši poloviny ročního odpisu dle § 31 nebo § 32 ZDP vypočteného ze vstupní (zůstatkové) ceny této vyřazované části. Tento náš názor opíráme především o jeden z argumentů logického výkladu práva „ad maiori ad minus“ – tj. výklad od většího k menšímu. To znamená, že pokud něco platí pro celek (tj. celý majetek a jeho vyřazení), mělo by to platit i pro jeho část (tj. částečné vyřazení majetku).

U nevyřazené části majetku bude dále postupováno dle § 29 odst. 7 ZDP – tj. bude stanoven odpis ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny.

## **2.2 Souběh technického zhodnocení a částečného vyřazení v jednom zdaňovacím období**

Dle ustanovení § 29 odst. 3 ZDP zvyšuje technické zhodnocení vstupní (zůstatkovou) cenu majetku za zdaňovací období a stejně tak odpis vyřazené i nevyřazené části majetku je počítán za zdaňovací období (viz ustanovení § 26 odst. 7 písm. a) bod 1. ZDP a § 31 a 32 ZDP).

Otázkou je, jakým způsobem stanovit vstupní (zůstatkovou) cenu vyřazované části majetku a jakou sazbu/koefficient (pro ne/zvýšenou vstupní cenu) použít pro stanovení poloviny odpisu vyřazované části majetku.

### 2.2.1 Částečné vyřazení majetku a následné technické zhodnocení

#### 2.2.1.1 *Vstupní (zůstatková) cena vyřazované části majetku*

Vzhledem k tomu, že částečné vyřazení (a tedy čistě kalkulační rozdělení majetku na dvě části) proběhne ještě před zvýšením vstupní (zůstatkové) ceny majetku o technické zhodnocení, do poměru vyřazená/nevyřazená část majetku nebude hodnota technického zhodnocení provedeného až po tomto vyřazení zahrnuta. Na částečné vyřazení budou aplikovány obecné principy částečného vyřazení uvedené výše.

### 2.2.1.2 Odpis a sazba (koeficient)

Pokud dojde v průběhu zdaňovacího období k technickému zhodnocení, roční odpis nevyřazeného majetku dle § 31 nebo 32 ZDP se počítá odpisovou sazbou (koeficientem) pro zvýšenou vstupní cenu. A jelikož § 26 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP týkající se vyřazení obsahuje přímý odkaz na § 31 nebo 32 ZDP, domníváme se, že se při stanovení odpisu u vyřazené části použije rovněž odpisová sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu.

### 2.2.1.3 Shrnutí

Výše uvedené lze demonstrovat na jednoduchém příkladu:

Hodnota majetku je 200, oprávky 100, v březnu došlo k částečnému vyřazení 30 % majetku a v srpnu k technickému zhodnocení 50. Předpokládejme, že je stanoven rovnoměrný odpis se sazbou 20 %, resp. po technickém zhodnocení se sazbou 10 %.

Vstupní cena vyřazované části majetku bude 60 (30 % z 200), k tomu přiřadíme stejnou část oprávek (tj. 30) a zůstatkové ceny (tj. 30). Roční odpis nevyřazené části majetku bude ve výši 19 – tj.  $(140+50)*0,10$  a roční odpis vyřazované části bude 3 – tj.  $60*0,10/2$ .

Účetní zachycení částečného vyřazení bude shodné s bodem 2.1 – viz ČÚS 013, bod 3.7., který při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku doporučuje stanovit míru odepsanosti vyřazené části majetku shodně s mírou odepsanosti původního majetku. Následně na zbývající části majetku bude standardně provedeno a zaúčtováno technické zhodnocení, které zvyšuje účetní pořizovací i zůstatkovou cenu majetku.

## 2.2.2 Technické zhodnocení majetku a následné částečné vyřazení

### 2.2.2.1 Vstupní (zůstatková) cena vyřazované části majetku

V případě homogenního majetku, tj. majetku, u kterého není objektivně možno zjistit pořizovací cenu jednotlivých částí, by technické zhodnocení mělo být - z homogenní povahy majetku - provedeno na celém majetku, tj. proporcionálně i na vyřazované části a tedy vstupní cena vyřazované části bude ovlivněna technickým zhodnocením ve stejném poměru jako vstupní cena celého majetku. Zůstatková cena vyřazované části majetku by byla složena ze dvou částí: (i) ze zůstatkové ceny vyřazované části majetku před technickým zhodnocením provedeným v daném zdaňovacím období, která se určí ve stejném poměru jako vstupní cena vyřazované části k celkové vstupní ceně a (ii) z poměrné části hodnoty technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období, která ve skutečnosti připadá na vyřazovanou část majetku.

U nehomogenního majetku, tj. majetku, který se skládá z jednotlivých částí, které mají objektivně určenou pořizovací cenu, bude naopak nutno posuzovat, zda v důsledku částečného vyřazení hmotného majetku (ne)došlo i k částečnému vyřazení technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období.

- V případě, že vyřazovaná část byla alespoň částečně technicky zhodnocena v daném zdaňovacím období, měla by být ke vstupní ceně vyřazované části majetku

přičtena odpovídající část hodnoty technického zhodnocení. Zůstatková cena vyřazované části majetku by byla složena ze dvou částí: (i) ze zůstatkové ceny vyřazované části majetku před technickým zhodnocením provedeným v daném zdaňovacím období, která se určí ve stejném poměru jako vstupní cena vyřazované části k celkové vstupní ceně (obě vstupní ceny před technickým zhodnocením) a (ii) z poměrné části hodnoty technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období, která ve skutečnosti připadá na vyřazovanou část majetku.

- V případě, že vyřazovaná část nebyla ani částečně technicky zhodnocena v daném zdaňovacím období, nebude ke vstupní ceně vyřazované části majetku přičtena žádná část hodnoty technického zhodnocení. Zůstatková cena vyřazované části nebude provedeným technickým zhodnocením vůbec ovlivněna. Situace bude obdobná stanovení pořizovací (zůstatkové) ceny vyřazené části hmotného majetku při prostém částečném vyřazení nehomogenního majetku popsaném výše.

#### 2.2.2.2 Odpis a sazba (koeficient)

Domníváme se, že ani v tomto případě není pro použití odpisové sazby (koeficientu) podstatné, zda v průběhu jednoho zdaňovacího období dojde nejprve k částečnému vyřazení hmotného majetku a až následně k jeho technickému zhodnocení nebo naopak. Z toho vyplývá, že při stanovení odpisu jak pro nevyřazenou tak pro vyřazenou část majetku, bude použita odpisová sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu.

#### 2.2.2.3 Shrnutí

Stanovení odpisů by bylo při této variantě shodné jako v případě částečného vyřazení majetku a následného technického zhodnocení popsaném výše. Stanovení vstupních a zůstatkových cen by bylo závislé na povaze majetku (homogenní/nehomogenní – tj. zda je objektivně možné zjistit pořizovací cenu jednotlivých částí majetku) a možnosti přiřazení TZ k ne/vyřazované části majetku.

Účetní zachycení technického zhodnocení bude standardní, tj. technické zhodnocení zvyšuje účetní pořizovací i zůstatkovou cenu majetku. Následně bude provedeno částečné vyřazení, jehož účetní zachycení bude shodné s bodem 2.1 – viz ČÚS 013, bod 3.7., který při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku doporučuje stanovit míru odepsanosti vyřazené části majetku shodně s mírou odepsanosti původního majetku. Toto je stanoveno bez ohledu na fakt, zda k tomuto částečnému vyřazení dojde v rámci stejného zdaňovacího období, ve kterém je provedeno technické zhodnocení tohoto majetku.

Zde je tedy zřejmé, že dochází k rozdílnému zachycení v účetnictví a daních z příjmů:

- účetnictví - technické zhodnocení ovlivní konkrétní majetek, na kterém je provedeno, okamžitě a tudíž v účetnictví by míra odepsanosti tohoto technického zhodnocení - při jeho následném vyřazení – měla být shodná s mírou odepsanosti celého majetku, bez ohledu na fakt, zda k tomuto vyřazení dojde v rámci stejného zdaňovacího období.
- daně z příjmů – technické zhodnocení ovlivní konkrétní majetek, na kterém je provedeno, sice okamžitě, ale daňové odpisy jsou kalkulovány dle stavu ke konci zdaňovacího období a tudíž část technického zhodnocení, která je vyřazena ve stejném zdaňovacím období, by neměla být daňově odepisována a její míra odepsanosti tak není shodná s mírou odepsanosti celého majetku.

Domníváme se, že v daném případě by mohlo být v daních z příjmů použito účetní řešení – tj. stanovit paušálně míru odepsanosti technického zhodnocení provedeného v daném

zdaňovacím období shodnou s mírou odepsanosti celého majetku (obdobně jak je toto stanoveno pro technická zhodnocení minulých let). Tato alternativa by výrazně zjednodušila daňové řešení a přiblížila ho k účetnímu zachycení.

### 3 ZÁVĚR

1. Při částečném vyřazení hmotného majetku bude vstupní cena vyřazované části stanovena
  - a) ve výši odpovídající reálnému poměru vyřazené části majetku k celku (pokud nelze objektivně zjistit pořizovací cenu vyřazované části - homogenní majetek),
  - b) nebo ve výši pořizovacích nákladů vyřazené části majetku včetně případných technických zhodnocení (pokud lze objektivně zjistit pořizovací cenu vyřazované části - nehomogenní majetek).

Zjištěným poměrem vstupní ceny vyřazované části k celku bude vypočtena i příslušná část zůstatkové ceny a oprávek – tj. shodným způsobem, jakým je tato situace řešena účetními předpisy (viz ČÚS 013 bod 3.7 nebo bod 3.4). Následně bude uplatněn odpis ve výši poloviny ročního odpisu vypočteného ze vstupní (zůstatkové) ceny vyřazené části.

2. Při souběhu technického zhodnocení a částečného vyřazení v jednom zdaňovacím období bude při vyřazení části hmotného majetku postupováno:
  - a) Částečné vyřazení majetku a následné technické zhodnocení – nejprve se provede částečné vyřazení jako v bodě 1) Závěru a následně bude standardně zohledněno technické zhodnocení. Tato alternativa nezpůsobuje vážnější problémy.
  - b) Technické zhodnocení majetku a následné částečné vyřazení – Vstupní cena vyřazované části bude určena obdobně jako vstupní cena v bodě 1) Závěru, přičemž technické zhodnocení provedené v daném zdaňovacím období se v ní zohlední, pokud bylo (alespoň částečně) provedeno na vyřazované části. Zůstatková cena vyřazované části majetku by byla složena ze dvou částí: (i) ze zůstatkové ceny vyřazované části majetku před technickým zhodnocením provedeným v daném zdaňovacím období, která se určí ve stejném poměru jako vstupní cena vyřazované části k celkové vstupní ceně a (ii) z poměrné části hodnoty technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období, která ve skutečnosti připadá na vyřazovanou část majetku. Domnívám se, že v daném případě by mohlo být v daních z příjmů rovněž použito účetní řešení – tj. zůstatková cena vyřazované části majetku k zůstatkové ceně celého majetku by byla určena ve stejném poměru jako vstupní cena vyřazované části k vstupní ceně celého majetku, vše po technickém zhodnocení. Tato alternativa by výrazně zjednodušila daňové řešení a přiblížila ho k účetnímu zachycení (shodná míra odepsanosti celého majetku včetně technických zhodnocení daného zdaňovacího období).
3. Při souběhu technického zhodnocení a částečného vyřazení v jednom zdaňovacím období není pro použití odpisové sazby (koeficientu) podstatné, která z těchto skutečností nastane dříve. Jak řádný odpis nevyřazené části tak polovina ročního odpisu u vyřazené části bude stanovena za použití sazby (koeficientu) pro zvýšenou vstupní cenu.

#### 4. NÁVRH OPATŘENÍ

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

##### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Příspěvek vychází z předpokladu, že žádné ustanovení ZDP neřeší částečné vyřazení hmotného majetku. Již toto konstatování v úvodu příspěvku a opakovaně v úvodu bodu 2 je chybné, protože **uplatnění daňové zůstatkové ceny v případě částečného prodeje nebo částečné likvidace hmotného majetku řeší obecně § 24 odst. 2 písm. b) v závěrečném textu za bodem 3** tak, že v tomto případě je daňově uznatelným výdajem poměrná část zůstatkové ceny. Toto ustanovení v podstatě doplňuje účetní předpisy, které řeší v ČSÚ 013 (dříve v „postupech účtování pro podnikatele“) pouze stanovení zůstatkové ceny při vyřazení komponentu ze souboru (bod 3.4.) a trvalé vyřazení věci, která byla původně součástí ocenění stavby, ale počínaje rokem 1995 má povahu samostatné movité věci.

Podle ZDP (ani podle účetních předpisů) se hmotný majetek nečlení na tzv. homogenní a nehomogenní. Pokud jde o věci movité, jichž se především asi příspěvek týká, pak může být podle ZDP hmotným majetkem buď jedna movitá věc a nebo soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením (zkráceně „soubor“). Pozor, i soubor je však jedním hmotným majetkem, a tudíž při výpočtu odpisů se na soubor nahlíží jako na jednu věc (to platí i podle účetních předpisů). Jsme názoru, že užívání nových pojmů v příspěvku je zbytečné a matoucí.

Z výše citované úpravy v ZDP i v účetních předpisech vyplývá, že při výpočtu zůstatkové ceny není relevantní, zda se jedná o jednu movitou věc či o soubor. Princip výpočtu zůstatkové ceny je vždy shodný: jak při trvalém vyřazení části jedné věci, tak při trvalém vyřazení „komponentu“ ze souboru, se zůstatková cena stanoví v poměrné výši ke vstupní ceně (v účetnictví k pořizovací ceně), tj. ve stejném stupni odepsanosti ze vstupní ceny. U souborů to znamená, že se zůstatková cena vyřazovaného komponentu stanoví v poměru pořizovací ceny komponentu ke vstupní ceně souboru. Po vyřazení části hmotného majetku v žádném případě „čistě kalkulačně“ nevznikají žádné dva hmotné majetky – viz bod 2.1.2, a tudíž ani zde navrhovaný postup není v souladu se zákonem.

Souhlasíme s názorem, že ZDP neupravuje speciálně postup v případě, kdy v průběhu jednoho zdaňovacího období dojde jak k trvalému vyřazení části hmotného majetku, tak současně k technickému zhodnocení tohoto hmotného majetku. Jsme názoru, že s ohledem na konstrukci daňových odpisů, kdy se nepřihlíží ani při zahájení odpisování ke skutečnému datu zařazení věci do hmotného majetku, lze souhlasit s tzv. „alternativní možností“ uváděnou v bodě 2.2.3, tj. nepřihlížet k tomu, zda nejdříve došlo k částečnému vyřazení či k technickému zhodnocení a naopak, ale posuzovat stav majetku na konci zdaňovacího období. Lze však připustit i řešení, kdy poplatník bude při konstrukci odpisů vycházet ze skutečného časového sledu prováděných zásahů na jednom hmotném majetku. Jsme názoru, že oba postupy nejsou v rozporu s platným zněním ZDP.

S případnou publikací závěrů k tomuto příspěvku souhlasíme jen za předpokladu, že bude příspěvek upraven jak z hlediska věcného, tak i formálního v souladu se stanoviskem MF.

## DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 247/29.10.08 – MF předkládá stanovisko

### 247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal  
Ing. Radislav Tkáč

V tomto příspěvku se zabýváme některými z aspektů zdaňování ekologických zdrojů elektrické energie z hlediska ZDP. Vycházíme z toho, že cílem státní energetické politiky v této oblasti je podpora těchto ekologických zdrojů energie, a to i formou daňových úlev. Z toho vyplývá, že na jednotlivé formy podpory těchto ekologických zdrojů by mělo být z daňového hlediska pohlíženo stejně. V případě nejednoznačné právní úpravy by měl být aplikován výklad v souladu s tímto záměrem a ve prospěch poplatníků, to je především také aplikace jiných než pouze jazykových výkladů právní normy, a to i v případě, kdy se zdá být text zákona zcela jednoznačný (viz. např. NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, NSS 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, NSS 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006 NSS 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, ÚS II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, ÚS IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, NSS 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, ÚS IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či ÚS II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008).

### 1. Osvobození příjmů z provozu ekologických zdrojů elektrické energie od daně z příjmů

V souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP jsou příjmy z provozu ekologických zdrojů elektrické energie osvobozeny od daně z příjmů, a to v kalendářním roce, v němž byly uvedeny do provozu a bezprostředně v následujících 5 letech. Osvobození je dobrovolné s tím, že poplatník se jej může vzdát nejpozději v termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, kdy byly ekologické zdroje elektrické energie poprvé uvedeny do provozu (§ 4 odst. 3 ZDP a § 4 odst. 2 ZDP). Toto osvobození může v praxi vyvolávat určité výkladové problémy.

#### 1.1. Problematika tzv. zeleného bonusu

Dle § 4 odst. 3 zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů, má výrobce elektřiny právo si vybrat, zda svoji elektřinu nabídne odběrateli k výkupu za „výkupní cenu“ nebo zda za ni bude požadovat „zelený bonus“. Změna tohoto výběru je možná nejdříve za rok poté, co si výrobce závazně z těchto dvou možností jednu vybral a začal ji využívat. Změna výběru je prováděna vždy k 1. lednu následujícího kalendářního roku.

**Zeleným bonusem** (§ 2 odst. 1 písm. d) zákona č. 180/2005 Sb.) se rozumí finanční částka navyšující tržní cenu elektřiny a hrazená provozovatelem regionální distribuční soustavy nebo přenosové soustavy výrobcem elektřiny z obnovitelných zdrojů, zohledňující snížené poškozování životního prostředí využitím obnovitelného zdroje oproti spalování fosilních paliv, druh a velikost výrobního zařízení, kvalitu dodávané elektřiny.

Jak „výkupní cena“ tak „zelený bonus“ je forma úhrady výrobci za výrobu elektřiny z obnovitelných zdrojů. Tato cena je stanovena Cenovým rozhodnutím Energetickým regulačním úřadem rok dopředu (§ 6 zákona č. 180/2005 Sb.) - pro rok 2008 - č. 7/2007 ze dne 20.11.2007 (dále jen „Cenové rozhodnutí“):

[http://www.eru.cz/edoc/cr\\_e/er\\_cr\\_7\\_2007\\_oze.pdf](http://www.eru.cz/edoc/cr_e/er_cr_7_2007_oze.pdf),

[http://www.eru.cz/pdf/cen\\_roz\\_2006\\_08.pdf](http://www.eru.cz/pdf/cen_roz_2006_08.pdf)

[http://www.eru.cz/pdf/cen\\_roz\\_2005\\_10.pdf](http://www.eru.cz/pdf/cen_roz_2005_10.pdf)

[http://www.eru.cz/pdf/cen\\_roz\\_2004\\_10.pdf](http://www.eru.cz/pdf/cen_roz_2004_10.pdf)

Z Cenového rozhodnutí (všeobecných podmínek) vyplývá, že:

*„(1.1.) Výkupní ceny jsou stanoveny jako minimální ceny podle zvláštního právního předpisu2). Zelené bonusy jsou stanoveny jako pevné ceny podle zvláštního právního předpisu. V rámci jedné výroby elektřiny nelze kombinovat režim výkupních cen podle bodu (1.2.) a režim zelených bonusů podle bodu (1.3.).*

*(1.2.) Výkupní ceny se uplatňují za elektřinu dodanou a naměřenou v předávacím místě výroby elektřiny a sítě provozovatele příslušné distribuční soustavy nebo provozovatele přenosové soustavy, které vstupuje do zúčtování odchylek subjektu zúčtování odpovědného za ztráty v regionální distribuční soustavě nebo subjektu zúčtování odpovědného za ztráty v přenosové soustavě.*

*(1.3.) Zelené bonusy se uplatňují za elektřinu dodanou a naměřenou v předávacím místě výroby elektřiny a sítě provozovatele regionální distribuční soustavy nebo přenosové soustavy a dodanou výrobcem obchodníkovi s elektřinou nebo oprávněnému zákazníkovi a dále za ostatní vlastní spotřebu elektřiny podle zvláštního právního předpisu3). Zelené bonusy se neuplatňují za technologickou vlastní spotřebu podle zvláštního právního předpisu3).“*

Z výše uvedeného je zřejmé, že poplatník má při provozu ekologických zdrojů elektrické energie možnost realizovat její prodej dvěma způsoby. První spočívá ve výkupu za negarantovanou cenu (nedotovanou) plus zelený bonus, který vykompenzovává de facto tuto negarantovanou cenu. Druhá možnost pak je prodej za garantovanou vyšší cenu. V obou případech se jedná jednoznačně o příjem, který poplatníkovi plyne z titulu provozu ekologických zdrojů elektrické energie. Z toho jednoznačně vyplývá, že i příjem za zelený bonus je příjmem z provozu daných ekologických zdrojů elektrické energie dle § 19 odst. 1 písm. d) ZDP a § 4 odst. 1 písm. e) ZDP. To mimo jiné podporuje i to, že výše zeleného bonusu je stanovena ve výši částky za MWh vyrobené elektrické energie. V obou případech jde pouze o formu dotované úhrady za výkup elektřiny vyrobené těmito ekologickými zdroji elektrické energie. Případný výklad, který by znemožňoval využití osvobození u zeleného bonusu by znamenal jednak diskriminaci jedné z podpor ekologických zdrojů elektrické energie a ve svém důsledku by představoval nepřipustnou diskriminaci mezi poplatníky.

Závěr k bodu 1.1.

Pokud se poplatník v souladu s § 4 odst. 3 ZDP resp. § 19 odst. 2 ZDP rozhodne využít osvobození od daně z příjmů, bude od daně z příjmů po stanovenou dobu osvobozen dle § 4 odst.1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP také příjem z tzv. výše definovaného zeleného bonusu a to i v případech, kdy zelený bonus bude úhradou za spotřebu elektrické energie pro osobní (soukromé) účely výrobce elektřiny.



## **1.2. Osvobození a daňové odpisy**

Pokud poplatník využije výše komentované osvobození od daně z příjmů, musí samozřejmě v souladu s § 23 odst. 5 ZDP a § 25 odst. 1 písm. i) ZDP po dobu uplatňování osvobození považovat za daňově neuznatelné veškeré náklady, které souvisejí s provozem předmětného ekologického zdroje elektrické energie. V dané souvislosti je však otázkou, jak to bude s daňovými odpisy z předmětných zařízení. Domníváme se, že v tomto případě je možné také postupovat tak, že poplatník nezahájí daňové odpisování (resp. odpisování přeruší) a po skončení osvobození začne odpisovat z původní vstupní ceny bez jakéhokoliv krácení daňových odpisů. Tento výklad vychází z toho, že ustanovení § 26 odst. 5 ZDP stanoví, kdy může poplatník nejdříve zahájit daňové odpisy. Nestanoví však, kdy nejpozději musí zahájit daňové odpisy. Mimo to není v případě osvobozených příjmů v ZDP stanoven princip, který například platí v případě uplatňování výdajů paušálem (viz § 26 odst. 8 ZDP), to je, že po dobu uplatnění výdajů paušálem by měl poplatník povinnost vést odpisy pouze evidenčně, tzn. neprodlužovat o dobu uplatnění výdajů paušálem dobu odpisování a de facto tak přijít o tyto daňové odpisy (viz. také *Ing. Vlastimil Bachor, Co lze očekávat od auditu osvobození příjmů od daně, Finanční, daňový a účetní bulletin III/2007, str. 19* či *Eva Sedláková, Příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob ve zdaňovacím období 1995 a 1996 (ASPI interní č. 5567 (LIT) část 5. Příjmy z provozu elektráren a jiných zařízení*).

### **Dílčí závěr k bodu 1.2.**

Pokud po dobu, kdy je uplatňováno osvobození dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP, resp. § 19 odst. 1 písm. d) ZDP nebude poplatník uplatňovat odpisy, ať již z titulu jejich nezahájení či přerušení, o tyto odpisy z daňového hlediska „nepřijde“ (tzn. nemusí je vést evidenčně s nemožností jejich následného uplatnění po uplynutí osvobození) a může je uplatnit po skončení osvobození.

## **1.3. Některé typy ekologických zdrojů elektrické energie – limit 1 MW**

Dle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP jsou ekologické zdroje elektrické energie rozděleny do dvou skupin. První jsou malé vodní elektrárny, u nichž je podmínkou výkon do 1 MW. U ostatních zařízení tato podmínka stanovena není. Z toho vyplývá, že v těchto případech jsou příjmy osvobozeny bez ohledu na výši výkonu. Tento závěr je možné aplikovat také na v praxi se v poslední době často vyskytující větrné elektrárny či zařízení, které k výrobě elektrické energie využívají slunečního záření.

### **Dílčí závěr k bodu 1.3.**

V případě jiných zařízení na výrobu elektrické energie, než jsou malé vodní elektrárny, uvedených v § 4 odst. 1 písm. e) ZDP, resp. v § 19 odst. 1 písm. d) ZDP, to je například větrných elektráren či zařízení využívajících k výrobě elektřiny slunečního záření platí, že jsou osvobozena od daně bez ohledu na výši výkonu.

## **1.4. První uvedení do provozu**

V souladu s § 4 odst. 1 písm. e) ZDP a § 19 odst. 1 písm. d) ZDP se za první uvedení do provozu považuje i zkušební provoz, na základě něhož plynou poplatníkovi příjmy. Co se obecně považuje za uvedení do provozu daného ekologického zdroje elektrické energie však ZDP nedefinuje. Domníváme se, že v tomto případě nelze apriori vycházet pouze z úpravy dle

stavebních předpisů, ale je nutné zohlednit danou otázku z hlediska předpisů platných pro oblast energetiky. Tomu odpovídá i definice zahájení odpisování a okamžiku, kdy se věci stávají hmotným majetkem (§ 26 odst. 5 a 10 ZDP), které vyžadují splnění všech technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Z tohoto hlediska vyplývá, že dle našeho názoru je daným okamžikem uvedení do provozu až okamžik, kdy je schválen provoz daného ekologického zdroje elektrické energie jak dle stavebních předpisů, tak dle předpisů platných pro oblast energetiky.

#### Dílčí závěr k bodu 1.4.

Za první uvedení do provozu ekologického zdroje elektrické energie se považuje okamžik, kdy je schválen provoz daného zařízení nejen z hlediska stavebních předpisů, ale také kdy je schválen z hlediska předpisů platných v oblasti energetiky. Pokud schválení provozu z hlediska energetických předpisů následuje až po splnění podmínek z hlediska stavebních předpisů, je okamžikem prvního uvedení do provozu až okamžik splnění podmínek a schválení provozu daného zdroje dle předpisů platných pro oblast energetiky.

## **2. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v jednotlivých dílčích závěrech v části *1. Osvobození příjmů z provozu ekologických zdrojů elektrické energie*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **k 1.1 – Problematika tzv. zeleného bonusu**

Z předloženého příspěvku, ze souvisejících předpisů citovaných v příspěvku ale i z neformálních informací provozovatelů obnovitelných zdrojů dovozujeme, že na trhu s elektřinou mohou ve vztahu k zelenému bonusu (tj. částce navyšující tržní cenu elektřiny) nastat 3 situace:

- 1) výrobce elektřiny nabídne elektřinu vyrobenou z obnovitelného zdroje k povinnému odkupu. V tom případě obdrží výkupní cenu a k tomu zelený bonus nebo
- 2) výrobce elektřiny prodá elektřinu vyrobenou z obnovitelného zdroje na trhu s elektřinou a obdrží tržní cenu a zelený bonus anebo
- 3) výrobce elektřiny elektřinu vyrobenou z obnovitelného zdroje účelně spotřebuje sám (kromě vlastní technologické spotřeby) a obdrží pouze zelený bonus.

Ve všech případech bude částka ve výši zeleného bonusu považována za příjem z provozu obnovitelných zdrojů vyjmenovaných v ustanovení § 19 odst. 1 písm. d) a § 4 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů, který je po určenou dobu za stanovených podmínek od daně osvobozen.

#### **k 1.2 – Osvobození a daňové odpisy**

Souhlas se závěrem předkladatele, pouze upozorňujeme, že vstupní cenu zdroje je třeba stanovit v souladu s § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. s ohledem na 5letý časový test.

### k 1.3. – Některé typy ekologických zdrojů elektrické energie – limit 1 MW

Souhlas se závěrem předkladatele

### 1.4. První uvedení do provozu

Z příspěvku není zřejmé jaké podmínky pro uvedení do provozu dané zákony pro oblast energetiky má předkladatel na mysli. Obecně se domníváme, že by neměla nastat situace, kdy by podle stavebního zákona bylo možné dílo užívat a podle např. energetického zákona ne. Vycházíme z předpokladu, že pro ukončení stavebního řízení je nutné dodržet i podmínky dané jinými právními předpisy.

Pokud by ale zmíněná situace nastala, je nutné pro účely daňového režimu považovat za první období, kdy je možné příjmy osvobodit, období, ve kterém bylo dílo uvedeno do provozu podle stavebních předpisů, a to i ve vazbě na možnost dosahování příjmů.

## DPH

### .Příspěvek 249/29.10.08 – MF předkládá stanovisko

#### 249/29.10.08 Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům

Předkládají: JUDr. Ing. Václav Pátek, advokátní koncipient 32748, (daňový poradce 2279 - činnost přerušena)  
Ing. Petr Brabenec MBA, daňový poradce 1467

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu novely zákona o DPH. Od 1. ledna 2009 nabývá účinnosti zákon č. 302/2008 Sb., kterým došlo k novelizaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „Novela ZDPH“). Novelou ZDPH bylo doplněno do ustanovení § 61 nové písmeno g), které osvobozuje od daně bez nároku na odpočet poskytování služeb zvláště vymezených subjektů za zákonem stanovených podmínek. Příslušné zákonné ustanovení zní:

*„poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům, kteří uskutečňují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.“*

Změna zákona měla svoji příčinu v textu harmonizační směrnice Rady 112/2006/ES z 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty<sup>13</sup> (dále jen „Směrnice 112/2006/ES“), která nahradila směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně<sup>14</sup> (dále jen „6. směrnice“). Oba komunitární předpisy obsahují v podstatě totožný text, který měl být implementován ke dni vstupu České republiky do EU, ale k jehož implementaci dochází až nyní. Směrnice 2006/112/ES obsahuje ustanovení článku 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES [obsahově odpovídající článku 13A odst. 1 písm. f), 6. směrnice], vymezující plnění, která členské státy osvobodí od daně, které zní:

*„služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li to seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že tato osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž.“*

Nové ustanovení českého zákona se dotýká určitých, nijak definovaných, osob (členové), které vytvoří nezávislé seskupení. Toto nezávislé seskupení následně poskytuje těmto osobám (svým členům) určité služby osvobozené od daně, za podmínky, že tyto služby jsou nezbytné pro uskutečňování plnění daných osob (členů nezávislého seskupení). Následně se tedy

<sup>13</sup> Úř. věst. L 347 ze dne 11.12.2006

<sup>14</sup> Úř. věst. L 145 ze dne 16.6.1977

budeme zaobírat co si lze pod tímto představit a jaké jsou možnosti interpretace tohoto nového ustanovení.

Tento příspěvek si klade za cíl v obecné rovině vymezit:

1. rozsah osob, kterých se osvobození od DPH může dotknout a
2. rozsah činností, na které se osvobození může uplatnit
3. definice nezávislého seskupení
4. stanovení úhrady za poskytnuté služby.

### Vymezení osob

První otázkou je, zda členové nezávislého seskupení mají poskytovat jen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu nebo plnění, která nejsou předmětem daně, mohou kromě těchto plnění uskutečňovat i nějaká plnění zdanitelná. Ze samotného textu zákona nevyplývá, že by členové měli uskutečňovat pouze plnění osvobozená od daně. Pokud by zákonodárce hodlal takto určité osoby omezit tak by to dokázal. Příkladem je ustanovení § 95 odst. 10 Novely ZDPH, kde jsou jednoznačně vymezeny osoby uskutečňující pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu.

V případě, výkladu zákona o DPH je nutné vždy přihlížet k příslušným ustanovením směrnic EU a podle toho zvažovat výklady za pomoci aplikace přímého resp. nepřímého účinku směrnice EU. Jak již výše uvedeno, text směrnice v českém znění se zdá být totožný s textem zákona a výkladové problémy českého textu směrnice by měly být i výkladovými problémy českého zákona. Ani české znění směrnice neobsahuje slovo pouze. Zatímco směrnice kromě plnění osvobozených dále vztahuje činnost členů ještě na aktivity, při nichž nejsou osobami povinnými k dani, český zákon tuto činnost převádí na plnění, která nejsou předmětem daně. Anglický text směrnice je obsahově podobný textu českému.

Určitou pomoc při výkladu textu směrnic nám poskytuje Soudní dvůr EU (dále jen „ESD“). Je známo, že k výkladu ustanovení článku 13A odst. 1 písm. f) 6. směrnice se již ESD vyjadřoval. Jedná se o případ C-8/01 Assurandør-Societet, jednající jménem Taksatorringen z 23.11.2003 (dále jen případ „Taksatorringen“). V tomto případě ESD posuzoval několik otázek, přičemž samotná otázka, zda osoby, které jako členové jsou příjemci osvobozených služeb mají sami poskytovat pouze plnění osvobozené soud neřešil. Protože však předmětem jeho posuzování bylo nezávislé seskupení malých pojišťoven, o kterých je známo, že poskytují plnění osvobozené, avšak kromě toho i plnění zdanitelná, lze dovodit, že ESD nepovažoval za nutné, aby konstatoval, že příslušné ustanovení se může vztahovat jen na členy, kteří poskytují jen plnění od daně osvobozené. Ke stejnému závěru lze dojít i z vyjádření dalších osob zúčastněných na tomto soudním rozhodnutí. Tak např. Komise EU ve svém vyjádření k případu Taksatorringen uvedla, že si dovede představit, že o osvobozené služby půjde např. u společného využívání skeneru u seskupení lékařů. V případě služeb lékařů je taktéž známo, že přestože zdravotnické výkony jsou od daně osvobozené ani samotní lékaři neposkytují jen plnění od daně osvobozené, ale je možné aby poskytovali plnění i zdanitelné. Z hlediska smyslu příslušného ustanovení směrnice lze dovodit, že předmětné ustanovení si kladlo za cíl osvobodit určité činnosti, které se následně vztahují k jiné osvobozené činnosti.

Pokud vezmeme v úvahu systematický a historický výklad směrnice, tj. začlenění příslušného ustanovení do směrnice a texty návrhu směrnice, tak dojdeme k výkladu, že k žádnému omezení by docházet nemělo. Původní návrh totiž měl za cíl osvobodit původně jen seskupení lékařů a dalších poskytovatelů zdravotních služeb, při úvaze, že se jedná o veřejně prospěšné

služby<sup>15</sup>. Následně při schvalování směrnice k došlo k vypuštění omezení osob jen na lékaře a je tedy odvoditelné, že směrnice nijak dané osoby neomezuje z hlediska jejich činnosti.

### Dílčí závěr 1

V případě osob, jež jsou členy nezávislého seskupení se musí jednat o osoby, které uskutečňují plnění osvobozená od daně nebo plnění, při nichž nejsou osobami podléhajícími dani (odpovídá plněním jež nejsou předmětem daně), nikoliv však pouze a jedině tato, tedy ze sta procent. Tyto osoby mohou vedle plnění osvobozených od daně uskutečňovat i plnění zdanitelná.

Vzhledem k tomu, že zákon ani směrnice nedává žádné omezení v jakém poměru se případně plnění zdanitelné má pohybovat k plněním osvobozeným, není možné, aby nějaké takovéto poměry byly stanovovány. Nelze taktéž ani dovést, že by plnění osvobozená nebo plnění, která nejsou předmětem daně, vůči plněním zdanitelným, měla být v převaze.

### **Rozsah činností, jež mohou být takto od daně osvobozeny**

Z textu zákonného ustanovení vyplývá, že osvobodit od daně lze ta plnění, která jsou nezbytná k uskutečnění plnění osob (členů nezávislého seskupení). Ze samotné logiky principů DPH by bylo namístež dovést, že tyto služby by se měly vztahovat právě k plněním osvobozeným. Není důvod, aby byly osvobozovány na vstupu plnění, jež následně souvisí s plněním zdanitelnými a u nichž by podle pravidel DPH byl nárok na odpočet daně na vstupu. Smyslem příslušného ustanovení je, aby nebyly zdaňovány plnění, jež vstupují do následujících plnění od daně osvobozených, při splnění podmínek daného ustanovení a logiky DPH. Dílče bychom tedy navrhli sjednotit výklad v této části, že přijaté plnění od nezávislého seskupení musí být nezbytné pro následující plnění osvobozené od daně.

Příslušné ustanovení obsahuje další podmínku, kterou je osvobození omezeno na ty případy, kdy osvobození není sto narušit hospodářskou soutěž. Při výkladu této podmínky je nutné vyjít její podstaty, přičemž je nutné vycházet především z judikatury ESD. Právě již zmíněný případ Taksatorringen se u této podmínky zastavuje a vysvětluje její působení. Jak již bylo výše zmíněno ESD akceptoval vysvětlení komise, že službami osvobozenými by mohlo být společné využití skeneru u seskupení lékařů, která není s to narušit hospodářskou soutěž. Na druhé straně v citovaném případě je uváděn příklad opačný a to služby úklidu, u kterých není částečná specializace či omezení vůči zákazníkům v určitém definovaném sektoru (viz bod 57 rozhodnutí v případě Taksatorringen).

ESD ve svém rozhodnutí cituje dva příklady pro činnosti ve vztahu ke službám nezávislých seskupení vůči svým členům. Z jeho příkladů by bylo možné odvést, že pokud by se mělo jednat o služby svým způsobem v rámci hospodářské soutěže běžně uskutečňované, osvobození podle § 61 písm. g) Novely ZDPH by se přiznat nemělo. Jako konkrétní příklad jsou v tomto smyslu uváděny služby úklidové. Na druhé straně si lze představit situace, kdy určité služby mohou být pro některou činnost tak specifické, že nelze hovořit o narušení hospodářské soutěže. Přestože ESD zmínil služby úklidové, nelze vyloučit, že některé činnosti z úklidových služeb mohou být svým charakterem tak specifické, že by podmínku nenarušení hospodářské soutěže splňovaly. Zde bychom jako příklad uvedli situaci, kdy si

---

<sup>15</sup> Viz článek Holubová, O., Osvobození likvidátorů pojistných událostí podle čl. 135 odst. 1 písm. a) Směrnice – osvobození nezávislými seskupeními osob svým členům podle čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice – narušení hospodářské soutěže – časové omezení osvobození, e-Bulletin KDP ČR, č. 9/2008, str. 18-19

nezávislé seskupení lékařů bude společně kromě technického zařízení dále prostřednictvím nezávislého seskupení zajišťovat sterilizaci svých nástrojů. K podobnému rozlišení může docházet u nyní běžně rozšířených služeb IT či účetních služeb. V případě, že by se mělo jednat o běžné účetní či IT služby, nelze vyloučit, že by k narušení hospodářské soutěže mohlo dojít. Pokud by se však mělo jednat o jakési specifické IT služby v podobě sdílení speciálních databází pro vymezený okruh činností ať již v oblasti pojišťovacích (jako v rozsudku ESD) nebo jim blízkých finančních služeb, podmínka narušení hospodářské soutěže by nebyla naplněna a došlo by tak k osvobození od daně.

V této obecné podobě příspěvku nelze vyjmenovat všechny možné případy, kdy k osvobození od daně bude docházet, resp. případy, které by mohly vést k narušení hospodářské soutěže, a kdy by osvobození od daně nemělo dojít.

Domníváme se, že v České republice není správní orgán, který by mohl otázku narušení hospodářské soutěže posoudit. Samotný ÚHOS<sup>16</sup> takového posuzování pro daňové účely nemá v kompetenci. Vzhledem k tomu, že aplikace příslušného ustanovení článku Směrnice 112/2006/ES musí být vykládána ve všech členských státech stejně a protože ustanovení § 61 písm. g) Novely ZDPH je totožné s touto směrnicí, je navrhováno, aby tato otázka byla řešena v souladu se známou judikaturou ESD.

### Dílčí závěr 2

Domníváme se, že podmínka pro činnosti, které mohou být od daně osvobozeny, by měla být vykládána tak, že se jedná o ty služby, které jsou nezbytně nutné k samotnému výkonu služby osvobozené od daně a současně jde o služby, které jsou určitým způsobem tak specifické, že nejsou s to narušit hospodářskou soutěž, jak vykládá ESD pro účely Směrnice 112/2006/ES (resp. Šesté směrnice).

### **Definice nezávislého seskupení**

*Nezbytným předpokladem pro naplnění ustanovení je i správná definice nezávislého seskupení. Zákon žádným způsobem neupravuje tuto definici. V takovém případě lze za nezávislé seskupení považovat jakoukoliv právnickou osobu založenou za účelem podnikání (např. a.s., s.r.o., družstvo), právnickou osobou založenou podle § 20f a násl. Občanského zákoníku, případně obdobné právnické osoby podle zahraničního práva..*

### Dílčí závěr 3.

*Nezávislým seskupením mohou být jakékoliv různé formy právnických osob*

### **Stanovení úhrady za poskytnuté služby.**

*V praxi může nastat výkladovým problémem s částí ustanovení: „úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení,“. A to zda se jedná o úhrady podle podílů jednotlivých účastníků v seskupení (např. podle výše vkladu do právnické osoby, podle podílu účastníků ve sdružení) nebo naopak podle podílů spotřebovaných nákladů jednotlivých členů seskupení (Př. Dva členové vloží do seskupení na počátku stejnou peněžitou částku na nákup přístroje. Mají tedy stejnou výši podílu v seskupení. Za sledované období – např. kalendářní rok, však podíl na užívání tohoto*

<sup>16</sup> Úřad na ochranu hospodářské soutěže založený podle zákona 273/1996 Sb., o působnosti Úřadu na ochranu hospodářské soutěže, postupuje v souladu se zákonem 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže

přístroje je např. 40:60, předpokládejme, že i případné související náklady (spotřeba energií, mzdy apod.) jsou ve stejném poměru. V takovém poměru by však i vyúčtování – úhrada za poskytnuté služby – mělo být provedeno.). *Z ekonomického pohledu je druhý způsob, úhrada podle podílů na spotřebovaných nákladech, správný.*

#### Dílčí závěr 4.

*Domníváme se, že výpočet úhrady za poskytnuté služby podle podílů členů v seskupení odpovídá dohodnutému podílu na spotřebovaných nákladech seskupení za sledované období.*

#### **Závěr**

Navrhujeme potvrdit, že:

- osoby, které jako členové vytvoří nezávislé seskupení osob, musí poskytovat služby osvobozené od daně či služby, které nejsou předmětem daně avšak nikoliv pouze tyto služby;
- to, zda se jedná o činnosti, které jsou schopny narušit hospodářskou soutěž a tudíž nemohou být osvobozené od daně bude vykládáno podle judikatury ESD;
- jako příklady služeb osvobozených od daně, které nenarušují hospodářskou soutěž lze uvést specifické služby pro nezávislá seskupení osob jako jsou služby nájmu k zvláštních přístrojům společně specificky využívaných pro daný obor, služby speciálně zaměřené na určitou odbornou činnost, která je vymezena pro zvlášť oprávněné osoby;
- nezávislým seskupením může být jak různé formy právnických osob tak i sdružení podle § 20f a násl. Občanského zákoníku, případně obdobné osoby podle zahraničního práva;
- výpočet úhrady za poskytnuté služby podle podílů členů v seskupení odpovídá dohodnutému podílu na spotřebovaných nákladech seskupení za sledované období.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**K příspěvku, jeho závěrům a dílčím závěrům MF zaujímá následující stanovisko.**

**Aby poskytnutí služby bylo považováno za osvobozené plnění dle § 61 písm. g) ZDPH, musí být všechny podmínky uvedené v tomto ustanovení splněny současně. Poskytovatelem služby musí být nezávislé seskupení osob, příjemcem služby pak členové takového nezávislého seskupení osob, a to buď všichni členové nebo pouze někteří z členů.**

**Nezávislým seskupením osob se rozumí osoba povinná k dani, dle § 5 odst. 1 ZDPH tedy právnická osoba, která jedná nezávisle na svých členech. Nezávislým seskupením osob dle § 61 písm. g) ZDPH tak mohou být např. zájmová sdružení právnických osob, občanská sdružení apod., nelze za ně považovat obchodní společnosti či družstva. Rovněž nelze za nezávislé seskupení osob považovat sdružení bez právní subjektivity, či situaci, kdy subjekty uzavřou smlouvu na poskytnutí služeb nebo smlouvu o sdílení nákladů (cost sharing) (viz také rozsudek ESD ve věci C-348/87).**



Členy nezávislého seskupení osob ve smyslu § 61 písm. g) ZDPH mohou být pouze osoby povinné k dani, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně (jsou mimo rámec DPH), případně osoby nepovinné k dani. Dle názoru MF je smyslem ustanovení Směrnice Rady 2006/112/ES, které je plně transponováno do ustanovení § 61 písm. g) ZDPH, osvobodit pouze plnění, která jsou dále využita pouze subjekty, které uskutečňují pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně nebo plnění mimo rámec DPH. V takovém případě je omezeno riziko dalšího kaskádování daně a porušování principu neutrality.

Služba poskytnutá nezávislým seskupením osob svým členům musí být nezbytná pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která jsou mimo rámec DPH, členů seskupení.

Jako úplatu za poskytnutou službu obdrží nezávislé seskupení osob od svých členů přesně částku nákladů vynaložených na poskytnutí služby. Jednotliví členové hradí část úplaty, která odpovídá jejich podílu na výdajích nezávislého seskupení na poskytnutí služby, kterou od seskupení obdrželi.

Pokud jde o narušení hospodářské soutěže, lze při posuzování splnění podmínek pro osvobození dle § 61 písm. g) ZDPH respektovat závěry ESD, nelze však vycházet pouze z těchto rozsudků. Narušení hospodářské soutěže musí být posuzováno v konkrétních případech a za konkrétních podmínek, nelze stanovit obecně, která plnění narušují hospodářskou soutěž a která nikoliv.

Se závěry předkladatele tedy MF souhlasí pouze z části, a to v duchu výše uvedeného stanoviska.

# **Příspěvky odložené na příští jednání KV**

## **DAŇ Z PŘÍJMŮ**

**Příspěvek 221/13.02.08 – příspěvek zůstává otevřen do doby, než se vyjasní situace ohledně MZd. a postoje zdravotních pojišťoven – stanovisko MF bude doplněno, KDP požádá o stanovisko Ústav státu a práva – příspěvek je do té doby odložen**

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

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

#### **1. Úvod**

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

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

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

#### **2. Obecný rozbor problému**

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

##### **2.1. Superhrubý základ daně**

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

V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o reformě veřejných financí došlo mj. ke změně vymezení základu daně (dílčího základu daně) z příjmů ze závislé činnosti v rámci

ustanovení § 6 odst. 13 a 14 ZDP. V případě příjmů ze zdrojů v tuzemsku je základ daně vymezen jako

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

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

### 2.1.1. Návrh řešení

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

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

*Lze se ztotožnit s tím, že povinnost platit povinné pojistné sociální a zdravotní (příspěvek) za pronajaté zaměstnance v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly má zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Placení tohoto pojistného se řídí obvykle zahraničními právními předpisy o pojistném a zahraniční formálně právní zaměstnavatel nese za placení tohoto pojistného plnou odpovědnost. Z uvedeného plyne, že se v těchto případech jedná o zaměstnance, na které se vztahují zahraniční předpisy o povinném sociálním a zdravotním pojištění, tj. stejného druhu jako v ČR (viz § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP).*

*Již od roku 1997 tuzemský daňový zákon vycházel při zdanění příjmů pronajatých zaměstnanců z toho, že jsou odměňováni na základě smluvního vztahu uzavřeného s jejich zahraničním formálně právním zaměstnavatelem a že se placení pojistného proto řídí předpisy platnými v zemi jejich rezidence. A i přesto od roku 1997 český daňový zákon umožňoval zohlednit jako výdaj při stanovení základu daně (základu pro výpočet zálohy) u pronajatých zaměstnanců i příspěvky na toto zahraniční pojištění - a nikým to nebylo zpochybňováno. To znamená od počátku se vycházelo z předpokladu, že toto pojistné sráží z jejich mzdy a hradí nikoliv tuzemský ekonomický zaměstnavatel, ale právě tento*

zahraniční formálně právní zaměstnavatel. Tj., že o částky pojistného sražené ze mzdy pronajatého zaměstnance v zahraničí na povinné zahraniční pojištění za dobu, po kterou vykonával zaměstnání v ČR, se mu snížila do konce roku 2007 jeho hrubá mzda, tj. před zdaněním u tuzemského ekonomického zaměstnavatele (viz též pokyn MF č. D- 174). To znamená, že i dosud zahraniční pojistné srážené ze mzdy pronajatých zaměstnanců zahraničním formálně právním zaměstnavatelem zohledňoval tuzemský ekonomický zaměstnavatel při plnění povinností plátce daně.

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

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

a) právě existence takového zahraničního právního předpisu a dále

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

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

## 2.2. Plnění vedle mzdy

Jestliže český „ekonomický“ zaměstnavatel vynaloží v souvislosti s působením pronajatých zaměstnanců další náklady (cestovní náhrady související se služebními cestami pronajatých pracovníků nařízené ekonomickým zaměstnavatelem, poskytnutí náradí, pracovních a ochranných pomůcek, přidělení služebního automobilu k soukromému a služebnímu použití, zajištění odborného rozvoje, poskytnutí přechodného ubytování a apod. (dále jen „plnění vedle mzdy“)), budou tato plnění vedle mzdy z hlediska daní z příjmů posuzována stejně jako náklady vynaložené na zaměstnance, se kterými zaměstnavatel uzavřel pracovněprávní vztah. Příkladem použitým a odsouhlaseným pracovníky Ministerstva financí v roce 1997

(Koordinační výbor k příspěvku 714/17.12.03 - Mezinárodní pronájem pracovní síly předloženém Ing. Danou Trezziovou ze dne 19. března 1997 a znovu projednaném na Koordinačním výboru dne 19. května 2004) byly cestovní náhrady, který ve stejném znění uvádíme:

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

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

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

### 2.2.1. Návrh řešení

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

## Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas.

### 2.3. Potvrzení příjmů ze závislé činnosti

V souladu s § 38j ZDP je český ekonomický zaměstnavatel povinen vést pro poplatníka (ekonomického zaměstnance) mzdové listy, jejichž obsah je přesně stanoven. Osobní údaje o pronajatém zaměstnanci získá český ekonomický zaměstnavatel z vyplněného formuláře „Prohlášení“ (§ 38k ZDP) od zaměstnance. Jednou z náležitostí Mzdového listu je „úhrn **zúčtovaných mezd**, bez ohledu zda jsou vyplaceny v penězích nebo v naturáliích“ (§38j odst. 2 písm. e) bod 1 ZDP).

Příčemž platí:

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

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

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

### 2.3.1. Návrh řešení

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

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

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

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

V České republice podléhala zdanění u zaměstnanců dočasně přidělených (pronajatých) k tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli vždy jejich skutečná výše příjmů ze závislé činnosti. Mzda za práci náležející pronajatým zaměstnancům nemůže ale činit v České republice méně, než 60 % z celkové úhrady za pronájem, ale může činit případně i více, neboli částka za zprostředkování může činit v České republice max. 40 % z celkové úhrady



za pronájem, nikoliv však více. Je tedy na zvážení tuzemského ekonomického zaměstnavatele, zda při zúčtování mezd bude pak vycházet z deklarované výše mzdových prostředků u jednotlivých zaměstnanců a nebo případně ze své interní evidence. S ohledem na výše uvedenou první větu, se na mzdovém listě pronajatého zaměstnance u ekonomického zaměstnavatele uvádí skutečná částka, která byla v jeho prospěch zúčtována ,tedy odměna, která mu v souladu s tuzemskými právními předpisy náleží. Údaje ze mzdového listu se následně uvedou v Potvrzení zaměstnavatele.

To znamená, že:

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

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

#### **Informace o sdělení k problematice definice „plátce příjmů“**

Problematika definice "plátce příjmů" pro účely zdanění v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, byla projednávána i na jednání koordinačního výboru MF s KDP a mimo jiné zde proběhla i diskuse ve vztahu k vymezení povinnosti platby zdravotního pojištění. Z tohoto projednání vyplynulo určité nedorozumění, které vzniklo interpretací právě výše uvedeného pojmu "plátce příjmů".

V dubnu t.r. bylo na úrovni náměstků odpovězeno Ministerstvu zdravotnictví na dotaz, zda lze tuzemského ekonomického zaměstnavatele, který je prohlášen v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů „zaměstnavatelem“, považovat za plátce příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů. Na tento dotaz MF sdělilo, že pro účely zákona o daních z příjmů tomu tak je. Tato odpověď, jak vyplynulo následně při jednání se zástupci Komory daňových poradců, vyvolala reakci zdravotních pojišťoven v tom smyslu, že ekonomický zaměstnavatel dle § 2 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění má zároveň srazit z příjmů pronajatých zaměstnanců zdravotní pojištění. MF se ale domnívá, že v tomto případě jde o nedorozumění, které bylo třeba urychleně uvést na správnou míru a proto bylo dříve vydané stanovisko MF upřesněno. Výše zmíněné sdělení bylo proto upřesněno takto:

*Pojem „plátce příjmů“ daňové předpisy nedefinují, ale lze usuzovat, že je jím vždy právnická nebo fyzická osoba, která skutečně (fakticky) příjmy poplatníkům vyplácí nebo zúčtuje v jejich prospěch. Podle § 6 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní poplatků,*

*ve znění pozdějších předpisů je daňovým subjektem poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby.*

*Povinnosti plátce daně jsou ekonomickému zaměstnavateli uloženy na základě daňové fikce zavedené v ust. § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), kde je jen uvedeno, že při zdanění příjmů zaměstnanců pronajatých v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se postupuje tak, jako kdyby tyto příjmy byly vypláceny tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem.*

*Tzn., že i když tyto příjmy pronajatým zaměstnancům vyplácí jejich zahraniční formálně právní zaměstnavatel resp. jeho organizační složka (tj. plátcem příjmů je daňový nerezident ČR), má tento ekonomický zaměstnavatel (daňový rezident ČR) povinnosti plátce daně (tj. pod vlastní majetkovou odpovědností musí z příjmů pronajatých zaměstnanců odvádět správci daně daň nebo zálohu na daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům, a to podle § 38h a následujících ZDP).*

*Z výše uvedeného pak vyplývá, že dle § 6 odst. 2 ZDP se na příjmy vyplácené pronajatým zaměstnancům v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, avšak jen pro účely jejich zdanění, pohlíží jako na příjmy vyplácené tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem. V tomto ustanovení není ale uvedeno, že tento ekonomický zaměstnavatel je „plátcem příjmů“ ze závislé činnosti a funkčních požitků, tzn., že ekonomického zaměstnavatele nelze považovat podle zákona o daních z příjmů za plátce příjmů.*



# DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 232/09.04.08 – předkladatel doplnil příspěvek o konkrétní příklady – MF předložilo stanovisko a vypracovalo závěry po jednání na MF dne 30. 9. 2008 – příspěvek odložen**

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

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

## **1. Výchozí situace**

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

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

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

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

## **2. Rozbor problematiky a dílčí závěry**

### ***2.1 Zdanění příjmů dosažených prostřednictvím zahraniční transparentní entity***

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

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

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

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

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

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

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

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

## ***2.2 Stanovení základu daně u příjmů Společnosti připadající na Společníka***

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

### Varianta 1

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

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

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

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

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

#### Varianta 2

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

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

#### Dílčí závěr:

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

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

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

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

#### Dílčí závěr:

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

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

### **2.3 Uplatnění daňových odpisů z majetku Společnosti**

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

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

ZDP ani Pokyny neřeší, z jaké hodnoty majetku má Společnost při odpisování vycházet. Rovněž sporný může být postup, jakým způsobem má Společník při kalkulaci a uplatňování odpisů postupovat v případě, kdy vstoupí do Společnosti, jejíž majetek již byl v zahraničí po určitou dobu odpisován.

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

Domníváme se však, že z ustanovení § 26 – 32a ZDP lze dovodit následující postup:

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

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

#### Dílčí závěr:

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

## **2.4 Vyloučení dvojího zdanění v České republice**

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

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

V souladu s § 38f, odst. 1 lze pro vyloučení dvojího zdanění využít příslušné ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. Přesný způsob eliminace dvojího zdanění tak bude záležet především na znění té které smlouvy, nicméně obecně je možno způsob zamezení dvojího zdanění předjímat například na základě interpretace Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění (dále jen „**Modelová smlouva**“).

Klíčovým aspektem je správná klasifikace příjmu Společnosti připadajícího na Společníka a jeho podřazení pod režim příslušného článku Modelové smlouvy. Z dostupných komentářů k čl. 7 Modelové smlouvy<sup>17</sup> vyplývá, že pokud je entita považována za daňově transparentní státem uplatňujícím příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, měl by být příjem Společnosti přiřítatelný Společníkovi považovaný za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny a zdaněn dle čl. 7 Zisky podniků. Domníváme se tedy, že ve většině případů bude příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možné podřadit pod článek 7 Modelové smlouvy (Zisky podniků), kdy Společník dosahuje svých příjmů prostřednictvím své stálé provozovny v zahraničí vzniklé z titulu jeho účasti na Společnosti. Zahraniční stát by tedy měl být oprávněn zdanit příjmy Společníka, ovšem pouze do míry jejich přiřítatelnosti ke Společníkovi stálé provozovně. Česká republika by pak měla umožnit Společníkovi započíst či jinak zohlednit daň zaplacenou v zahraničí z jeho příjmů, které jsou rovněž předmětem zdanění v zemi Společníkovi rezidence.

---

<sup>17</sup> Např. „Klaus Vogel on Double Taxation Conventions“

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

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

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

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

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

## ***2.5 Zdanění při vystoupení Společníka ze Společnosti***

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

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

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

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

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

#### Dílní závěr:

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

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

### **3. Návrh opatření**

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

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

Jde o to, že příjem společníků, partnerů apod. pobíraný z titulu účasti na dané entitě může být pro daňové účely charakterizován jako „business income“ (analogie např. zahraničních společníků české v.o.s.), jako „capital income“, „investment income“, v případě jiných entit se charakter pobíraného příjmu z hlediska daňového nemění atd. V některých státech je entita považována za společnost, v jiném státě jiná entita nikoli apod.

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

Z popisu situace nevyplývá označení (právní forma) zahraniční entity, ani konkrétní daňový režim daných příjmů. Pokud se charakter pobíraného příjmu pro účely zdanění příjmů samotného společníka nemění, v daném případě pravděpodobně dochází k aplikaci daňové smlouvy již v momentu výplaty konkrétního příjmu entitě samotné (aplikace srážkové daně, možnost uplatnění transparence i na národní úrovni), přitom u příjmů, u kterých nedochází k aplikaci daně vybírané srážkou jde samozřejmě rovněž o posouzení práva konkrétního druhého státu daný příjem českého daňového rezidenta zdaňovat (např. v návaznosti na ustanovení daňové smlouvy). Usuzujeme tedy, že pokud takové právo druhému státu vzniká,

český daňový rezident v druhé zemi podává daňové přiznání jako za situace, kdyby dané konkrétní příjmy realizoval přímo, tj., aniž by byl společníkem entity (samozřejmě za předpokladu, že dané příjmy nejsou např. v druhé zemi od daně osvobozeny dle tamních právních předpisů).

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

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

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

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

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

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



**Doplnění materiálu na Koordinační výbor s Komorou daňových poradců ČR ze dne 9.4. 2008**

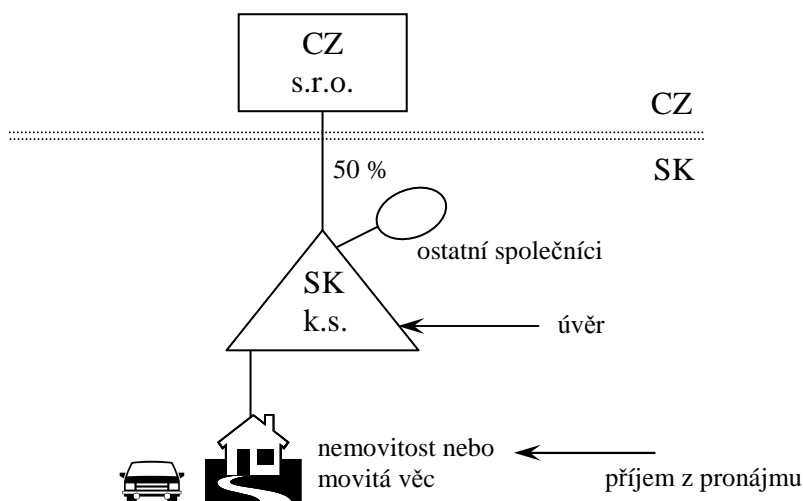
předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

Vážení,

na základě výsledků předběžného projednávání mého příspěvku na zasedání výše uvedeného Koordinačního výboru vám níže dle dohody zasílám konkrétnější příklady pro situace, jejichž podrobná analýza a nastínění řešení je již obsažen v mém původním příspěvku.

S ohledem na povahu tohoto doplnění příspěvku je materiál koncipován stručně a přehledně. Veškeré postupy a závěry by měly vykládaty s ohledem na detailní řešení problému v původním příspěvku.

*Situace A – Český komplementář ve slovenské komanditní společnosti*



- výše odpisů      pořizovací cena      **1000**  
 odpisy dle SK práva (20 let)      **50**  
 odpisy dle CZ práva (50 let)      **20**

Výsledek roku 2007

	<b>Celkem</b>	<b>Podíl CZ s.r.o.</b>
zisk z účetní závěrky SK k.s.	<b>100</b>	<b>50</b>
podíl CZ s.r.o. na základu daně dle slovenských předpisů	<b>160</b>	<b>80</b>
CZ společník podává na Slovensku daňové přiznání a má daňovou povinnost (vzniká stálá provozovna) ve výši		<b>15</b>
základ daně dle českých pravidel pro účetnictví (včetně uplatnění odpisu)		<b>120</b>
základ daně dle českých pravidel – příjmy minus výdaje (včetně uplatnění odpisu)		<b>130</b>
distribuovaný zisk v roce 2007 (podíl na zisku za rok 2006)	<b>200</b>	<b>100</b>

Možné varianty zdanění u CZ s.r.o.

- (a) zdaňuje se pouze příjem plynoucí ve formě distribuovaného zisku (tedy princip zdanění na základě skutečně vyplaceného zisku/příjmu) = zdanění v roce 2007 podléhá **100**
- (b) zdaňuje se pouze příjem plynoucí za běžné zdaňovací období ve formě podílu na zisku = zdanění v roce 2007 podléhá **50**
- (c) zdaňuje se příjem plynoucí za běžné období, ale ve výši:
- |   |            |
|---|------------|
| i. základu daně dle SK pravidel                         | <b>80</b>  |
| ii. základu daně dle CZ účetnictví                      | <b>120</b> |
| iii. základu daně dle CZ pravidel (příjmy minus výdaje) | <b>130</b> |
- (d) princip zdanění v této variantě je v podstatě shodný s postupem popsáním ve variantě (c)-ii nebo (c)-iii výše, ovšem s tím rozdílem, že zde CZ s.r.o. nemá možnost uplatnit odpisy z majetku ve výši např. 20. To znamená, že základ daně by byl **140, resp. 150**

Dle našeho názoru je nutno se přiklonit k variantám (a), (b) nebo (c). Z hlediska právní jistoty pro další budoucí transakce tímto žádáme o potvrzení ze strany Ministerstva financí, která varianta by měla být upřednostňována.

Varianta (d) není v souladu se zákonem a je z hlediska logiky a správnosti postupu nevyhovující. Ve smyslu § 28-1 zákona totiž dochází k uplatnění odpisů na úrovni SK k.s., která je vlastníkem. Dále z důvodu potenciální diskriminace českých společníků/komplementářů v zahraničních transparentních entitách a porušení evropské zásady svobody pohybu kapitálu, kdy by v případě CZ s.r.o. na rozdíl od jiného slovenského komplementáře docházelo ke zdaňování příjmů na základě majetkového podílu v SK k.s. bez možnosti uplatnění souvisejících nákladů, tj. odpisů majetku.

V návaznosti na obchodní legislativu Slovenské republiky a společenskou smlouvu SK k.s. bude u CZ s.r.o. účtován pravděpodobně v roce 2007 do výnosů podíl na zisku za rok 2006 nebo již podíl na zisku běžného roku, tj. 2007. Tento rozdíl pravděpodobně rozhoduje mezi variantou (a) nebo (b). Otázkou zůstává, zda Ministerstvo financí ČR bude respektovat zaúčtování, či bude chtít použít vlastní pravidla pro daňové časové rozlišení souvisejících příjmů.

Varianta (c) je v podstatě obdobou daňového zacházení s příjmem společníka – komplementáře v české komanditní společnosti s tím, že variantně se stanoví základ daně dle lokálních nebo českých předpisů (§ 23-2-a, resp. § 23-2-b).

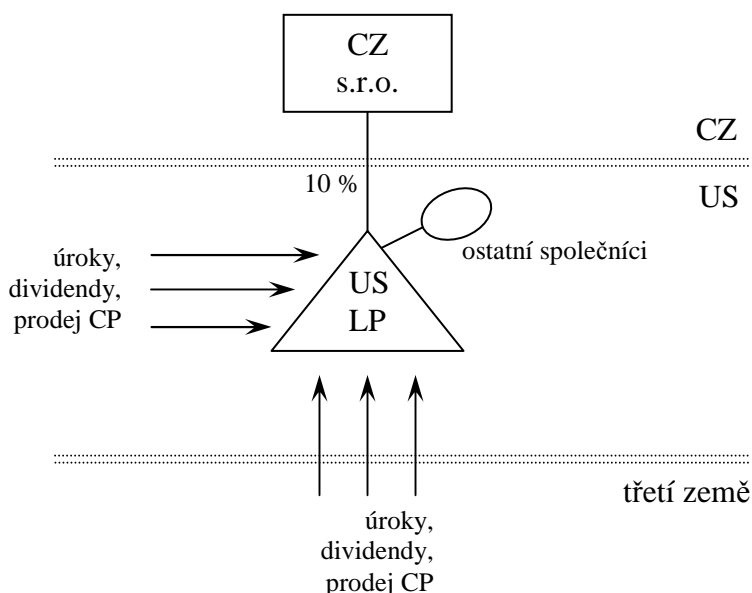
Bez ohledu na zvolenou variantu navrhuje potvrdit, že v případě, kdy by příjem CZ s.r.o. plynoucí z účasti v SK k.s. podléhal zdanění na Slovensku, bylo by CZ s.r.o. oprávněno v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění tuto slovenskou daň započíst vůči své daňové povinnosti v České republice.

Příklad pro jednoduchost zanedbává vliv kurzových rozdílů. Tuto otázku je vhodné řešit po upřesnění metody zdanění.

### Situace B – Český společník v americké transparentní entitě

V této variantě je český daňový rezident společníkem v transparentní entitě se sídlem v USA. Její právní forma LP, LLP nebo LLC má následující korporátní a daňové charakteristiky:

- má právní subjektivitu a je způsobilá nabývat majetek
- omezené ručení společníků
- na konci zdaňovacího období vystaví společnost každému ze společníku potvrzení (K-1), kde je uvedeno, jaký druh příjmu, odčitatelných položek, apod. a v jaké výši připadající na daného společníka, byl společností v daném zdaňovacím období realizován (dle US daňového práva)
- s ohledem na daňovou transparentnost je většinou možné na část příjmů připadajících na českého společníka uplatnit příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi zemí zdroje příjmu a Českou republikou.



### Výsledek roku 2007

	Celkem	Podíl CZ s.r.o.
dosažená ztráta ve výši 1000 (10% připadající na CZ s.r.o.)	1000	100
příjmy US LP za rok 2007 rozděleny na formuláři K-1 následovně:		
• úroky		10
• dividendy		10
• prodej cenných papírů		-50
rozdělení zisku za rok 2006 ve výši	2000	200

Možné varianty zdanění u CZ s.r.o.

- (a) zdanění podléhá pouze rozdělený zisk za rok 2006 ve výši = **200**
- (b) zdanění podléhá příjem (podíl) za rok 2007. US LP vznikla ztráta, ovšem CZ s.r.o. jakožto společník není povinen k její úhradě, tj. v tomto roce je základ daně US LP připadající na CZ s.r.o. = **0**
- (c) dani podléhá příjem plynoucí z LP za běžné období, ovšem ve výši:
- i. dle US předpisů, kdy se pro účely zdanění v ČR přebírá výše a charakter daného příjmu uvedený na formuláři K-1:
    - úroky (obecný základ daně) **10**
    - dividendy (samostatný základ daně) **10**
    - prodej cenných papírů (obecný zákl.daně) **-50**
  - ii. příjem připadající na CZ s.r.o. se přepočte dle českých předpisů s fikcí, že US LP je účetní jednotkou a vede účetnictví;
  - iii. příjem připadající na CZ s.r.o. se přepočte dle českých předpisů, přičemž základ daně US LP bude stanoven na bázi rozdílu příjmů a výdajů.
- (d) dani podléhá příjem plynoucí z US LP, který se zjistí jako celkový základ daně za běžné období bez ohledu na rozlišení příjmů tak, jak je stanoveno ve formuláři K-1, a to v následující výši:
- i. US LP dosáhlo dle US pravidel ve zdaňovacím období ztrátu = **-30**
  - ii. zdaňovat se bude celkový hospodářský výsledek přepočtený dle českých předpisů s fikcí, že US LLP je účetní jednotkou a vede účetnictví
  - iii. zdaňovat se bude celkový hospodářský výsledek přepočtený dle českých předpisů na bázi rozdílu mezi příjmy a výdaji

Dle našeho názoru je možné se přiklonit ke kterékoliv z variant (a) – (d) výše. Z hlediska právní jistoty pro další budoucí transakce tímto žádáme o potvrzení ze strany Ministerstva financí, která varianta by měla být upřednostňována a která následně nebude rozporována.

V této souvislosti vzniká otázka, jak se budou posuzovat náklady, popř. položky nezahrnované do základu daně, jejichž znatelnost je vázána na zaúčtování (např. §24-2-r a výše uvedená ztráta z prodeje cenných papírů). Domníváme se, že minimálně v případě varianty (c) (ii) resp. (d) (ii) by obecně podmínka zaúčtování měla být považována za splněnou.

Způsob zamezení dvojího zdanění příjmů CZ s.r.o. plynoucích z US LP by měl být stanoven v návaznosti na upřednostněný způsob zdanění v České republice. Obecně ale navrhuje potvrdit, že v případě, kdy by příjem CZ s.r.o. plynoucí z účasti v US LP podléhal zdanění v zahraničí v souladu s přísl. Smlouva o zamezení dvojího zdanění bylo by CZ s.r.o. oprávněno v souladu s příslušnou smlouvou tuto daň započíst vůči své daňové povinnosti v České republice, popř. dvojímu zdanění zamezit vynětím.

*Situace C - Stejná situace jako A s tím rozdílem, že místo slovenské k.s. je US LP.*

Platí stejné závěry jako v Situace A, s ohledem na způsob stanovení zdanitelného příjmu a uplatnění odpisů pronajímaného majetku? ⊕

## **Doplňující stanovisko Ministerstva financí k příspěvku 232/09.04.08 doplněného 22.5.2008:**

Zahraniční základ daně je třeba u českých daňových rezidentů "transformovat" na české podmínky, tzn. uplatňovat zde náklady (výdaje) jen v takovém rozsahu, v jakém to umožňuje tuzemský zákon o daních z příjmů. To musí platit jak za situace, kdy český daňový rezident v zahraničí např. podniká přímo prostřednictvím stále provozovny, tak za situace, kdy své příjmy generuje prostřednictvím zahraniční daňově - transparentní entity, kdy mu z tohoto titulu v zahraničí vzniká stálá provozovna (případ např. komplementáře slovenské k.s.), popř. nevzniká stálá provozovna (případ např. společníka americké LP, jak je naznačeno v doplnění příspěvku). Postup "transformace" na vnitrostátní podmínky je ve světě naprosto běžnou záležitostí, která je tak i mezinárodně uznávána.

### Situace A:

Závěr c) - ii nebo c) - iii, v závislosti na tom, zda to je nebo není účetní jednotka. Problém uplatnění odpisů u osob, které nejsou vlastníkem majetku, bude v tuto chvíli řešen s použitím § 39 zákona o daních z příjmů - odstranění tvrdosti.

Samozřejmě, že nemůže být pochyb o tom, že v ČR musí dojít k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů, u kterých to tak stanoví příslušná daňová smlouva.

### Situace B:

Závěr c) - i.

Vydeme-li z toho, že se v daném případě charakter pobíraného příjmu pro účely zdaňování českého daňového rezidenta v zahraničí nemění, podléhá daný rezident zdanění v ČR právě ve vztahu k těmto pobíraným příjmům (u příjmů, kde to dává smysl je třeba samozřejmě uplatňovat transformaci na české podmínky).

Mezinárodní dvojí zdanění se opět samozřejmě bude za splnění všech podmínek vylučovat.

### Situace C:

Nikdy nemůže být stejná jako situace A, pokud platí, že daňový režim slovenské k.s. je na Slovensku jiný, než daňový režim US LP v USA, což vyplývá z popisu situace A a B.

## **Závěry po jednání na MF dne 30. září 2008**

Na jednání se diskutovala obecná východiska pro závěry, které MF učinilo k modelovým příkladům uvedeným výše (tyto závěry také výše) a dále obsah případného sdělení MF ČR k problematice investic českých subjektů do zahraničních daňově transparentních entit.

### **1. Obecná východiska – definice transparentní entity, vznik zdanitelného příjmu, charakter příjmu**

Daňově transparentní entitou se pro účely ZDP považuje taková zahraniční entita, jejíž příjmy jsou podle daňového práva státu, ve kterém je založena, zřízena či ke kterému má blízký vztah, přičítány jejím společníkům, daňovým rezidentům mimo stát, kde je taková entita založena nebo usazena, a tyto příjmy u těchto společníků podléhají dle zahraniční daňové legislativy dani nebo jsou předmětem daně, ale jsou osvobozeny. Daňově transparentní se může entita stát na základě zahraničního daňového zákona, který ji takto vymezí přímo nebo s odkazem na splnění určitých podmínek, popřípadě na základě volby zahraniční entity nebo jejích společníků provedené v souladu se zahraniční daňovou legislativou.

Investuje-li český daňový rezident do zahraniční daňově transparentní entity, považují se příjmy této entity pro účely ZDP za příjmy českého daňového rezidenta v takovém rozsahu, jaký odpovídá jeho podílu na příjmech, zisku či podnikání zahraniční daňově transparentní entity podle zahraničních zákonů, jejích stanov, statutu, apod., a to v tom období, v jakém jsou tyto příjmy realizované zahraniční daňově transparentní entitou, bez ohledu na to, vzniká-li českému společníkovi pohledávka nebo jiné právo na vyplacení těchto příjmů v daném období či nikoliv. (Tento postup se neuplatní u českého daňového rezidenta ve vztahu k jeho investicím do zahraničního subjektu kolektivního investování, neboť investor nemá žádný vliv na podnikání tohoto subjektu). Charakter těchto příjmů pro účely vyloučení dvojího zdanění na základě příslušné mezinárodní smlouvy je určen na základě zahraniční daňové legislativy, tj. např. nedochází ke změně charakteru příjmů nebo se příjmy považují za příjmy z podnikatelské činnosti (business profits) dosahované prostřednictvím stále provozovny českého rezidenta v zahraničí.

Naopak příjmy českého daňového rezidenta z pohledávek nebo jiných práv na výplatu podílů na příjmech, zisku či podnikání či ze splacení takových pohledávek nebo jiných práv vztahujících se k danému období již zdanění u českého daňového rezidenta nepodléhají, neboť v souladu se ZDP se jedná o příjmy již jednou zdaněné.

Tyto závěry platí za předpokladu, že český daňový rezident prokáže v daňovém řízení splnění podmínek pro daňovou transparentnost podle prvního odstavce. Splnění těchto podmínek se prokazuje za pomoci prostředků obdobných těm, požadovaných v čl. 2 pokynu D-286. V situaci, kdy český společník neprokáže nebo není s to prokázat splnění podmínek, nelze poskytnout výhody vyplývající ze ZDP pro daňovou transparentnost a individuální posuzování jednotlivých příjmů a příjmy u českého společníka zdaňují v okamžiku vzniku pohledávky nebo jiného práva na výplatu podílu na příjmech, zisku či podnikání či v okamžiku splacení takových pohledávek nebo jiných práv.

## **2. Obecná východiska – stanovení základu daně**

Příjmy zahraniční daňově transparentní entity jsou u českého daňového rezidenta zdaněny ve výši základu daně stanoveného v souladu se ZDP (viz dále). Základ daně se stanoví buď jako upravený hospodářský výsledek nebo jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, podle toho jakým způsobem stanovuje základ daně český daňový rezident.

Při stanovení základu daně se hledí na příjmy zahraniční daňově transparentní entity jako na příjmy českého společníka, a to v rozsahu, jaký odpovídá podílu tohoto společníka na příjmech, zisku či podnikání této transparentní entity podle zahraničních zákonů, jejích stanov, statutu, apod. To znamená, že je možné příjmy třídit do jednotlivých dílčích či samostatných základů daně, podle jejich charakteru daného zahraniční daňovou legislativou. Dále je možné např. využít osvobození (např. § 4-1-b, § 4-1-r, w, § 19-1-ze), pro jednotlivé

druhy příjmů, apod. Lhůty rozhodné pro daňové účely se odvozují od vztahu zahraniční daňově transparentní entity k těmto příjmům či majetku, ze kterého plynou příjmy.

Dále se při stanovení základu daně odečítají náklady zahraniční daňově transparentní entity tak, jako by náklady byly vynaloženy společníkem, ve výši stanovené dle podílu společníka na příjmech, zisku či podnikání a ve výši stanovené zákonem. Přitom splnění podmínek pro daňovou uznatelnost se opět posuzuje podle vztahu zahraniční daňově transparentní entity k těmto nákladům, majetku či závazkům, ze kterých náklady vznikají. Například podmínka zaučtování je splněna, pokud o těchto nákladech prokazatelně účtuje resp. je eviduje zahraniční daňově transparentní entita v souladu se zahraniční účetní legislativou.

Při stanovení základu daně lze odečíst odpisy hmotného a nehmotného majetku ve výši stanovené zákonem a podle podílu společníka na příjmech, zisku či podnikání. Přitom pro splnění podmínek pro daňové odpisování dle § 28 odst. 1) se za vlastníka považuje český společník na místo zahraniční daňově transparentní entity. Další podmínky a hodnoty pro stanovení výše odpisů se posuzují a zjišťují aplikací zákona na vztah zahraniční daňově transparentní entity k hmotnému a nehmotnému majetku (např. nabytí majetku zahraniční entitou, apod.).

Při prodeji podílu na transparentní entitě příjem obecně podléhá zdanění. Část příjmů z prodeje odpovídající dosud nerozděleným podílům společníka na příjmu, zisku či podnikání za období, za která byly příjmy u společníka zdaněny, zdanění nepodléhá, neboť se jedná o příjmy, které byly již jednou zdaněny. Proti příjmu z prodeje lze obecně uplatnit související daňové náklady (např. pořizovací cena podílu).

### **3. Vyloučení mezinárodního dvojího zdanění**

U příjmů ze zdrojů ve státech, se kterými ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, má obecně ČR povinnost dvojí zdanění vyloučit postupem dle takové smlouvy a v souladu se ZDP. V těchto případech může být časté využití nástrojů mezinárodní spolupráce např. výměna informací, popř. řešení případů dohodou.

### **4. Sdělení MF ČR podle § 39 ZDP**

MF ČR zváží vydání sdělení podle § 39 ZDP, které by upravilo výše zmíněná obecná východiska pro posuzování zahraničních daňově transparentních entit, zjištění existence a charakteru příjmu podle zahraniční legislativy, stanovení základu daně včetně možnosti uplatnění daňových odpisů majetku českým společníkem. Dále by sdělení mělo řešit postup řešení u subjektů, které v dobré víře dosud nepostupovaly v souladu s výše uvedenými závěry nebo u nich nelze v souladu se základními zásadami daňového řízení (např. §2 odst. 2 daňového řádu) takový postup požadovat.

**244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008 a navazující problémy**

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

## **1. Výchozí situace**

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“) řeší celou řadu oblastí a jednotlivostí, které se pak promítají jako náklady (výdaje) do účetnictví podnikatelů a v celé řadě případů vznikají otázky, zda jsou uvedené náklady (výdaje) daňově uznatelným nákladem z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2007 a 2008 (dále jen „ZDP“) a jak jsou uvedené položky posuzovány z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

V mnoha případech jsou to problémy, které se dotýkají velice širokého okruhu osob a jsou velice významné, jak z pohledu hodnotového, tak i z pohledu rozumného uspořádání vztahů mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

S ohledem na významnost uvedené problematiky předkládáme příspěvek, který řeší určité vybrané problémy v dané oblasti.

Příspěvek je zaměřen na problematiku:

A/ odborného rozvoje zaměstnanců

B/ cestovních náhrad při přijetí a přeložení zaměstnanců

Za účelem maximálně přesného a odborného výkladu náplně různých pojmů definovaných ZP se KDP ČR obrátila na právního experta v oblasti pracovního práva – JUDr. L. Jouzu, který níže uvedené vymezení náplně různých pojmů ze ZP odsouhlasil.

## **2. Rozbor problematiky a dílčí závěry**

A/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na odborný rozvoj zaměstnanců – viz. § 227 až 235, Hlava II, část desátá ZP; posuzování uvedené problematiky z pohledu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Zásadním problémem je určení, zda náklady (výdaje) vynaložené zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců dle uvedených ustanovení ZP jsou

- 1) daňově účinným nákladem (výdajem) u zaměstnavatele – viz. zejména ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a 5. a § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP
- 2) zdanitelným příjmem u zaměstnance z pohledu § 6 ZDP – viz. zejména § 6 odst. 9 písm. a) a písm. d) ZDP

Pro správné daňové posouzení je dle našeho názoru zásadní přesné a konkrétní určení náplně jednotlivých pojmů v rámci odborného rozvoje zaměstnanců. Zásadní je zejména odlišení náplně pojmu „zvyšování kvalifikace“ od ostatních forem odborného rozvoje



zaměstnanců, tj. „zaškolení a zaučení“, „odborná praxe absolventů škol“ a „prohlubování kvalifikace“.

K určení náplně jednotlivých forem odborného rozvoje zaměstnanců byl z pohledu ZP přijat tento závěr, který považujeme za závazný i pro účely ZDP:

**a)** *s ohledem na znění § 231 až § 235 ZP a navazujících právních norem ČR se za zvýšení kvalifikace považuje pouze studium na školách a školských zařízeních (viz. § 7 zákona č. 561/2004 Sb. školský zákon - Druhy škol jsou mateřská škola, základní škola, střední škola (gymnázium, střední odborná škola a střední odborné učiliště), konzervatoř, vyšší odborná škola, základní umělecká škola a jazyková škola s právem státní jazykové zkoušky.; dále pak viz. zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách), které končí příslušnou zkouškou, po jejímž úspěšném složení získá student příslušné vzdělání /např. maturita u středoškolského studia s maturitou/, přitom za zvýšení kvalifikace se považuje toto studium, kterým zaměstnanec získá stupeň vzdělání, který dosud neměl /tj. pokud magistr bude studovat jiný obor vysoké školy a získá druhý titul magistra nejedná se o zvýšení vzdělání – má neustále stejný stupeň vzdělání/. Aby se jednalo o zvýšení kvalifikace, musí se jednat o řádné studium realizované za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky /tj. maturity, bakalářských zkoušek, apod./ - naopak o zvyšování kvalifikace se nejedná, pokud se studium nerealizuje za účelem získání příslušné závěrečné zkoušky a tedy nevede ani k získání příslušného stupně vzdělání /tj. středoškolské, bakalářské, magisterské, apod./, tj. zejména různé dlouhodobé kursy a školení. Dle tohoto obecného závěru se pak za zvýšení kvalifikace nepovažuje získání řidičského průkazu, absolvování školení a kurzů jazykových, odborně ekonomických, atd.*

**b)** *s ohledem na znění § 231 ZP a § 108 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti se (dále cituji: „Rekvalifikací se rozumí získání nové kvalifikace a zvýšení, rozšíření nebo prohloubení dosavadní kvalifikace, včetně jejího udržování nebo obnovování. Za rekvalifikaci se považuje i získání kvalifikace pro pracovní uplatnění fyzické osoby, která dosud žádnou kvalifikaci nezískala. Při určování obsahu a rozsahu rekvalifikace se vychází z dosavadní kvalifikace, zdravotního stavu, schopností a zkušeností fyzické osoby, která má být rekvalifikována formou získání nových teoretických znalostí a praktických dovedností v rámci dalšího profesního vzdělávání.“) o zvýšení kvalifikace bude jednat i v některých případech realizovaných rekvalifikací, které bude zajišťovat zaměstnavatel (dále cituji § 110 odst. 1 zákona o zaměstnanosti: „Rekvalifikace může být prováděna i u zaměstnavatele v zájmu dalšího pracovního uplatnění jeho zaměstnanců. Rekvalifikace zaměstnanců se provádí na základě dohody uzavřené mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. O rekvalifikaci zaměstnanců spočívající v získání, zvýšení nebo rozšíření kvalifikace může úřad práce uzavřít se zaměstnavatelem dohodu. Pokud je rekvalifikace zaměstnanců prováděna na základě dohody s úřadem práce, mohou být zaměstnavateli nebo rekvalifikačnímu zařízení, které pro zaměstnavatele rekvalifikaci zaměstnanců zajišťuje, úřadem práce hrazeny náklady rekvalifikace zaměstnanců a náklady s ní spojené. Jestliže pro zaměstnavatele zabezpečuje rekvalifikaci zaměstnanců rekvalifikační zařízení, uzavírá se dohoda mezi zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením, popřípadě mezi úřadem práce, zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením.“)*

Za účelem srozumitelnosti dále navržených dílčích závěrů citujeme obsah zásadních ustanovení ZDP, a to ve znění účinném pro rok 2007 a 2008:

§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolování zaměstnanců, které souvisí s jeho podnikáním; toto osvobození se nevztahuje na částky vyplácené zaměstnancům jako náhrada za ušlý příjem,	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny a) částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací, související s předmětem jeho činnosti, s výjimkou částek vynaložených na zvýšení kvalifikace; toto osvobození se nevztahuje na příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem,
§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,	(9) Od daně jsou, kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, 6a) ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,
§ 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení, pokud je není povinen hradit příslušný orgán státní správy, nebo výdaje na výchovu žáků učilišť, vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků zabezpečovanou jinými subjekty,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 3. provoz vlastních vzdělávacích zařízení nebo výdaje (náklady) spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací zaměstnanců zabezpečované jinými subjekty, s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených na zvýšení kvalifikace,
§ 24 odst. 2 písm. j) 5. ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – bez změny
(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,	(2) Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také j) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na 5. práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,

§ 25 odst. 1 písm. h) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – nová úprava
<i>Pro rok 2007 uvedené ustanovení problematiku vzdělávání a vzdělávacích zařízení neřešilo.</i>	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména h) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě 1. příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce, 2. možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3, nebo 3. poskytnutí rekreace, včetně zájezdů, které je u zaměstnance osvobozeno od daně podle § 6 odst. 9 písm. d),
§ 25 odst. 1 písm. k) ZDP	
Pro rok 2007	Pro rok 2008 – provedena změna
(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) a zu), přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení samostatně,	(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména k) výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j) body 1 až 3 a s výjimkou výdajů (nákladů) na přechodné ubytování zaměstnanců, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob, samostatně,

S ohledem na citovanou právní úpravu je nutno dále upozornit, že pro konečné posouzení každé jednotlivé situace je nutno taktéž zohlednit skutečnost, zda plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v oblasti odborného růstu je ve formě peněžité či nepeněžité. Dále zejména z pohledu § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je nutno vždy prokázat, že částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací /resp. v roce 2007 s doškolováním/, souvisí s předmětem jeho činnosti.

#### Dílčí závěry:

Na základě výše uvedených skutečností a po provedeném rozboru problematiky lze dojít k následujícím závěrům:

Závěr č. I. – zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ ve vlastním vzdělávacím zařízení	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</p> <p>b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>	<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP ve vazbě na znění § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP</p> <p>b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>
	<p><i>Pozn.: daňová účinnost vyplývá z citovaných ustanovení:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP nelimituje daňovou účinnost nákladů na provoz vlastního vzdělávacího zařízení využívaného pro jakýkoli odborný růst zaměstnanců /tj. včetně zvyšování kvalifikace/</li> <li>- ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje – viz. odkaz na §24 odst. 2 písm. j) bod 1. až 3 ZDP</li> <li>- ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP se na uvedená vlastní vzdělávací zařízení nevztahuje /vlastní zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců jsou řešena speciálně § 25 odst. 1 písm. k) ZDP/ - toto ustanovení se vztahuje jen na vzdělávací zařízení provozované jinými subjekty než je zaměstnavatel</li> </ul>
Závěr č. II. – zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ ve vlastním vzdělávacím zařízení	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<p>a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>	<p>a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>
Závěr č. III. - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</p> <p>b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</p>	<p>a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>
Závěr č. IV. - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<p>a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>	<p>a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP</p> <p>b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</p>

Závěr č. V. - zajišťování zvyšování kvalifikace v peněžní formě /např. peněžní příspěvek na vysokoškolské studium za účelem získání prvního titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</li> <li>b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP ani § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5. ZDP; není limitováno § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP</li> <li>b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP ani § 6 odst. 9 písm. d) ZDP</li> </ul>
	<i>Pozn.: důvodem daňové účinnosti je citované ustanovení a dále skutečnost, že v rámci zásady rovnosti není důvodné znevýhodňovat adresný peněžitý příspěvek na zvýšení kvalifikace od jiných peněžitých příspěvků na jiné sociální podmínky zaměstnanců</i>
Závěr č. VI. – zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě nebo peněžní formě ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů avšak při uzavření dohody kvalifikační dohody mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, která zavazuje zaměstnance setrvat v zaměstnání po sjednanou dobu /max. 5 let/ nebo která jej zavazuje uhradit náklady spojené se zvýšením kvalifikace	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených</li> <li>b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených</li> <li>b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody</li> </ul>
Závěr č. VII. – prohlubování kvalifikace zajišťované zaměstnavatelem v peněžní nebo nepeněžní formě /např. jazykové kurzy, získání řidičského oprávnění, získání vyšší skupiny řidičského oprávnění, ekonomická školení, získání v pořadí druhého a dalších vysokoškolského titulu téhož stupně vzdělání – např. Mgr. ekonom získá Mgr. práv, atd./	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</li> <li>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP</li> <li>b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP</li> </ul>
<i>Pozn.: § 6 odst. 9 písm. a) ZDP nerozlišuje, zda je doškolování zajištěno v nepeněžní formě nebo formou vyplacení peněžité částky – nutno však vždy prokázat, že se jedná o částku vynaloženou na doškolování zaměstnanců</i>	<i>Pozn.: § 6 odst. 9 písm. a) ZDP nerozlišuje, zda je odborný rozvoj zaměstnanců a rekvalifikace zajištěno v nepeněžní formě nebo formou vyplacení peněžité částky – nutno však vždy prokázat, že se jedná o částku vynaloženou na odborný rozvoj zaměstnanců a rekvalifikaci, s výjimkou zvýšení kvalifikace</i>
Závěr VIII. – zaškolení a zaučení zaměstnanců dle § 228 ZP /např. zaškolení a zaučení osoby s ukončeným odborným učilištěm obor truhlář - po nástupu do zaměstnání u strojírenské firmy realizuje svářečský kurs a získá tak oprávnění vykonávat profesi svářeče, apod./ zajišťované ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů	
/cit. § 228 ZP:	
(1) Zaměstnanec, který vstupuje do zaměstnání bez kvalifikace, je zaměstnavatel povinen zaškolit nebo zaučit; zaškolení nebo zaučení se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat.	
(2) Zaměstnavatel je povinen zaškolit nebo zaučit zaměstnance, který přechází z důvodů na straně zaměstnavatele na nové pracoviště nebo na nový druh práce, pokud je to nezbytné./	

Pro rok 2007	Pro rok 2008
a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP	a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP
b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP	b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP

B/ Daňová účinnost nákladů (výdajů) na cestovní náhrady při přijetí a přeložení – viz. § 77, § 152 písm. e), § 156 odst. 3, § 177 a § 178, Hlava I, II a III, část sedmá ZP – vybrané problémy

- a) Významným problémem, který se ohledem na rostoucí nároky na flexibilitu pracovní síly velice často řeší, je otázka možného poskytování cestovních náhrad při přijetí zaměstnance, ale nikoli do pracovního poměru, avšak v rámci dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Dost často tak vzniká zájem poskytovat těmto zaměstnancům náhrady při přijetí v rozsahu určeném § 165 ZP, na který odkazuje při poskytování náhrad při přijetí do pracovního poměru i § 177 u subjektů nepodnikatelské sféry.
- Část sedmá ZP, uvádí v ustanovení § 152 písm. e) a dále pak v rámci ustanovení § 177 a § 178 pouze náhrady při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. Dle našeho názoru je část sedmá ZP částí, která speciálně řeší náhrady výdajů poskytovaných zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce. S ohledem na ustanovení § 77 odst. 1 a § 151 ZP se tedy veškeré náhrady řešené v části sedmé ZP vztahují i na zaměstnance pracující na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, pokud není v části sedmé ZP výslovně stanoveno jinak /viz. např. § 155 ZP/.

Dílčí závěr:

S ohledem na uvedenou právní úpravu zastáváme tento závěr:

je-li v dohodě o práci konané mimo pracovní poměr sjednáno poskytování cestovních náhrad při přijetí, je zaměstnavatel povinen a zaměstnanec má právo na cestovní náhrady určené § 152 písm. e) ZP, a to v rozsahu určeném v uzavřené dohodě o práci konané mimo pracovní poměr nebo ve vnitřním předpise zaměstnavatele.

Tento závěr dle našeho názoru plně platí i pro zaměstnance pracovních agentur, kterým by agentura práce poskytovala cestovní náhrady při přijetí v návaznosti na uzavřené dohody o práci konané mimo pracovní poměr.

Dále dle našeho názoru taktéž platí, že cestovní náhrady při přijetí může poskytovat zaměstnancům z dohod o práci konané mimo pracovní poměr i organizace „neziskového sektoru“ dle § 177 a § 178 ZP.

Ve všech uvedených případech jsou pak tyto cestovní náhrady poskytované při přijetí nebo přeložení daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

- b) § 162 a 177 ZP - náhrada výdajů za ubytování v návaznosti na definici pojmu „přiměřený byt“

Podle § 177 ZP může zaměstnavatel poskytnout zaměstnanci při jeho přijetí či přeložení náhrady výdajů za ubytování dle § 162 ZP. Takové náhrady za ubytování může zaměstnavatel poskytovat do doby, kdy zaměstnanec získá v obci místa výkonu práce přiměřený byt.

*V souvislosti s výše uvedeným vyvstává otázka, co lze považovat za „přiměřený byt“ a v jakém okamžiku zaměstnanec byt „získá“.*

*Domníváme se, že přiměřenost bytu musí být posuzována s ohledem na dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá, a na jeho rodinné poměry, tj. zda byt užívá sám či s rodinou. Dle našeho názoru byt v podnájmu nemůže být považován za přiměřený, pokud je například v nájemní smlouvě dohodnuta krátká (například měsíční) výpovědní lhůta. Rovněž byt nemůže být dle našeho názoru považován za přiměřený, pokud rozměry neodpovídá standardním potřebám rodiny zaměstnance.*

Dále se domníváme, že získání přiměřeného bytu nemusí být podmíněno jeho vlastnictvím, tj. že za přiměřený byt lze považovat i byt zaměstnancem či ve prospěch zaměstnance pronajatý.

#### Dílčí závěr

V návaznosti na obecné vymezení právní úpravy pojmů „získat“ a „přiměřený byt“ platí závěr:

- pojem „získá“ je nutno v posuzovaném případě uplatňovat tak, že zaměstnanec získá právo užívání /např. na základě vlastnictví, zřízeného věcného břemene, nájmu, podnájmu/ k přiměřenému bytu na základě dostatečně jistého právního instrumentu /platný, účinný a písemný právní úkon, který nelze v krátké výpovědní lhůtě – např. měsíční - ukončit/
- pojem „přiměřený byt“ je nutno posuzovat vždy s ohledem na
  - a) dohodnuté smluvní podmínky, za kterých zaměstnanec byt užívá,
  - b) konkrétní rodinné poměry zaměstnance /a jeho případné rodiny/
  - c) standardní potřeby zaměstnance /a jeho rodiny/ - zejména v návaznosti na velikost bytu, atd.

Do doby výše vymezeného „získání přiměřeného bytu“ může zaměstnavatel oprávněně poskytovat cestovní náhradu výdajů za ubytování při přijetí nebo přeložení /max. však 4 roky/, přičemž tyto cestovní náhrady budou daňově účinným nákladem dle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP a zároveň se nejedná o zdanitelný příjem z pohledu § 6 ZDP u zaměstnanců /viz. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

### **3. Návrh opatření**

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

# DPH

## **Příspěvek 248/29.10.08 – MF žádá o odložení příspěvku**

### **248/29.10.08 Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH -Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07**

Předkládají: Andrea Mojžišová  
Petra Pospíšilová

#### **1. Popis**

Předmětem tohoto materiálu je doplnění již uzavřeného příspěvku č. 184/27.06.07 Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH. Doplnění se týká finančních derivátů (konkrétně úrokových a měnových swapů) a dále REPO operací s cennými papíry uzavřených za účelem poskytnutí úvěrového nástroje plátcem.

#### **2. Shrnutí uzavřeného příspěvku č. 184/27.06.07**

Cílem příspěvku č. 184/27.06.07 bylo sjednotit přístup k vybraným finančním činnostem osvobozeným od DPH z pohledu výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH podle § 76 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „koeficient“ a „zákon o DPH“).

Dle příspěvku jsou určité finanční činnosti specifické tím, že při jejich poskytování není samostatně stanovena úplata za službu, ale celková odměna je dána úrokovou marží, případně marží mezi prodejní a kupní cenou daného instrumentu („maržové obchody“).

Předmětem příspěvku bylo sjednotit postup při zohledňování následujících maržových obchodů ve výpočtu koeficientu:

- Směnárenská činnost;
- Finanční derivátové operace;
- REPO operace (převod cenných papírů za účelem poskytnutí financování);
- Nákup cenných papírů pro klienty.

V příspěvku bylo uvedeno, mimo jiné s odvoláním na judikáty Evropského Soudního dvora v případech First National Bank of Chicago (C-172/96) a Glawe (C-38/93), že v případě některých finančních transakcí je možné stanovit základ daně na úrovni hospodářského výsledku z těchto transakcí za určité období. Konkrétně bylo potvrzeno, že u:

- Směnárenských transakcí, kde dochází k nákupu a prodeji cizí měny, je za obrat pro účely koeficientu považován celkový hospodářský výsledek z transakcí za zdaňovací období;
- Repo operací (kterými se rozumí převod cenných papírů za účelem poskytnutí financování se současnou dohodou o budoucím prodeji těchto cenných papírů) se celá REPO operace



považuje za jednu transakci a za obrat pro účely koeficientu je považován celkový výsledek transakce;

- Nákupů cenných papírů pro klienta lze za obrat zahrnovaný do koeficientu považovat výslednou marži z celé transakce.

V případě finančních derivátových operací vyjádřilo Ministerstvo Financí nesouhlas s návrhem předkladatelů. Ministerstvo Financí nicméně připustilo, že u určitých typů obchodů (konkrétně např. u úrokových či měnových swapů) by bylo možné považovat za základ daně a částku vstupující do koeficientu výslednou marži z celé transakce. Schválení takového přístupu pro konkrétní transakce však Ministerstvo Financí podmínilo detailnější analýzou jednotlivých typů derivátů (jež je součástí tohoto materiálu).

### **3. Finanční deriváty**

#### *3.1. Úrokové swapy*

Úrokový swap je dohoda o výměně peněžních toků, které jsou odvozeny od pevné nebo pohyblivé báze. Strana A se při uzavření obchodu zavazuje zaplatit straně B dohodnutý pevný úrok ze sjednané jistiny za sjednané období ke sjednaným datům splatnosti a současně se ze sjednané jistiny za sjednané období ke sjednaným datům zavazuje strana B zaplatit straně A dohodnutý variabilní úrok. Cílem swapu může být snaha zajistit si úrokovou pozici (např. dlužník platí z úvěrů pohyblivý úrok závislý na tržním vývoji a preferuje úrok zafixovat prostřednictvím swapu) nebo spekulovat na vývoj sazeb.

Na konci jednotlivých úrokových období během trvání swapu dochází k vypořádání úrokových plateb. Nákladový a výnosový úrok jsou obvykle účtovány samostatně, jako dvě části jedné transakce, které nejsou z věcného a ekonomického hlediska oddělitelné. Pro zjištění celkového realizovaného výsledku transakce je pak nutné porovnat nákladový a výnosový úrok, obvykle účtované do výsledovky, samostatně (tj. nekompenzovaně). Vypořádání je zpravidla provedeno jedním (výsledným) peněžním tokem. Platbu provádí strana, jejíž swapová úroková platba má vyšší hodnotu, a to ve výši rozdílu vzájemně směňovaných úrokových plateb.

Dle názoru předkladatelů je pro účely výpočtu DPH koeficientu na základě argumentace uvedené v příspěvku 184/27.06.07 správné považovat celý úrokový swap ve smyslu jeho ekonomické podstaty za jedno plnění (jednu transakci) a ve výpočtu koeficientu zohledňovat pouze hospodářský výsledek plátce z těchto plnění (maržový přístup).

#### *3.2. Měnové swapy*

Měnový swap je prodej (nákup) jedné měny za druhou s jejím následným zpětným odkoupením (prodejem) v budoucnu. Směnný kurz obou částí transakce je dohodnut zúčastněnými stranami předem. Obě části transakce (tzv. spotová i termínová) se uzavírají ve stejném okamžiku a jsou součástí jednoho obchodu. Cílem swapu může být snaha zajistit si měnovou pozici nebo spekulovat na vývoj kurzu.

Pro zjištění celkového realizovaného výsledku transakce je nutné porovnat realizované výsledky obou částí transakce účtované na nákladových a výnosových účtech.

Dle názoru předkladatelů je pro účely výpočtu DPH koeficientu na základě argumentace uvedené v příspěvku 184/27.06.07 správné považovat celý měnový swap ve smyslu jeho ekonomické podstaty za jedno plnění (jednu transakci) a ve výpočtu koeficientu zohledňovat pouze hospodářský výsledek plátce z těchto plnění (maržový přístup).

### *3.3 REPO operace*

Jak je zmíněno výše, uzavřený příspěvek č. 187/27.06.07 ošetřoval DPH přístup k REPO operacím definovaným jako „převod cenného papíru za účelem poskytnutí financování, zejména nákup cenného papíru se současnou dohodou o jeho budoucím prodeji.“ Tyto transakce budeme dále označovat jako „reverzní REPO operace“.

Cílem tohoto materiálu je doplnit výše uvedený příspěvek o DPH přístup k REPO operacím z pohledu příjemce financování (dlužníka). REPO operací pro účely tohoto doplňujícího materiálu rozumíme transakce, jejichž ekonomickou podstatou je přijetí financování, které je zajištěno převodem cenných papírů na věřitele se současnou dohodou o jejich budoucím nákupu dlužníkem. Převod cenných papírů je považován za formu zajištění. REPO operace jsou zrcadlovým odrazem reverzních REPO operací diskutovaných v příspěvku č. 187/27.06.07, tj. jedná se o stejné operace, které byly diskutované ve zmíněném uzavřeném příspěvku (z pohledu věřitele), posuzované nyní z pohledu dlužníka.

REPO operace/reverzní REPO operace jsou běžně používaným způsobem financování zejména mezi ČNB a bankami a mezi bankami navzájem.

REPO operace/reverzní REPO operace se ve výsledovce projevují pouze jako nákladový/výnosový úrok, což plně odráží jejich ekonomickou podstatu.

Dle názoru předkladatelů je pro účely výpočtu DPH koeficientu na základě argumentace uvedené v příspěvku 184/27.06.07 správné považovat REPO operaci za jednu transakci. Protože REPO operace jakožto přijetí financování, nenese ve výsledovce žádný výnos (pouze úrokový náklad), koeficient DPH by neměl být touto operací ovlivněn.

Tento názor zajistí konzistentní přístup obou protistran REPO operací, kdy při poskytování financování formou REPO operace bude koeficient DPH ovlivněn obratem za službu poskytnutého financování u věřitele, zatímco koeficient a základ daně dlužníka ovlivněn nebude. Stejný efekt nastává i v případech poskytování standardních úvěrů bez zajištění, zajištěných zástavním právem či zajišťovacím převodem vlastnického práva (viz materiál č. 71/31.08.05 Zajišťovací převod vlastnického práva).

## **4. Navrhované řešení**

Na základě výše zmiňovaného popisu jednotlivých operací doporučujeme přijmout následující doplnění již uzavřeného koordináčního výboru.

4.1. V případě provádění úrokových (bod 3.1.) a měnových swapů (bod 3.2.) definovaných výše, které představují činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. o) zákona o DPH, resp. podle čl. 135 odst. 1 recastu Šesté směrnice, pokud s těmito deriváty plátce obchoduje na vlastní účet a není při tom protistraně samostatně účtována

provize nebo poplatky, může být za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce (celkový zisk nebo ztráta) z těchto transakcí za zdaňovací období.

V případě úrokových a měnových swapů (včetně jejich prvotního sjednání a vypořádání), při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

4.2. V případě REPO operací (bod 3.3), tak jak jsou vymezeny výše, lze celou REPO operaci považovat pro účely DPH za jednu transakci. S ohledem na charakter těchto transakcí nevzniká dlužníkovi základ daně (tj. osoba, která platí úrok, neposkytuje plnění ve smyslu zákona o DPH) a DPH koeficient dlužníka není těmito transakcemi ovlivněn. Na straně věřitele je úrokový výnos z této operace příjmem osvobozeným od DPH.

## **5. Závěr**

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uváděné problematice, který bude po projednání v rámci Koordinačního výboru vhodným způsobem publikován.