

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 4. 12. 2008

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 4. 12. 2008

DPH

249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům..... str. 4

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

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly str. 13

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

232/09.04.08 - Daňový režim českého daňového rezidenta – společníka zahraniční transparentní entity..... str. 27

Předkládá: Ing. Aleš Zídek

243/17.09.08 Stanovení odpisů a zůstatkových cen při částečném vyřazení a případném technickém zhodnocení hmotného majetku str. 40

Předkládá: Ing. Petr Němec

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. 49

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

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DPH

251/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.).....str. 64

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Pert Potomský

252/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) - účtování pojistného leasingovou společností na leasingového nájemce..... str. 71

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Pert Potomský

254/04.12.08 - Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) str. 77

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

255/28.01.09 - Změna živnostenského zákona a její dopady na živnostníky, kteří si uplatňují výdaje procentem z příjmů str. 81

Předkládají: Ing. Jiří Hanák
Ing. Jiří Nesrovnal

257/28.01.09 - Doplnění příspěvku č. 247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP str. 85

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

258/28.01.09 Problematika osvobození dividend vyplácených českou dceřinou společností mateřské společnosti v průběhu přeměny mateřské společnosti str. 87

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.
Ing. Jana Svobodová

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

DPH

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 Mojžíšová
Petra Pospíšilová

253/04.12.08 - Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

256/28.01.09 - Dodání vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

Příspěvek stažený z jednání KV

DPH

250/04.12.08 – Přeúčtování po novele zákona o DPH k 1.1.2009

Předkládá: Olga Holubová

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 4. 12. 2008

DPH

Příspěvek 249/29.10.08 – **příspěvek uzavřen s rozporem MF a KV KDP**

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 hodnoty¹ (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 daně² (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], vymežující 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.“

¹ Úř. věst. L 347 ze dne 11.12.2006

² Úř. věst. L 145 ze dne 16.6.1977

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

Tento příspěvek si klade za cíl v obecné rovině vymežit:

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 služby³. 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 dovodit, 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 namíste dovodit, že tyto služby by se měly vztahovat právě k plněním osvobozeným. Není důvod, aby byly osvobozeny 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 odvodit, 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

³ 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

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 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 ÚHOS⁴ takovému 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

⁴ 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

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 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 poskytnuté 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. obchodní společnosti, družstva, zájmová sdružení právnických osob (§ 20f a násl. Občanského zákoníku) nebo občanská sdružení (zákon č.

83/1990 Sb.). V případě obchodních společností se členy obchodní společnosti jako nezávislého seskupení rozumí společníci. Za nezávislé seskupení osob nelze považovat sdružení bez právní subjektivity, či situaci, kdy subjekty uzavřou pouze 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.

MF chápe ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“) tak, že toto ustanovení hovoří o celkové ekonomické činnosti členů seskupení, která tedy může zahrnovat pouze dva typy plnění, plnění osvobozená a plnění mimo předmět DPH. MF tak vnímá toto ustanovení i s ohledem na pravidlo, že osvobození od daně by měla být omezená a vykládána striktně, protože narušují princip neutrality DPH. Rozšíření výkladu ustanovení i na subjekty, které uskutečňují i zdanitelná plnění by vedl k praktickým problémům např. se stanovením míry, do jaké mohou být zdanitelná plnění členy poskytována, tak aby byl zachován i smysl a přístup k omezení a striktnímu výkladu osvobození.

§ 61 písm. g) ZDPH tento význam a chápání zcela dodržel, neboť uvádí, že služby poskytnuté seskupením svým členům musí být „... nezbytné pro uskutečňování jejich plnění...“, tedy všech jejich plnění, která uskutečňují. V případě, kdyby člen seskupení mohl poskytovat i plnění zdanitelná, jak navrhuje potvrdit výklad předkladatelé, byl by § 61 písm. g) ZDPH nelogický a proti smyslu DPH. Umožňoval by totiž, aby od daně bylo osvobozeno poskytnutí služby seskupením svým členům, která by byla nezbytná pro jejich zdanitelná plnění. To zcela jistě nebylo záměrem zákonodárce a nelogičnost takového ustanovení uznávají i předkladatelé ve svém návrhu.

Jak je uvedeno v příspěvku, ESD se doposud nezabýval případem, ve kterém by přímo řešil, jaký typ plnění mohou nebo nemohou členové nezávislého seskupení osob uskutečňovat. ESD vždy řešil pouze otázku splnění jiných podmínek pro uplatnění osvobození. To, že dotčené subjekty uskutečňují osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, bylo dáno pouze jako vstupní předpoklad, kterým se ESD dále nezabýval. I když se případy řešené před ESD týkaly subjektů, které teoreticky mohou uskutečňovat i plnění zdanitelná, nelze dle názoru MF automaticky dovozovat, že ESD rozhodl o i tom, že členové nezávislého seskupení osob mohou uskutečňovat vedle osvobozených plnění bez nároku na odpočet i plnění zdanitelná.

Předkladatelé dále uvádí, původní návrh Směrnice omezoval nezávislé seskupení pouze na seskupení lékařů a jiných subjektů v oblasti zdravotnictví, přičemž následně došlo k rozšíření okruhu osob, které mohou takové seskupení uzavřít. MF však chápe toto rozšíření v tom smyslu, že seskupení mohou založit nejen lékaři, ale také školy, obce, finanční a pojišťovací operátoři apod., avšak pouze ty subjekty, které uskutečňují pouze plnění osvobozená nebo plnění mimo rámec DPH.

Současnou omezenou působnost ustanovení Směrnice pouze na členy seskupení, kteří vykonávají pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně nebo plnění mimo rámec DPH, může doložit i snaha o rozšíření tohoto ustanovení v rámci návrhu na změnu Směrnice v oblasti osvobození finančních a pojišťovacích služeb, který předložila Evropská Komise.

Pokud jde o další podmínky ustanovení § 61 písm. g) ZDPH, 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.

Vyjádření předkladatelů z 3. prosince 2008:

Při osobním projednávání předloženého materiálu byla konstatována neshoda v právním názoru na příslušné ustanovení § 61 písm. g) ZDPH mezi zástupci MF a KDP ČR. Následně se předkladatelé vyjadřují k písemně sdělenému stanovisku MF, které jim bylo předloženo před uzavřením příspěvku.

Předkladatelé nemohou souhlasit s právním názorem MF, podle kterého, přestože zákon nepoužil v posuzované normě výraz „**pouze**“, měla by být tato norma vykládána jako by tam termín „**pouze**“ byl obsažen. MF se dostatečně nevypořádalo s argumentací předkladatelů, ohledně nakládání zákonodárce s termínem „pouze“.

MF v dané situaci nesprávně aplikuje princip neutrality, případně tento zaměňuje s principem zákazu dvojího zdanění. Daňová neutralita neznamená, že se určitá výjimka týkající se osvobození plnění od daně má vykládat úzce. Princip neutrality v DPH spočívá v úplně jiné kombinaci a vztahuje se na plátce daně, pro kterého má být tato daň neutrální. To znamená, že pokud on uskutečňuje zdanitelné plnění na výstupu tak má nárok na odpočet daně na vstupu. Na druhé straně, pokud je jím uskutečňované plnění osvobozené od daně, tak on sám nemá nárok na odpočet daně na vstupu. Tím, že by příjemce osvobozeného plnění, které je nezbytné pro jím uskutečňované osvobozené plnění toto částečně použil pro plnění zdanitelné, mohlo by se jednat teoreticky o nepovolené dvojí zdanění. V posuzovaném případě by ve skutečnosti takovéto dvojí zdanění bylo velmi zanedbatelné a navíc odvozené. Lze se tedy domnívat, že k žádnému přímému dvojímu zdanění reálně nedochází.

Lze současně upozornit, že při použití právního názoru prezentovaného Ministerstvem financí může dojít k nespravovatelné situaci pro daňovou správu.

Příklad: Osoby povinné k dani (menší zdravotnické subjekty, označme je A, B a C) uskutečňující v čase jedna „pouze“ plnění osvobozená od daně využijí dané ustanovení a založí nezávislé seskupení osobu X. Tato osoba X bude uskutečňovat plnění osvobozené od daně ve prospěch osob A, B a C. Po skončení kalendářního roku zjistí osoba A, že uskutečnila kromě osvobozených plnění ještě plnění zdanitelné ve prospěch osoby D, přičemž toto uskutečněné plnění nemělo žádnou vazbu na přijaté plnění od osoby X. Podle právního názoru MF by se jednalo o nepovolenou situaci, protože osoba A neuskutečňuje plnění pouze osvobozená. Bohužel takováto situace není řešitelná a napravit by nešla.

Podle předkladatelů se není nutné bát praktických problémů se stanovením míry, jak mnoho může být uskutečněno zdanitelných plnění. Předkladatelé sami žádnou míru nenavrhují, nicméně rozumné míře se nebrání. Lze se navíc oprávněně domnívat, že by dané ustanovení mohlo být v praxi využito plátcí, kteří uskutečňují větší podíl i zdanitelných plnění jen okrajově. Plátcí, kteří uskutečňují větší podíl plnění zdanitelných nepotřebují využívat dané ustanovení. Pokud by však došlo v praxi ke snaze o zneužití daného ustanovení, nic nebrání daňové správě, aby v souladu s ustálenou judikaturou na úrovni ESD či NSS a ÚS byly takovéto případy jako takové zneužití posouzeny a osvobození od daně bylo odejmuto.

Stanovisko Ministerstva financí k vyjádření předkladatelů:

S ohledem na některé skutečnosti uvedené ve vyjádření předkladatelů ke stanovisku MF, připojuje MF ještě svůj komentář k uvedenému vyjádření.

MF se domnívá, že se ve stanovisku k tomuto příspěvku vyjádřilo a odůvodnilo své vyjádření ke všem hlavním argumentům, které předkladatelé v příspěvku uvedli, a tak dostatečně odůvodnilo ustanovení § 61 písm. g) ZDPH i jeho výklad.

Pokud jde o princip neutrality, MF ve svém stanovisku netvrdí, že tento princip znamená to, že se určitá výjimka týkající se osvobození plnění od daně má vykládat úzce. Naopak, MF konstatovalo, že osvobození od daně by měla být omezená a vykládána striktně, protože narušují princip neutrality. Smysl těchto dvou vět je dle MF zcela odlišný. MF chápe princip neutrality jako princip, kdy je s ekonomickými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, zacházeno stejným způsobem. Tento princip spolu s obecnou zásadou, že daň je uvalena na všech stupních výrobního procesu, a se systémem odpočtu daně zajišťuje, že DPH je nesena až na konečném stupni, kdy DPH je přesně proporcionální ceně. Osvobození od daně tyto principy narušuje a způsobuje tak distorzi systému DPH.

Předkladatelé ve vyjádření uvádí příklad situace, která je dle jejich názoru z pohledu správce daně neřešitelná a nenapravitelná. MF je opačného názoru a tuto situaci vidí jako standardní. Nezávislé seskupení osob X je jako každý jiný subjekt povinno zjistit, jaké plnění z pohledu DPH uskutečňuje a zda jsou splněny všechny podmínky stanovené zákonem pro takový typ plnění. Stejně jako je tomu i u jiných ustanovení zákona. To může seskupení X učinit několika způsoby, jako např. opakovaným dotazem na členy seskupení či požadavkem na čestné prohlášení, že členové seskupení neuskutečňují zdanitelná plnění. Může si smluvně podchytit povinnost členů oznámit seskupení, že započali poskytovat nebo uskutečnili zdanitelné plnění a že tedy již není splněna zákonná podmínka § 61 písm. g) ZDPH. Pokud si seskupení X dostatečně neověří splnění zákonné podmínky pro osvobození od daně a uplatní osvobození, ačkoliv tak učinit nemělo, správce daně daň dodatečně vyměří (jako výsledek jeho šetření nebo daňové kontroly nebo na základě dodatečného přiznání seskupení X) a předepíše příslušnou sankci. V případě, že tato situace nastala ze zavinění některého z členů, např. člena A, který např. v souladu se smlouvou neoznámil, že uskutečnil zdanitelné plnění, nebo podal chybné čestné prohlášení, může tuto situaci řešit seskupení X soukromoprávní cestou. Seskupení X může např. po členu A požadovat úhradu sankce vyměřené správcem daně jako náhradu škody apod.

MF je názoru, že předkladatelé nepředložili takové právní argumenty, které by nesporně podložily názor, že dané ustanovení Směrnice a ZDPH je možné vykládat způsobem, který navrhují, a že toto ustanovení umožňuje stanovit „rozumnou míru“ zdanitelných plnění pro členy seskupení. Zakotvení pojmů jako je „rozumná míra“ nebo „z velké části“ či „převážně“

do ustanovení § 61 písm. g) ZDPH nejenže není dle názoru MF v souladu se Směrnicí, ale znamenalo by i právní nejistotu pro daňové subjekty.

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 221/13.02.08 – příspěvek zůstává otevřen do doby, než se vyjasní situace ohledně MZd. a postoje zdravotních pojišťoven, KDP požádala o stanovisko Ústavu státu a práva-viz níže

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

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

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

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

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

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

a) právě existence takového zahraničního právního předpisu a dále

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

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

2.2. Plnění vedle mzdy

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

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

„Přestože mezi českým „ekonomickým“ zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem nebyl uzavřen pracovní-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 pracovní-právní 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 pracovní-právní 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 pronajátého 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.

**ÚSTAV STÁTU A PRÁVA
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v. v. i.**

Národní 18, 116 00 Praha 1
Tel. ústř. 221 990 711, sekr. 224 933 494, fax 224 933 056
E-mail: ilaw@ilaw.cas.cz

Vážený pan
Ing. Jiří Nekovář
prezident
Komora daňový poradců ČR
Kozí 4
602 00 Brno

V Praze dne 28. listopadu 2008
Čj. 141/08/ST

Vážení,

podle Vašeho požadavku si dovoluujeme sdělit stanovisko k otázce základu daně z příjmů ze závislé činnosti při tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly.

Výkladový problém nastává z toho důvodu, že v zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů je s účinností od 1. ledna 2008 nově zavedena „superhrubá mzda“. Klade se otázka, zda se tato nová skutečnost nějakým způsobem dotýká i zdanění při mezinárodním pronájmu pracovní síly, které je již od dřívějšíka upraveno jiným a příslušnou novelizací nedotčeným ustanovením téhož zákona.

Celý výkladový problém se podle našeho názoru redukuje na dva odstavce § 6 zákona o daních z příjmů v nyní platném znění, a to odst. 2 a odst. 13.

Věta první v odst. 2 („Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel".“) je v zákonu nezměněna od jeho původního znění z r. 1992, a dosud se nezdálo, že by měla činit výkladové potíže. Nemá sice formu legislativní zkratky tak jak se zavádí v souladu s legislativními pravidly, má však zcela jistě tentýž faktický význam. Z důvodů slohové návaznosti na

předcházející odst. 1 nebylo asi ani dost dobře možné zavést legislativní zkratku obvyklým způsobem „dále jen ...“, a bylo zvoleno slovní vyjádření takové jaké v zákoně je.

Je proto nepochybné, že zaměstnancem se i ve všech dalších výskytech v ZDP rozumí osoba, jež má příjmy ze závislé činnosti definované v § 6 odst. 1, a zaměstnavatelem se rozumí plátce téhož příjmu. Tyto termíny v ZDP tedy významově nejsou totožné se stejnými slovy „zaměstnavatel a zaměstnanec“ v Zákoníku práce, jsou oproti pracovní právním pojmům širší. Zahrnují různé možné právní vztahy mezi těmito subjekty, nikoliv jen vztahy pracovní právní. Hlavním kritériem bylo a je to, že příjemce takového příjmu je „povinen dbát příkazů plátce“.

Pojmy zaměstnanec a zaměstnavatel byly v ZDP v jeho původním znění zavedeny jako nové právě proto, že se lišily od pracovní právní terminologie, a nemohlo proto tehdy dojít k záměně (v době přijímání ZDP platil zákoník práce č. 65/1965 Sb. ve znění novel až po č. 231/1992 Sb., a účastníci pracovní právního vztahu se tehdy ještě podle něho jmenovali organizace a pracovník). Dnes, po změně pracovní právní terminologie, je už ovšem třeba připomínat, že zaměstnavatel podle ZDP není to samé co zaměstnavatel podle Zákoníku práce.

Věty druhá a třetí v odst. 2 už jsou doplněny novelou, a nedělají nic jiného, než že o nějaký nový jev (pronájem pracovníků) rozšiřují původní definici zaměstnavatele. Definice zaměstnance zde analogickým způsobem rozšířena není, protože to nebylo potřebné (definice příjmů ze závislé činnosti na ně dopadá už bez toho, a šlo jen o to daňové povinnosti zaměstnavatelů rozšířit na další osoby tak, aby i ony prováděly srážky daně).

Věta čtvrtá v odst. 2 pak už jen dává návod ke stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti (nejméně 60% z celkové smluvní úhrady; to znamená, že lze pro tento účel od celkové úhrady částku za zprostředkování odečíst ve skutečné výši, nejvíce však 40%). Způsob určení základu daně tak byl stanoven celkem jednoznačným kritériem.

Celá tato novela (od r. 1997), pokud můžeme posoudit, plnila svůj fiskální účel dosti dobře.

Celkově je třeba říci, že věty druhá až čtvrtá v § 6 odst. 2 představují zvláštní daňový režim pro ekonomický jev „pronájem pracovníků“, který je jen určitým výhonkem režimu obecného (zaměstnavatelem je i ten, který příjemci žádné peníze neplatí, a příjem se finguje tak, aby zde byl základ daně z příjmů ze závislé činnosti; v pořádku, z hlediska teorie nic proti tomu).

Novela účinná od 1.1.2008 (vulgo „superhrubá mzda“) se žádným způsobem nedotkla shora pojednávaného § 6 odst. 2, a nově zavedla toto znění § 6 odst. 13:

Základem daně (dílčím základem daně) jsou 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 zaměstnanče, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Toto ustanovení navazuje na § 5, s nadpisem **Základ daně a daňová ztráta**, jenž ve svém odst. 1 stanoví jako výchozí obecné pravidlo: *Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.*

„Jinak“ je, kromě jiných míst, stanoveno právě v odst. 13. Ten se skládá z jediné věty, která však obsahuje víc než jednu právní normu. Abychom se dobrali obsahu, považujeme za nutné shora citovaný obsah odst. 13 rozložit a komentovat per partes, takto:

Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky,
Znamená jen tolik, že základem daně v tomto případě jsou příjmy nesnížené o výdaje.

s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5,

Pro účely tohoto výkladu je bez významu, odkazuje na zvláštní a zde nedůležité případy. Tato slova můžeme opomenout.

zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění,

Znamená navíc, že ke skutečnému příjmu ze závislé činnosti se připočítávají částky, které příjmem zaměstnance nejsou, základem daně je tedy částka dokonce vyšší než je příjem.

kteřé je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe,

Základ daně z příjmů ze závislé činnosti se zvyšuje o částku, která je nákladem zaměstnavatele. Za slovem „*předpisů*“ je totiž poznámka pod čarou č. 21, která odkazuje na zákon ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a na zákon ČNR č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Nutno podotknout, že základ daně se jistě zvyšuje o částky, které je zaměstnavatel povinen zaplatit, ale které současně i skutečně platí. Nedávalo by smysl do superhrubé mzdy započítávat částky, k nimž je zaměstnavatel hmotněprávně povinen, protože to je vždy sporné, a výše povinnosti se prokáže až v nějakém vyměřovacím procesu.

a u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění.

Jádro výkladového problému, který je jen zdánlivě složitý, je právě zde. Nesporně místo slova „zaměstnavatel“ je možno do této (části) normy dosadit podle § 6 odst. 2 plátce „*u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí*“. Tedy norma dopadá i na „ekonomického zaměstnavatele“, ovšem jen tehdy, jestliže ekonomický zaměstnavatel skutečně přispívá na zahraniční pojištění stejného druhu jako to, které je založeno zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění.

Ekonomický zaměstnavatel ovšem na takováto zahraniční pojištění v praxi nepřispívá: Není k

tomu (předpokládejme) podle zahraničních předpisů povinen, a provize zahraničnímu zaměstnavateli je právě proto tak vysoká, že tento zahraniční zaměstnavatel nese ve své zemi i náklady povinných veřejnoprávních pojištění.

Tato věta tedy ve skutečnosti dopadá jen na tuzemského zaměstnavatele, který vysílá do zahraničí svoje zaměstnance, a podle zahraničních předpisů musí platit analogická pojištění.

Na věc je třeba se podívat i z hlediska daňových předpisů procesních: Ekonomický zaměstnavatel prostě neví zda a kolik peněz se v zahraničí odvádí na povinných veřejnoprávních pojištěních za konkrétní osobu, která je podle našeho zákona příjemcem příjmů ze závislé činnosti. Nemohl by tudíž ani prokázat svoje tvrzení o této částce.

„Superhrubá mzda“ je daňový základ, jenž je součtem hrubé mzdy a částky 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.

Zvláštní právní předpisy, tedy zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, povinnost platit příspěvky ukládají zaměstnavateli, nikoliv jiné osobě, která zaměstnavatelem podle těchto zákonů není.

Oba tyto citované předpisy totiž nemají nic podobného tomu, co je obsahem § 6 odst. 2 ZDP, totiž takového plátce, „u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí“. Norma v ZDP dopadá i na „ekonomického zaměstnavatele“, zatímco zákony č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 592/1992 Sb. žádného „ekonomického zaměstnavatele“ neznají.

Rozdíl v definici daňového zákona na jedné straně, a citovaných zákonů o povinných pojištěních na druhé straně (zaměstnavatel je v ZDP pojmem širším než v obou zákonech o

pojištění) způsobuje toto: Do „superhrubé mzdy“ u ekonomického zaměstnavatele podle ZDP nelze započítávat částky pojištění, které je povinen platit skutečný, nikoliv ekonomický zaměstnavatel podle českých zákonů o povinných pojištěních, nebo dokonce které je povinen platit zahraniční zaměstnavatel podle obdobných zahraničních zákonů.

Nelze ekonomickému zaměstnavateli připočítat částky (analogických zahraničních pojištění), které nejenže není ani podle zahraničních zákonů povinen platit, ale skutečně je ani neplatí.

Závěr

Od 1. ledna 2008 nově zavedená „superhrubá mzda“ se nedotýká zdanění při mezinárodním pronájmu pracovní síly, protože základ daně v tomto případě se i nadále řídí jiným a příslušnou novelizací nedotčenými ustanovením téhož zákona. Částky, které na případná veřejnoprávní pojištění neplatí tuzemský ekonomický zaměstnavatel, nýbrž zahraniční právní zaměstnavatel, se k základu daně nepřipočítávají.

ÚSTAV STÁTU A PRÁVA
AKADEMIE VĚD ČESKÉ REPUBLIKY, v.v.i.
116,00 Praha 1 - N. Město, Národní 18

JUDr. Jaroslav Zachariáš, CSc.
ředitel

Zpracoval:
JUDr. Jan Bárta, CSc.
vedoucí odd. veřejného práva
ÚSP AV ČR, v. v. i.

Vyjádření ministerstva financí:

Odborem legislativy daní z příjmů bylo zpracováno vyjádření ke stanovisku zpracovaného Ústavem státu a práva a předloženo k posouzení a projednání s odborem legislativy Ministerstva financí. Pokud bude do doby konání koordinálního výboru vyjádření tohoto odboru předáno, bude problematika projednána na tomto KV. V opačném případě žádáme o posunutí na následující jednání.

Příspěvek 232/09.04.08 – předkladatel doplnil příspěvek o konkrétní příklady – MF předložilo stanovisko – upravená konečná verze příspěvku – příspěvek uzavřen

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

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

1. Výchozí situace

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

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

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

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

2. Rozbor problematiky a dílčí závěry

2.1 Zdanění příjmů dosažených prostřednictvím zahraniční transparentní entity

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2 Stanovení základu daně u příjmů Společnosti připadající na Společníka

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

Varianta 1

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

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

Tento způsob tedy v zásadě znamená zdanění příjmů a výdajů dle jejich skutečné realizace, přičemž v souladu s obecnými principy je nutno, při absenci účetnictví dle ZoU, za okamžik

realizace příjmu Společnosti považovat okamžik inkasa dané peněžní částky, tj. přijetí nebo vydání peněžních prostředků, obdobně jako např. u fyzických osob vedoucích daňovou evidenci dle § 7b ZDP.

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

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

Dílní 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 přičitatelným Společníkovi.

Dílčí závěr:

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

2.4 Vyloučení dvojího zdanění v České republice

Společnost vykonává v zahraničí činnost, ze které jí plynou příjmy. Za předpokladu uplatnění daňové transparentnosti a splnění dalších podmínek daných příslušnými mezinárodními smlouvami může Společníkovi v zahraničí vnikat stálá provozovna, jíž 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 smlouvy⁵ vyplývá, že pokud je entita považována za daňově transparentní státem uplatňujícím příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, měl by být příjem Společnosti přiřaditelný Společníkovi považovaný za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny a zdaněn dle čl. 7 Zisky podniků. Domníváme se tedy, že ve většině případů bude příjem Společníka dosahovaný prostřednictvím Společnosti možné podřadit pod článek 7 Modelové smlouvy (Zisky podniků), kdy Společník dosahuje svých příjmů prostřednictvím své stálé provozovny v zahraničí vzniklé z titulu jeho účasti na Společnosti. Zahraniční stát by tedy měl být oprávněn zdanit příjmy Společníka, ovšem pouze do míry jejich přičitatelnosti ke Společníkově stálé provozovně. Česká republika by pak měla umožnit Společníkovy započíst či jinak zohlednit daň zaplacenou v zahraničí z jeho příjmů, které jsou rovněž předmětem zdanění v zemi Společníkovy rezidence.

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

⁵ Např. „Klaus Vogel on Double Taxation Conventions“

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.

Dílčí závěr:

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

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

3. Návrh opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

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

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

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

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

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

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

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

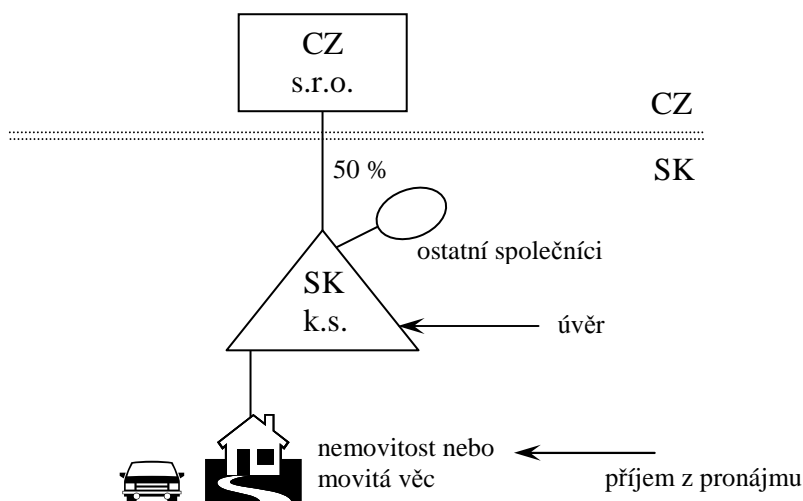
předkládá: Ing. Aleš Zídek, daňový poradce, č. osvědčení 3016

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

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

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 | 80 |
| ii. základu daně dle CZ účetnictví | 120 |
| iii. základu daně dle CZ pravidel (příjmy minus výdaje) | 130 |
- (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).

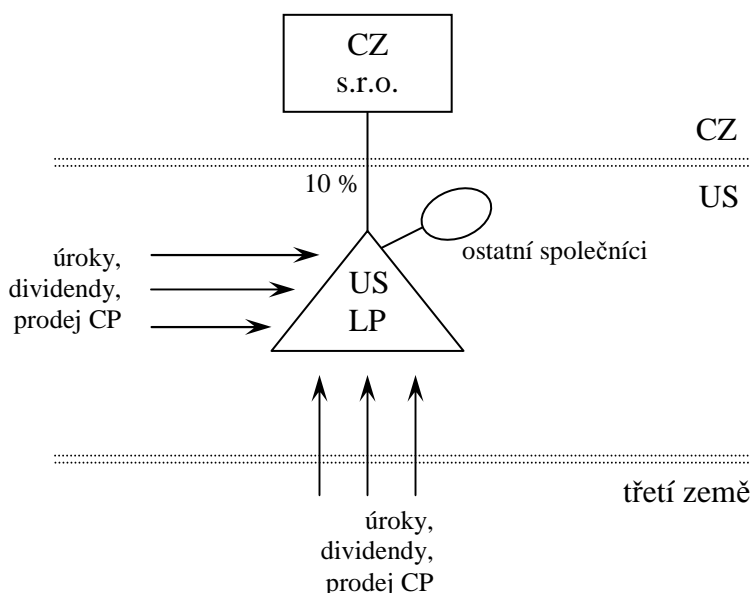
Bez ohledu na zvolenou variantu navrhuje potvrdit, že v případě, kdy by příjem CZ s.r.o. plynoucí z účasti v SK k.s. podléhal zdanění na Slovensku, bylo by CZ s.r.o. oprávněno v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění tuto slovenskou daň započíst vůči své daňové povinnosti v České republice.

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 stálé 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.

Výše uvedené závěry nelze bez dalšího aplikovat na fondy kolektivního investování. K problematice zdanění fondů kolektivního investování bude v lednu 2009 vytvořena pracovní skupina, která bude složena ze zástupců MF, regulátora, asociace a KDP ČR.

Stanovisko Ministerstva financí:

S ohledem na zřízení pracovní skupiny k problematice kolektivního investování pokládáme příspěvek za uzavřený.

243/17.09.08 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

Při částečném vyřazení hmotného majetku ustanovení ZDP jednoznačně neřeší způsob stanovení vstupní a zůstatkové ceny vyřazované části a případné stanovení odpisů daného zdaňovacího období z vyřazované části. 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 vstupní 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 zdaňovacím období a zda vůbec tento odpis uplatnit.

2 ROZBOR PROBLÉMU

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

Částečné vyřazení majetku ZDP řeší pouze obecně § 24 odst. 2 písm. b) v závěrečné části textu. Proto je nutno vycházet z tohoto ustanovení a dalších 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 trvale 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.

Dle našich zkušeností 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 resp. poměry bývají stanoveny k okamžiku vyřazení:

- a) buď procentním podílem, který reflektuje reálný (tj. fyzicky zjiitelný) poměr vyřazené části majetku na celku, pokud subjekt objektivně není schopen zjistit pořizovací ceny jednotlivých částí majetku. Např. pokud je vyřazeno 30 metrů ze silnice o celkové délce 100 metrů, odpovídá hodnotě vyřazované části majetku 30 % původní vstupní ceny silnice. Pokud nelze tento poměr stanovit takto jednoduchým způsobem, měl by být poměr stanoven kvalifikovaným odhadem (např. vyřazení části složitějšího stroje, který je zařazen pod jedním inventárním číslem jako jeden majetek s jednou vstupní cenou)
- b) nebo procentním podílem, který představuje vstupní cena vyřazené části na celkové vstupní ceně majetku v případě, že subjekt disponuje informacemi o ceně jednotlivých částí majetku (například cena počítače zabudovaného do stroje, cena stroje samotného, cena vstupní části stroje atd.), obdobně lze postupovat u vyřazení části souboru movitých věcí.

Zbylá hodnota pak představuje změněnou vstupní cenu majetku, který slouží k dalšímu užívání. Obdobně jako vstupní cena by měla být rozdělena i zůstatková cena a oprávky.

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, v některých případech (např. pokud je poměr vyřazení zjištěn kvalifikovaným odhadem) nelze stanovit přesnou výši odpisů připadající na vyřazenou část majetku, pokud toto technické zhodnocení ovlivnilo výši odpisů za majetek jako celek a nikoliv pouze za vyřazovanou část. Nicméně jsme toho názoru, že popsání zjednodušení lze v tomto případě použít.

Domníváme se, že shodnou míru zjednodušení a stejný princip stanoví rovněž účetní předpisy. ČÚS 013 bod 3.7. (resp. 3.4. pro soubory movitých věcí) doporučuje při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku (části souboru), který má po vyřazení povahu samostatné movité věci, stanovit míru odepsanosti vyřazené části majetku (části souboru) shodně s mírou odepsanosti původního majetku (souboru). Tento postup by mohl být přiměřeně použit bez ohledu na to, zda vyřazována část byla v minulosti předmětem samostatných technických zhodnocení (aniž by bylo technické zhodnocení provedeno i na zbylé části nevyřazovaného majetku), či nikoliv.

2.1.2 Vyřazení a odpis

2.1.2.1 *Náš názor*

Nelikvidovaný majetek bude dále evidován ve snížené vstupní ceně, resp. s poníženou zůstatkovou cenou. 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 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.

2.1.2.2 *Alternativa*

Alternativu k řešení uvedeném v bodě 2.1.2.1 představuje nemožnost uplatnění poloviční výše odpisu u vyřazované části majetku. Důvodem by mohla být skutečnost, že za majetek jako celek by měl být za zdaňovací období stanoven pouze jeden daňový odpis, a to ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny dle § 29 odst. 7 ZDP.

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

Níže uvedené skutečnosti o souběhu částečného vyřazení a technického zhodnocení v jednom zdaňovacím období vychází z předpokladu, že částečné vyřazení a technické zhodnocení spolu nijak nesouvisí – tj. částečné vyřazení majetku není prováděno kvůli technickému zhodnocení.

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

Otázkou je zejména

- 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 v případě, že přistoupíme na variantu možnosti uplatnění polovičního odpisu u vyřazované části (viz 2.1.2).

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 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.

V případě, že přistoupíme na variantu, že je možno uplatnit polovinu ročního odpisu z vyřazované části majetku, pak - jelikož § 26 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP týkající se vyřazení obsahuje přímý odkaz na § 31 nebo 32 ZDP - se domníváme, že se při stanovení odpisu u vyřazené části použije rovněž odpisová sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu.

Pokud poloviční odpis u vyřazované části uplatněn nebude, není tato problematika relevantní.

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 – v případě jeho aplikace⁶ - 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 tomto případě – oproti situaci popsané v bodě 2.2.1 - bude naopak nutno posuzovat, zda v důsledku částečného vyřazení hmotného majetku (ne)došlo i k částečnému vyřazení technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období.

- a) 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 dosud neodepsovaného technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období, která ve skutečnosti připadá na vyřazovanou část majetku.
- b) V případě, že vyřazovaná část nebyla ani částečně technicky zhodnocena v daném zdaňovacím období, nebude ke vstupní ceně vyřazované části majetku přičtena žádná

⁶ Pokud by tento odpis nebyl aplikován (viz 2.1.2.2), u vyřazované části majetku by byla stanovována pouze její vstupní (zůstatková) cena.

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 (pokud připustíme možnost aplikace tohoto odpisu⁷), bude použita odpisová sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu.

2.2.2.3 *Shrnutí*

Stanovení vstupních a zůstatkových cen částečně vyřazovaného majetku by bylo závislé na možnosti přiřazení TZ k ne/vyřazované části majetku. Přičemž pokud by bylo v daném zdaňovacím období provedeno technické zhodnocení a toto TZ by z části bylo provedeno i na vyřazované části majetku, nebyla by část technického zhodnocení příslušná vyřazované části v daném zdaňovacím období vůbec odepisována.

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 a zda TZ přímo ovlivnilo vyřazovanou část majetku.
- 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.

Stanovení odpisů by bylo při této variantě shodné jako v případě částečného vyřazení majetku a následného technického zhodnocení popsaném v bodě 2.2.1 výše.

2.2.3 Alternativní možnost

Domníváme se, že v daném případě (body 2.2.1 a 2.2.2) by mohlo být v daních z příjmů použito účetní řešení – tj. stanovit paušálně míru odepsanosti technického zhodnocení

⁷ Pokud nebude možno uplatnit polovinu ročního odpisu u vyřazované části majetku (viz 2.1.2.2), bude stanovena pouze vstupní (zůstatková) cena vyřazované části.

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, jelikož výše popsaný postup kalkulace zůstatkových cen nemůže vždy vystihnout realitu odepsanosti majetku (o což se daňové odpisy ani nesnaží)⁸ a při mnohonásobných technických zhodnoceních a částečných vyřazeních může být pro daňové poplatníky extrémně obtížné provést tuto kalkulaci, domníváme se, že je možno provést následující zjednodušení.

Bez ohledu na to, zda je technické zhodnocení provedeno před částečným vyřazením nebo po něm, by daňová zůstatková cena vyřazené části majetku byla vždy vypočtena z celkové daňové zůstatkové ceny majetku (po technickém zhodnocení) ve stejném poměru jako je vstupní cena vyřazené části majetku k celkové vstupní ceně majetku (po technickém zhodnocení).

Jediný rozdíl oproti výše uvedeným bodům 2.2.1 a 2.2.2 je skutečnost, že zůstatková cena technického zhodnocení daného roku nebude v zůstatkové ceně vyřazované části zohledněna ve skutečné alokaci k vyřazované části, ale ovlivní zůstatkovou cenu vyřazované části ve stejném poměru jako je vstupní cena vyřazované části ku vstupní ceně celého majetku. Na druhou stranu tak bude mnohem snazší spočítat zůstatkovou cenu vyřazené části a nadto je tento způsob konzistentní s ohledem na technická zhodnocení provedená v předchozích letech.

Výše uvedenou alternativní možnost dále demonstrujeme na jednoduchém příkladu:

Hmotný majetek v pořizovací ceně 60

Oprávký 40

Zůstatková cena 20

V průběhu zdaňovacího období proběhne částečné vyřazení majetku v hodnotě 30 a následně technické zhodnocení v hodnotě 20 – níže uvedené platí bez ohledu na to, co nastane dříve a zda se v rámci částečného vyřazení vyřadí i část technického zhodnocení provedeného v daném zdaňovacím období.

Nejdříve zjistíme poměr vstupní ceny vyřazené části majetku k celkové vstupní ceně majetku:

$$\frac{30}{60 + 20} = 0,375$$

Dále zjistíme celkovou daňovou zůstatkovou cenu majetku:

$$(60 + 20) - 40 = 40$$

Tuto zůstatkovou cenu následně pomocí poměru vstupních cen rozpočteme na část připadající na vyřazený a nevyřazený majetek:

$40 * 0,375 = 15$ – tj. zůstatková cena vyřazované části majetku, ze které bude odečten odpis za aktuální zdaňovací období

$40 - 15 = 25$ – tj. zůstatková cena nevyřazené části majetku, ze které bude odečten odpis za aktuální zdaňovací období

⁸ Například situace, kdy na již odepsaném majetku (lineární odepisování v první odpisové třídě) provedu na konci roku technické zhodnocení ve výši 40% vstupní ceny původního majetku (tj. 28,5% zvýšené vstupní ceny) – technické zhodnocení je okamžitě plně odepsáno a jeho zůstatková cena je nulová.

3 ZÁVĚR

PROSTÉ ČÁSTEČNÉ VYŘAZENÍ

1. Při částečném vyřazení hmotného majetku bude vstupní cena vyřazované části stanovena
 - a) ve výši odpovídající reálnému⁹ poměru vyřazené části majetku k celku, případně odpovídající poměru stanoveném kvalifikovaným odhadem (pokud nelze objektivně zjistit pořizovací cenu vyřazované části) – viz 2.1.1 bod a),
 - b) nebo ve výši pořizovacích nákladů vyřazené části majetku včetně případných technických zhodnocení (pokud lze objektivně zjistit pořizovací cenu vyřazované části) – viz 2.1.1 bod b).

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).

2. Následně bude uplatněn odpis ve výši poloviny ročního odpisu vypočteného ze vstupní (zůstatkové) ceny vyřazené části.

SOUBĚH ČÁSTEČNÉHO VYŘAZENÍ A TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ

3. 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 – viz 2.2.1.
 - 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 – viz 2.2.2.
4. Domnívám se, že v případě bodu 3 Závěru 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).
5. 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 případná polovina ročního odpisu u vyřazené části bude stanovena za použití sazby (koeficientu) pro zvýšenou vstupní cenu.

⁹ tj. fyzicky určenému poměru – např. 30 metrů se 100-metrové silnice představuje 30 % majetku.

6. NÁVRH OPATŘENÍ

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Navrhované řešení a závěry vycházejí prvotně z mylného předpokladu, že se u vyřazované části zjišťuje „vstupní cena“, popř. její „zůstatková cena“ a díky tomu, nenachází předkladatel v ZDP ani v účetních předpisech příslušná řešení - odkaz na ČÚS 013 bod 3.7 řeší jen ocenění majetku v situaci, kdy před rokem 1995 byly součástí staveb i věci, které jsou od roku 1995 odpisovány jako samostatné movité věci a bod 3.4 řeší jen vyřazování věcí ze souboru movitých věcí, naopak ZDP zase v závěti § 24 odst. 2 písm. b) řeší stanovení zůstatkové ceny v případě vyřazení části hmotného majetku. Obě normy se vzájemně doplňují a používají se shodně pro daňové i účetní odpisování.

Podle § 26 a násl. ZDP se odpisuje hmotný majetek, který je konkrétně vymezen v § 26 odst. 2 ZDP a v žádném ustanovení není připuštěna možnost, že by se úprava pro takto vymezený majetek použila i pro část majetku. Obdobně je tomu v předpisech o účetnictví (vyřazovaná část DHM nemá „svou“ pořizovací cenu).

Při vyřazení části hmotného majetku lze uplatnit podle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP poměrnou část zůstatkové ceny a nikoliv zůstatkovou cenu vyřazované části. Poměrnou část lze zjistit způsobem, který je popsán v Závěru v bodě 1., resp. v bodě 2.1.1 příspěvku, ale s tím rozdílem, že se u vyřazované části nezjišťuje vstupní cena, nýbrž poměr historické hodnoty vyřazované části ke vstupní ceně hmotného majetku. Vzhledem k tomu, že vyřazovaná část není sama o sobě hmotným majetkem, nelze ani použít ustanovení o uplatnění poloviny ročního odpisu podle § 26 odst. 7 písm. a) ZDP.

Jediné řešení v příspěvku, které je v souladu se ZDP, je v druhém odstavci tzv. alternativní možnosti v bodě 2.2.3. Toto řešení vychází z konstrukce daňových odpisů, podle které se roční odpis zjišťuje z ceny evidované na konci zdaňovacího období (vstupní, zvýšená vstupní, zůstatková, zvýšená zůstatková, změněná).

Vzhledem k tomu, že příspěvek včetně závěru vychází z toho, že vyřazovaná část má z hlediska ZDP „stejně zacházení“ jako jednotlivý hmotný majetek, což je v rozporu se ZDP a pro nezasvěceného čtenáře zavádějící, **nedoporučujeme příspěvek v tomto znění vůbec publikovat.**

Dodatek ke stanovisku MF k přepracovanému příspěvku č. 243/17.09.08

Ke stanovisku MF k příspěvku č. 243/17.09.08, ve kterém je řešen problém uplatnění poměrné části zůstatkové ceny hmotného majetku v případě, kdy dojde v průběhu zdaňovacího období k souběhu částečného vyřazení a technického zhodnocení hmotného majetku, doplňujeme algoritmus výpočtu poměrné výše zůstatkové ceny odpovídající vyřazované části hmotného majetku a výpočet odpisů jak v roce „změn“ na hmotném majetku, tak v následujícím zdaňovacím období. Uváděný příklad v příspěvku v bodě 2.2.3 předkládaného příspěvku je podle našeho názoru chybný, protože vychází ze vstupní ceny pouze zvýšené o technické zhodnocení, ale nikoliv snížené o vyřazenou část majetku.

Při řešení výpočtu poměrné části zůstatkové ceny v případě, kdy během jednoho zdaňovacího období dojde jak k částečnému trvalému vyřazení hmotného majetku, tak k jeho technickému zhodnocení, bylo postupováno s využitím zejména těchto ustanovení ZDP: § 24 odst. 2 písm. b), § 26 odst. 2, § 26 odst. 6, § 29 odst. 2, § 29 odst. 3 a § 29 odst. 7.

Podle našeho názoru, odpovídá výše uvedeným ustanovením ZDP následující postup, ve kterém nerozhoduje počet ani pořadí provedených změn:

1. na konci příslušného zdaňovacího období, ve kterém byly provedeny výše uvedené zásahy do majetku, se vstupní cena evidovaná na počátku zdaňovacího období upraví o všechny úbytky a přírůstky (VC – „historická“ hodnota trvale vyřazovaných částí + hodnota technických zhodnocení). Tuto vstupní cenu lze označit jako „aktualizovanou“ vstupní cenu. Současně je nutné „aktualizovat“ i zůstatkovou cenu tak, aby vyjadřovala rozdíl mezi aktualizovanou vstupní cenou a dosud uplatněnými odpisy,
2. z aktualizované vstupní ceny se stanoví v procentech „historická“ hodnota vyřazované části a tímto procentem se vypočte poměrná část z aktualizované zůstatkové ceny připadající na vyřazenou část,
3. při výpočtu odpisu za příslušné zdaňovací období se vychází rovněž z aktualizované vstupní ceny; přitom došlo-li v průběhu zdaňovacího období k technickému zhodnocení, je nutné použít sazbu (koeficient) ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny,
4. za příslušné zdaňovací období bude jako výdaj (náklad) uplatněn roční odpis z aktualizované vstupní (zůstatkové) ceny + poměrná část zůstatkové ceny zjištěné podle bodu 2,
5. na počátku následujícího zdaňovacího období se bude pro výpočet odpisů vycházet
 - ze vstupní ceny „aktualizované“ na konci předchozího zdaňovacího období (na základě provedených zásahů a v důsledku toho i změn VC)
 - ze zůstatkové ceny (zjištěné jako rozdíl mezi aktualizovanou vstupní cenou a dosud uplatněnými odpisy) snížené o jednorázově uplatněnou poměrnou část podle bodu 2.

Příspěvek 244/18.06.08 – předkladatelé upravili příspěvek na žádost MF – MF předkládá stanovisko

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 v polovině roku 2007 na právního experta v oblasti pracovního práva – JUDr. L. Jouzu, který odsouhlasil odborný názor zástupců KDP ČR na vymezení vybraných pojmů ze ZP.

S ohledem na složitost problematiky a snahu jejího věcného vyřešení následně proběhlo:

- a) byla vedena osobní jednání na Ministerstvu financí /dále také „MF“, a to i za účasti pracovníků Ministerstva práce a sociálních věcí /dále také „MPSV“/.
- b) MF vydalo Sdělením k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod. 3 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2008 (zveřejněno 26. 8. na www stránkách MF) – dále také „Sdělení MF“
- c) MF vydalo dne 1. 12. 2008 opravu Pokynu D-300, která se vztahuje k problematice vzdělávání (konkrétně řeší určité vybrané problémy u mateřských školek) – zveřejněno ve Finančním zpravodaji 9-10/2008
- d) v rámci jednání s MF bylo projednáváno i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16.8.2007 související s problematikou vzdělávání.

S ohledem na proběhlá jednání na MF, následné písemné vyjádření MPSV a uvedené písemnosti vydané MF byl tento příspěvek předkladateli upravován a doplňován.

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 v roce 2007 z pohledu ZP odsouhlasen JUDr. Jouzou tento odborný názor zástupců KDP ČR:

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.“)

MF i MPSV vyjádřilo v rámci projednávání tohoto příspěvku na KOOV nesouhlasné stanovisko k dílčím závěrům uvedeným výše pod písm. a) /např. k závěru, cit. „pokud magistr bude studovat jiný obor vysoké školy a získá druhý titul magistra nejedná se o zvýšení vzdělání – má neustále stejný stupeň vzdělání“/. Dodatečně bylo k problematice odborného rozvoje vyžádáno MF stanovisko MPSV jako jediného zpracovatele zákoníku práce v souladu s kompetenčním zákonem; na základě této žádosti poskytlo MPSV oficiální názor.

Z projednávání tohoto příspěvku na KOOV s MF a MPSV vyplynulo, že MPSV má na některé části platné právní úpravy v oblasti odborného rozvoje zaměstnanců jiný názor, než právní expert posuzující předmětnou problematiku pro KDP ČR v roce 2007. Na základě věcného obsahu proběhlých jednání však dle názoru předkladatelů tohoto příspěvku lze m.j. uvést:

- při posuzování konkrétního odborného rozvoje zaměstnance z pohledu, zda se jedná o zvýšení kvalifikace nebo o prohloubení kvalifikace nelze pomíjet ustanovení § 205 ZP, které z pohledu určení překážek v práci ze strany zaměstnance taktéž vymezuje oblast zvyšování kvalifikace,
- MPSV vyjádřilo nesouhlas s postupem, kdy vzdělávání ve formě „studia druhé vysoké školy“ /např. právní fakulty vedle již dosaženého vysokoškolského ekonomického vzdělání např. Ing./ by bylo považováno za prohlubování kvalifikace (dle MPSV se jedná o zvýšení kvalifikace),
- MPSV vyjádřilo názor, že pro posuzování, zda lze určité vzdělávání považovat za prohlubování či zvyšování kvalifikace může mít vliv i způsob sjednání druhu práce v pracovní smlouvě – při širokém vymezení druhu práce např. „řidič“ bude častěji docházet k prohlubování kvalifikace /např. provedení vzdělávání a následných zkoušek pro získání řidičského průkazu skupiny D bude prohloubením kvalifikace/ než při užším vymezení druhu práce např. „řidič osobního vozidla a dodávek do 3,5 tuny“ /v tomto případě bude provedení vzdělávání a následných zkoušek pro získání řidičského průkazu skupiny D považováno za zvýšení kvalifikace/.
- MPSV i Ministerstvo financí vyjádřilo v návaznosti na platný ZP a vydané Sdělení MF názor, že případné neposkytnutí mzdy za dobu realizace prohlubování kvalifikace je hrubým porušením ZP se všemi z toho plynoucími právními dopady avšak tato skutečnost nezpůsobuje to, že by náklady na prokazatelné prohlubování kvalifikace byly daňově neúčinným nákladem.

V souladu s projednáváním uvedeného příspěvku považujeme za důležité a podstatné, aby ve stanoviscích MF týkajících se uvedené problematiky dle právní úpravy platné do 31.12.2007 byl zohledněn názor NSS uvedený v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16.8.2007 a MF se vyjádřilo, zda s uvedeným právním názorem souhlasí, a pokud ne, tak z jakého důvodu:

„...Jediným a rozhodujícím kritériem tedy musí být, zda tyto náklady přímo souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením příslušného zaměstnance a zda tedy jde o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu.....Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat argument stěžovatele, že uvedeným způsobem by byly přenášeny náklady na středoškolské a vysokoškolské vzdělávání zaměstnanců na stát. Za prvé, zdaleka ne ve všech případech takového studia při zaměstnání je dána přímá souvislost s předmětem činnosti zaměstnavatele a s pracovním zařazením takového zaměstnance, za druhé, pokud zaměstnavatel přispívá na vzdělávání svého zaměstnance, činí tak v každém případě ze svých příjmů a jestliže se mu o tuto částku sníží základ daně, podílí se stát nepřímo na takovém financování vzdělávání pouze menší částí, za třetí, stát se podílí na financování vzdělávání, včetně soukromého školství, i jinými způsoby a účelem citovaného ustanovení zákona od daních z příjmů je právě podporovat vzdělávání a patřičnou vzdělanostní úroveň naší společnosti, která je bytostně ve veřejném zájmu, i formou uplatnění daňových nákladů vynaložených k tomuto účelu...“.

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	(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,	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
<p>(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména</p> <p>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,</p>	<p>(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména</p> <p>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,</p>

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 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 (nejedná se ani o doškolování a nejsou splněny ani podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP), toto však platí jen za předpokladu, že ostatní studenti za výuku platí, jinak u zaměstnance nevzniká zdanitelný příjem</p>	<p>a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP; ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) a písm. k) ZDP se nepoužijí</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 (nejsou splněny ani podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP), toto však platí jen za předpokladu, že ostatní studenti za výuku platí, jinak u zaměstnance nevzniká zdanitelný příjem</p>

	<p><i>Pozn.: daňová účinnost vyplývá z citovaných ustanovení:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>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/</i> - <i>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</i> - <i>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</i> - <i>tento závěr je potvrzen i Sdělením MF k aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. J) bod. 3 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2008 (zveřejněno 26. 8. na www stránkách MF) – viz. výklad k podnikovým školám</i>
<p>Závěr č. II. a/ - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů – varianta preference daňové účinnosti nákladu v roce 2007</p>	
<p>Pro rok 2007</p> <ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. a bod. 5. ZDP b) zdanitelný příjem v „ceně obvyklé“ (viz. § 6 odst. 3 ZDP), protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (nejedná se ani o doškolování a nejsou splněny ani podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP) 	<p>Pro rok 2008</p> <ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
<p>Závěr č. II. b/ - zajišťování zvyšování kvalifikace v nepeněžní formě /např. vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů – varianta preference osvobození příjmů u zaměstnance v roce 2007</p>	
<p>Pro rok 2007</p> <ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad na základě rozhodnutí zaměstnavatele b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP 	<p>Pro rok 2008</p> <ul style="list-style-type: none"> a) daňově neúčinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP ve spojení s § 25 odst. 1 písm. h) bod 2 ZDP b) osvobozený příjem dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
<p>Závěr č. III. - zajišťování zvyšování kvalifikace v peněžní formě /např. peněžní příspěvek na vysokoškolské studium za účelem získání titulu Mgr./ prostřednictvím cizích subjektů</p>	

Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod. 5. ZDP; není limitováno § 25 odst. 1 písm. h) bod 2. ZDP b) zdanitelný příjem ve výši peněžitého příspěvku, protože nejsou splněny podmínky pro osvobození dle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP
	<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. IV. – zajišťování zvyšování kvalifikace ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů avšak při uzavření 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"> a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňová účinnost v režimu a variantách výše uvedených b) nevzniká příjem dle § 6 ZDP – zaměstnanec je vázán a poskytuje protiplnění na základě kvalifikační dohody
Závěr č. V. – prohlubování kvalifikace zajišťované zaměstnavatelem v nepeněžní formě /např. jazykové kurzy, získání řidičského oprávnění, získání vyšší skupiny řidičského oprávnění, ekonomická školení,/, kdy se prohlubují odborné znalosti v rámci sjednaného druhu práce v pracovní smlouvě	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP
Závěr VI. – zaškolení a zaučení zaměstnanců dle § 228 ZP zajišťované ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo prostřednictvím cizích subjektů <i>/cit. § 228 ZP:</i>	
<i>(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.</i>	
<i>(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./</i>	
Pro rok 2007	Pro rok 2008
<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (zdanitelným příjmem zaměstnanec je však mzda nebo plat za dobu zaškolení a zaučení) 	<ul style="list-style-type: none"> a) daňově účinný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP b) příjem osvobozený dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP (zdanitelným příjmem zaměstnanec je však mzda nebo plat za dobu zaškolení a zaučení)

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. Dosti 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/.

Dílní 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

a) Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat, a to jako doplnění výše uvedeného sdělení MF.

b) Vzhledem k výrazným výkladovým problémům týkajícím se problematiky vzdělávání (které byly potvrzeny i při pojednávání tohoto příspěvku) doporučujeme pro daňovou uznatelnost a osvobozený příjem co nejrychleji (pokud možno ještě v rámci projednávané novely ZDP sněmovní tisk č. 563) do § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP a § 6 odst. 9 písm. a) ZDP zapracovat kritérium, zda dané vzdělávání souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele (viz m.j. výše uvedený rozsudek NSS). Možný text § 24 odst. 2 písm. j) bod 3. ZDP a § 6 odst. 9 písm. a) ZDP:

„3. náklady na vzdělávání, školení a rekvalifikace související s předmětem činnosti zaměstnavatele.“

„a) Částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených se vzděláváním, školením a rekvalifikací související s předmětem činnosti zaměstnavatele.“

Stanovisko MF k příspěvku č. 244/18.6.08 KDP doplněné o komentář předkladatelů.

1. Obecné:

Zastáváme názor, že příspěvek k různému zveřejnění např. časopis Účetnictví, by měl být upraven podle výsledků jednání, resp. by neměl navozovat dojem, že některé jeho pasáže jsou správné – zejména str. 2 kursivou – získání dalšího akademického titulu je prohlubování kvalifikace!!!

V upraveném příspěvku zohledněno.

Mělo by dojít k formální úpravě, která bude jasně strukturovaná – příspěvek – názor MF nebo MPSV – reakce předkladatelů

V upraveném příspěvku zohledněno – byla přijatá obvyklá struktura příspěvku – názory předkladatelů – na závěr bude stanovisko MF a stanovisko MPSV; MF vyjádří s názory předkladatelů souhlas či nesouhlas.

2. K upravenému textu příspěvku uvádíme následující:

na str. 1 poslední odstavec uvést ve znění : „Dodatečně bylo k problematice odborného rozvoje vyžádáno stanovisko MPSV jako jediného zpracovatele zákoníku práce v souladu s kompetenčním zákonem.“

V upraveném příspěvku zohledněno

na str. 3 nahradit úvod druhého odstavce textem : „Ministerstvo práce a sociálních věcí poskytlo oficiální názor...“

V upraveném příspěvku zohledněno.

na str. 4 v Poznámce předkladatelů:

- vypustit, že názory expertů se různí, neboť máme k dispozici pouze oficiální stanovisko MPSV!

V upraveném příspěvku zohledněno.

- v poslední poznámce doplnit: „V konkrétních případech bude ale záležet na posouzení příslušného správce daně.“

V příspěvku nezohledněno – skutečnost, že se tento požadavek MF do příspěvku nedoplní byl v závěru minulého jednání KOOV ústně odsouhlasen paní ing. Kelblovou a paní ing. Dobešovou.

na str. 4 k požadavku předkladatelů o vyjádření stanoviska MF k právní úpravě předmětné problematiky platné do 31.12. 2007;

MF uvádí, že zohledňuje všechna rozhodnutí NSS, která jsou v souladu s platnou právní úpravou. Lze konstatovat, že uváděné rozhodnutí NSS není v rozporu se zněním ZDP účinným do konce roku 2007 a že při výkladu § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 ZDP bylo do konce roku 2007 postupováno v duchu tohoto rozhodnutí, což potvrzuje i znění pokynu D-300.

Souhlasíme s tímto názorem MF a prosíme o uvedení tohoto názoru v závěrečném stanovisku MF k tomuto příspěvku

3. K části A/ - Rozbor problematiky a závěry I. – VI.:

ad I) - do úvodního textu za slovo „zařízení“ doplnit slova: „u § 6 ZDP za předpokladu, že ostatní studenti za výuku platí, jinak u zaměstnance nevzniká zdanitelný příjem“.

Ano v příspěvku doplněno, avšak nikoli v záhlaví bodu ad I), ale přímo v závěru textu k § 6

- rok 2007 i 2008 na konci textu doplnit slova: „(nejedná se o doškolování) a nejsou splněny ani podmínky v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP“.

Ano v příspěvku zohledněno /pro rok 2008 již není doplňováno „doškolování“, protože ZDP v tomto roce s tímto pojmem již nepracuje.

- rok 2008 k závěru a) pro zaměstnavatele uvést, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) a k) se nepoužijí – účinnost výdajů podle § 24/2/j/3 ve vazbě na § 25... je zavádějící, byť v poznámkách je vysvětleno.

Ano v příspěvku zohledněno.

ad II) a/ rok 2007 – na konci textu doplnit slova: „(nejedná se o doškolování) a nejsou splněny ani podmínky v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP“.

Ano v příspěvku zohledněno.

ad III) - rok 2007 – účinnost není podmíněna bodem 5 – viz rozhodnutí NSS.

Ano v příspěvku zohledněno.

- rok 2007 i 2008 vypustit slova: „dle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP“.

Ano v příspěvku zohledněno.

ad IV) celé vypustit a pouze uvést do příslušných subkapitol, že uzavření kvalifikační dohody nemá žádný vliv na daňový režim (stejně u § 6 ZDP).

Při ústním projednávání příspěvku vyjádřen nesouhlas předkladatelů s tímto požadavkem na úpravu. Důvodem je skutečnost, že ZDP dle předkladatelů neřeší techniku vrácení daně z příjmů ze závislé činnosti v případě, že zaměstnanec nedodrží podmínky kvalifikační dohody a hodnotu zvýšení kvalifikace při odchodu od zaměstnavatele uhradí – nevzniká u něj tedy nepeněžitý příjem. V závěru KOOV bylo tedy dle názoru předkladatelů ústně dohodnuto, že oddělení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vyjádří svůj nesouhlas s názorem předkladatelů v této části a zároveň uvede přesný postup, jak může být požádáno o vrácení dříve odvedené daně z příjmů ze závislé činnosti a to i s ohledem na změnu sazby daně.

ad V) rok 2007 – účinnost není podmíněna režimem bodu 5 v § 24/5/j ZDP.

Ano v příspěvku zohledněno.

ad VI) rok 2007 i 2008 na konci textu doplnit slova: „s výjimkou mzdy, platu“.

Ano v příspěvku zohledněno, jen s použitím mírně odlišného textu.

Bylo by velmi vhodné doplnit o další subkapitolu – získání dalšího akademického titulu!

Dle názoru předkladatelů je již v předchozí části příspěvku uvedeno, že na základě jednání s MF a MPSV vyloučeno, že získání dalšího akademického titulu je považováno za zvýšení kvalifikace a proto se na to použije závěr č. I, závěr II a) a II b), závěr III) a závěr IV. Za účelem vyloučení duplicity a možných pochybností tedy nebyla doplňována samostatná varianta.

K části B/

a) Výslovně uvést, že dílčí závěr je názorem předkladatelů, následovat bude vyjádření MPSV - nesouhlasné – viz konec tohoto dokument

V této věci předkladatelé neměnili příspěvek, protože v současném textu je dle jejich názoru zřetelně vyjádřeno, že se jedná o názor předkladatelů. Předpokládáme, že v závěrečném stanovisku MF bude vyjádřen nesouhlas s názorem předkladatelů a součástí závěrečného stanoviska MF bude i stanovisko MPSV.

b) MPSV na jednání konaném na MF vyslovilo svůj souhlas s navrženým dílčím závěrem předkladatelů. Zároveň je však třeba uvést, že konkrétní postup se bude odvíjet od posouzení jednotlivých případů.

Předpokládáme, že MF vyjádří tento závěr ve svém závěrečném stanovisku, proto nebyl názor předkladatelů měněn.

4. K bodu 3. Návrh opatření

– doplnění sdělení by bylo žádoucí z důvodu upozornění na důsledky § 205 ZP

Již obsaženo na str. 4

K návrhu případné novely – nesouhlas s dovětkem „ a pracovním zařazením příslušného zaměstnance“ mohl by působit výkladové problémy.

Ano do příspěvku zapracováno.

Doplnit v části B/ do bodu a)

Stanovisko MPSV – k cest. náhradám u dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr:

Ustanovení § 77 odst. 1 ZP začíná slovy "Není-li dále stanoveno jinak, vztahuje se na práci konanou na základě dohod...úprava pro výkon práce v pracovním poměru". A dále, právě v § 177 odst. 1, stanoveno jinak je. Podle § 155 se cestovní náhrady poskytují i při dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr, je-li to sjednáno, a je-li sjednáno pravidelné pracoviště. Všechny podmínky pro cestovní náhrady jsou proto obecné, protože všechny jsou společné pro všechny druhy hlavních pracovněprávních vztahů, právě s výjimkou § 152 písm. e) ZP a § 177, ve kterých se výslovně stanoví, že jde pouze o přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. Z toho vyplývá, že zaměstnavatel uvedený v § 109 odst. 3 ZP nemůže poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr vůbec, a pokud je bude poskytovat zaměstnavatel, který není uvedený v § 109 odst. 3 ZP, potom se nebude ve smyslu § 156 odst. 3 ZP jednat o cestovní náhrady, protože za ty se považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.

Lze potvrdit, že takový byl i záměr zpracovatele. Pořád platí, že zaměstnavatel má zajišťovat plnění svých úkolů především zaměstnanci v pracovním poměru (§ 74 odst. 1 ZP), protože jde o silnější vazbu a vyšší jistotu zaměstnance.

Stanovisko Ministerstva financí:

Příspěvek byl po formální stránce přepracován ve smyslu stanoviska MF projednávaného na KV KDP v prosinci 2008. K věcnému obsahu uvádíme:

K části A :

- návazně na příklady ohledně zvyšování či prohlubování kvalifikace u řidičů při rozšíření řidičského oprávnění požadujeme, aby byla v části 2/A na konci textu v písm. a) vypuštěna slova „získání řidičského průkazu“. Obdobně žádáme vypuštění tohoto textu v závorce Závěru č. V – prohlubování kvalifikace, neboť tento příklad považujeme za zavádějící. Jak vyplývá z vyjádření MPSV, je již pro posouzení rozšíření řidičského oprávnění z hlediska toho, zda jde o prohloubení či zvýšení kvalifikace, rozhodný způsob sjednání druhu práce v pracovní smlouvě (viz shodný názor předkladatelů uvedený ve třetím bodě v části 2/A na str. 32 materiálu). Jsme názoru, že když je problém u „rozšíření“ řidičského oprávnění, bude jistě obdobný problém i u posouzení při „získání“ řidičského průkazu. Uvedení tohoto příkladu jako jednoznačné prohlubování vzdělání nepovažujeme za správné,
- požadujeme, aby v převzaté části stanoviska MPSV v druhém bodě v části 2/A na str. 32 materiálu, který řeší problém „studia druhé vysoké školy“, byl v závorce na konci bodu doplněn text „kterým se rozumí změna hodnoty kvalifikace, její získání nebo rozšíření“ (– viz bod 2b. stanoviska MPSV), neboť neuvedení výčtu toho, co vše se rozumí zvyšováním kvalifikace, je v daném případě značně zavádějící,
- nesouhlasíme se zapracováním názoru NSS uvedeného v rozsudku 8 Afs 32/2006-72 ze dne 16. 8. 2007 do tohoto příspěvku z následujících důvodů:
Uvedený rozsudek řeší postup správce daně v roce 2005 a nikoliv problém roku 2007, kdy správce daně posoudil úhradu školného při studiu na soukromé střešní škole dle již zrušeného výkladu publikovaného v Pokynu D-190 jako neuznatelný výdaj. Před koncem roku 2006 byl Pokyn D-190 nahrazen Pokynem D-300, kde se ve vysvětlivce k § 24 odst. 2 bodě 16 uvádí, že se za uznatelné výdaje na vzdělávání „považují výdaje (náklady), pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.“ Vzhledem k tomu, že předložený příspěvek řeší daňovou účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období **2007 a 2008**, jsme názoru, že vysvětlivka v Pokynu D-300 platná v těchto zdaňovacích obdobích je v souladu s cit. částí rozsudku NSS, a tudíž zařazení rozsudku je pro řešení problémů v roce 2007 a 2008 opět značně zavádějící zejména proto, že to může být poplatníky vnímáno jako názor použitelný i v roce 2008! Domníváme se, že výklad ust. § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 ZDP, ve znění platném do konce roku 2007 je zcela zřejmý ze závěrů řady příkladů uvedených v tomto příspěvku.

K části B písm a) uvádíme oficiální stanovisko MPSV:

Ustanovení § 77 odst. 1 ZP začíná slovy "Není-li dále stanoveno jinak, vztahuje se na práci konanou na základě dohod...úprava pro výkon práce v pracovním poměru". A dále, právě v § 177 odst. 1, stanoveno jinak je. Podle § 155 se cestovní náhrady poskytují i při dohodách o pracích konaných mimo pracovní poměr, je-li to sjednáno, a je-li sjednáno pravidelné pracoviště. Všechny podmínky pro cestovní náhrady jsou proto obecné, protože všechny jsou společné pro všechny druhy hlavních pracovněprávních vztahů, právě s výjimkou § 152 písm. e) ZP a § 177, ve kterých se výslovně stanoví, že jde pouze o přijetí do zaměstnání v

pracovním poměru. Z toho vyplývá, že zaměstnavatel uvedený v § 109 odst. 3 ZP nemůže poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr vůbec, a pokud je bude poskytovat zaměstnavatel, který není uvedený v § 109 odst. 3 ZP, potom se nebude ve smyslu § 156 odst. 3 ZP jednat o cestovní náhrady, protože za ty se považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.

Lze potvrdit, že takový byl i záměr zpracovatele. Stále platí, že zaměstnavatel má zajišťovat plnění svých úkolů především zaměstnanci v pracovním poměru (§ 74 odst. 1 ZP), protože jde o silnější vazbu a vyšší jistotu zaměstnance.

K části B písm. b) – souhlas.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DPH

Příspěvek 251/04.12.08 – MF předkládá stanovisko

251/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, číslo osvědčení 294
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, číslo osvědčení 3276

Cílem příspěvku je sjednotit názor na DPH aspekty u vybraných oblastí finančního pronájmu v návaznosti na novelu zákona o DPH č. 302/2008 Sb.

1. Definice finančního pronájmu – srovnání s definicí dle Směrnice č. 112/2006 EC

S účinností od 1. ledna 2009 dochází novelou zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) ke zrušení stávající, speciální definice finančního pronájmu. Od roku 2009 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) výslovně upravuje pouze smluvní ujednání, na základě kterých dochází k převodu práva užívat najaté zboží nebo najatou nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které jsou předmětem smlouvy.

Dle § 13 (3) písm. d) ZDPH se „za dodání zboží nebo převod nemovitosti považuje převod práva užívat najaté zboží nebo najatou nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které jsou předmětem smlouvy“.

Poskytnutí práva užívat za výše uvedených podmínek zboží (např. dopravní prostředky) bude tedy výslovně považováno za dodání zboží. Ostatní poskytnutí či převody práv užívat zboží, které nenaplní danou definici, nejsou výslovně v ZDPH upraveny a vzhledem ke svému charakteru by měly být považovány za poskytnutí služby.

Podle ustanovení článku 14 (2) písm. b) Směrnice č. 112/2006 EC (dále jen „Směrnice“) se za dodání zboží považuje také „skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky.“

Pro účely DPH tak lze v praxi očekávat, že mohou nastat v zásadě tři základní situace v oblasti převodu práva užívat najaté zboží:

- a) převod práva užívat najaté zboží na základě smlouvy, která stanoví **povinnost** nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy
- b) převod práva užívat najaté zboží na základě smlouvy, která stanoví **oprávnění** nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy
- c) převod práva užívat najaté zboží na základě smlouvy, která nestanoví **ani povinnost ani oprávnění** nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy.

1.1 Převod práva užívat najaté zboží s povinností nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy

Vzhledem k formulaci ustanovení § 13 (3) písm. d) ZDPH („převod práva užívat najaté zboží...“) lze dospět v zásadě ke třem zcela rozdílným výkladům:

1. Dané ustanovení se vztahuje na převod práva leasingovou společností na nájemce užívat zboží nebo nemovitost s budoucí povinností odkupu, a to i v případě, kdy je dané zboží nebo nemovitost ve vlastnictví leasingové společnosti, tj. není leasingovou společností „najato“.
2. Dané ustanovení se vztahuje pouze na převod práva leasingovou společností na nájemce užívat zboží nebo nemovitost s budoucí povinností odkupu, a to pouze v případě, kdy je dané zboží nebo nemovitost leasingovou společností najato (v zásadě „subleasing“).
3. Dané ustanovení se vztahuje pouze na převod práva stávajícího nájemce na nájemce nového užívat zboží nebo nemovitost s budoucí povinností odkupu (v zásadě cese stávající nájemní smlouvy z jednoho nájemce na druhého).

Při prosté aplikaci jazykového výkladu bez zohlednění znění důvodové zprávy či deklarovaného záměru zákonodárce se varianta č 3. nejvíce přibližuje textu daného ustanovení. Je zřejmé, že při akceptaci tohoto výkladu by praktická aplikace daného ustanovení byla v praxi omezena pouze na minimální počet transakcí, které by naplňovaly stanovené podmínky (cese nájemních smluv, u kterých by zároveň byla sjednána povinnost nového nájemce nabýt dané zboží).

Danou problematiku, tj. klasifikaci určitých forem dodání zboží prostřednictvím leasingové smlouvy, upravuje Směrnice Rady 2006/112/ES a to v článku 14 odst. 2, písm. b. Vzhledem k tomu, že toto ustanovení směrnice je podle našeho názoru v daném případě jednoznačné a dostatečně přesné (“unconditional and sufficiently precise“), plátce může tato ustanovení využít namísto ustanovení národní legislativy (U. Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt, ECJ Case 8/81), jestliže jsou tato ustanovení v rozporu se zněním směrnice.

Za účelem odstranění výše uvedených výkladových nejasností navrhuje následující sjednocující názor:

Dané ustanovení se vztahuje na převod práva leasingovou společností na nájemce užívat zboží nebo nemovitost s budoucí povinností odkupu, a to i v případě, kdy je dané zboží nebo nemovitost ve vlastnictví leasingové společnosti, tj. není leasingovou společností „najato“.

Datum uskutečnění zdanitelného plnění u takové dodání nastává v souladu s § 21 (3) písm. d) ZDPH ke dni vzniku práva užívat zboží nájemcem.

Povinnost pronajímatele daň odvést vzniká k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí jakékoliv úplaty před datem uskutečnění zdanitelného plnění.

Základem daně je celková hodnota leasingové smlouvy, tj. celková suma splátek za finanční pronájem včetně částky představující kupní cenu, za kterou je resp. má být dané zboží nabyto nájemcem.

Daňovým dokladem je dle § 28 ZDPH běžný daňový doklad. Splátkový ani platební kalendář nelze v daném případě považovat za daňový doklad neboť nejsou splněny podmínky ustanovení § 28 (5) a 28 (9) ZDPH.

Pronajímatel (leasingová společnost) má obecně nárok na odpočet DPH na vstupu u osobních automobilů použitých k uskutečnění tohoto plnění.

1.2 Převod práva užívat najaté zboží s oprávněním nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy

Tento převod bude s účinností od 1. ledna 2009 považován za poskytnutí služby (např. dle § 14 (1) písm. b) ZDPH poskytnutí práva využití věci). Bude se přitom týkat všech druhů smluv bez jednoznačně stanovené povinnosti odkupu předmětu smlouvy.

Při ukončení smlouvy a odkoupení předmětu leasingu se bude jednat obecně o samostatné plnění - dodání zboží nebo převod nemovitosti dle § 13 (1) ZDPH.

Pokud bude v leasingové smlouvě definováno uskutečnění zdanitelného plnění v předem sjednaném rozsahu a lhůtách, jednotlivé splátky nájemného budou v souladu s § 21 (9) považovány za tzv. dílčí plnění. Zdanitelné plnění se tak bude považovat za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě. Povinnost pronajímatele daň odvést vzniká k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí jakékoliv úplaty před datem uskutečnění zdanitelného plnění.

Daňovým dokladem může být běžný daňový doklad nebo splátkový kalendář, pokud je tento splátkový kalendář součástí dané smlouvy nebo je na něj ve smlouvě výslovně odkazováno.

Pronajímatel (leasingová společnost) má obecně nárok na odpočet DPH na vstupu u osobních automobilů použitých k uskutečnění tohoto plnění v případě, že je uživatel resp. nájemce oprávněn nabýt automobil nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy (§ 75 (2) ZDPH).

1.3 Převod práva užívat najaté zboží bez úpravy povinnosti či oprávnění nájemce nabýt zboží

Tento převod bude shodně jako dle současné právní úpravy považován od 1. ledna 2009 za poskytnutí služby (např. dle § 14 (1) písm. b) ZDPH poskytnutí práva využití věci).

Při případném ukončení smlouvy a odkoupení předmětu leasingu se bude jednat obecně o samostatné dodání zboží nebo převod nemovitosti dle § 13 (1) ZDPH.

Pokud bude v leasingové smlouvě definováno uskutečnění zdanitelného plnění v předem sjednaném rozsahu a lhůtách, jednotlivé splátky nájemného budou v souladu s § 21 (9) považovány za tzv. dílčí plnění. Zdanitelné plnění se tak bude považovat za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě. Povinnost pronajímatele daň odvést vzniká k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí jakékoliv úplaty před datem uskutečnění zdanitelného plnění.

Daňovým dokladem může být běžný daňový doklad nebo splátkový kalendář, pokud je tento splátkový kalendář součástí dané smlouvy nebo je na něj ve smlouvě výslovně odkazováno.

Pronajímatel nemá nárok na odpočet daně u osobních automobilů pořízených za účelem jejich pronájmu resp. převodu práva je užívat bez specifické úpravy povinnosti či oprávnění nájemce tento osobní automobil nabýt. Nájemce má obecně nárok na odpočet DPH při splnění podmínek stanovených v § 72 ZDPH.

Závěr k části 1

Na základě výše uvedeného shrnutí předkladatelé navrhuji přijmout závěry uvedené v části 1.

2) Oprava základu daně a výše daně při změně ceny

ZDPH v § 42 odst. 9 předjímá situaci, kdy k odkoupení předmětu leasingu nemusí dojít, přestože je ve smlouvě povinnost odkupu sjednána. Tato situace může nastat např. v případě předčasného ukončení leasingové smlouvy (např. z důvodu platební neschopnosti nájemce) a vrácení předmětu leasingu leasingové společnosti.

§ 42 odst. 9 stanoví, že „Pokud nedojde při dodání zboží nebo převodu nemovitosti podle § 13 odst. 3 písm. d) k nabytí zboží nebo nemovitosti nájemcem, může plátce provést opravu výše daně podle odst. 1 písm. a), a to do 3 let od konce kalendářního roku, v němž nastala skutečnost, na jejímž základě nedošlo k nabytí zboží nebo nemovitosti nájemcem.“ Leasingová společnost tedy může provést opravu základu a výše daně v tříleté lhůtě, která začíná běžet od konce kalendářního roku, ve kterém došlo k předčasnému ukončení leasingu (např. z důvodu totální havárie nebo krádeže).

V praxi nicméně často dochází k případům, kdy se na základě podmínek sjednaných v leasingové smlouvě během doby trvání leasingu mění sjednaná leasingová cena, např. je sjednána pohyblivá složka leasingové ceny v závislosti na vývoji cen vstupů (např. úrokové sazby) leasingové společnosti.

Vzhledem ke schválenému znění § 42 odst. 9 ZDPH není možné v těchto případech § 42 odst. 9 ZDPH aplikovat (jak bylo zmíněno, dané ustanovení pokrývá pouze situace, kdy není předmět leasingu z různých důvodů dodán).

V zásadě lze postupovat pouze dle § 42 odst. 8, tj. lze základ a výši daně opravit pouze do tří let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, tj. od konce zdaňovacího období, kdy došlo ke vzniku práva užívat předmět leasingu nájemcem. V praxi běžně existují případy, kdy na základě sjednaných smluvních podmínek dochází ke změně základu daně a výše daně i po uplynutí této tříleté lhůty. Ke změně přitom může docházet oběma směry, tj. ke zvýšení i snížení základu daně.

Domníváme se, že vzhledem k délce leasingových smluv zejména v oblasti nemovitostí není § 42 odst. 8 ZDPH pro leasingové vztahy postačující. Neumožnění opravy základu daně po uplynutí tříleté lhůty směrem dolů by mohlo vést k porušení principu neutrality systému daně z přidané hodnoty¹⁰. Absence povinnosti opravy základu daně směrem nahoru po tříleté lhůtě by naopak mohlo vést ke spekulacím při stanovování leasingové ceny.

V této souvislosti vzniká také otázka jak stanovit rozdíl mezi opraveným a původním základem daně (pro účely vystavení dobropisu či vrubopisu) v takových případech variabilních leasingových splátek, kdy je výše splátky stanovena na základě cen vstupů (zejména tedy úrokové sazby) a na základě jejich změny dochází pravidelně (i měsíčně) k přepočtu jednotlivých leasingových splátek. V takových případech dochází bezpochyby ke

¹⁰ Princip neutrality je jedním ze základních principů, na kterých je společný systém daně z přidané hodnoty v Evropské Unii založen. Je zakotven ve Směrnici Rady 2006/112 ES a rovněž citován v mnoha rozsudcích Evropského soudního dvora (z poslední doby např. případ C-95/07 Ecotrade).

změně aktuální leasingové splátky, ale zároveň může dojít také k teoretickému přepočtu hodnoty všech ostatních leasingových splátek až doby ukončení leasingové smlouvy. S ohledem na způsob stanovení variabilních leasingových splátek je však výše všech dalších budoucích leasingových splátek i po takovém přepočtu v zásadě pouze orientační, neboť prakticky dojde k jejich změně vždy, když se změní hodnoty, na jejichž základě je jejich výše stanovena.

Domníváme se proto, že v daném případě dochází vždy pouze ke skutečné změně u dané leasingové splátky a nikoliv u všech dalších budoucích leasingových splátek, neboť parametry pro jejich výpočet nejsou v daném okamžiku ještě známy. Rozdíl mezi opraveným a původním základem daně pro vystavení dobropisu/vrubopisu by se pak v případě variabilních leasingových splátek stanovil jako rozdíl příslušné leasingové splátky a leasingové splátky za příslušné období určené při uzavření leasingové smlouvy, na jejímž základě byl stanoven původní základ daně u tohoto plnění. Takto by bylo postupováno u každé variabilní leasingové splátky samostatně.

Tento postup by se samozřejmě neuplatnil u pevných leasingových splátek, kde by došlo k jejich jednorázové změně na základě dodatku ke smlouvě či jiného ujednání a kde by výše budoucích splátek byla v době uzavření dodatku známa. Obdobně by se tento postup neuplatnil při změně výše leasingových splátek z jiných důvodů (například dohoda o zkrácení doby leasingu).

Závěr k části 2

Na základě výše uvedeného předkladatelé navrhují přijmout následující závěr.

S výjimkou situací pokrytých ustanovením § 42 odst. 9 ZDPH nelze dle znění ZDPH účinného od 1. ledna 2009 v případě převodů práv užití s povinností nájemce nabýt předmět pronájmu provést opravu základu daně a výše daně po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, kdy došlo ke dni vzniku práva užívat předmět leasingu nájemcem.

S ohledem na tuto skutečnost by bylo vhodné zvážit přípravu novely ZDPH, která umožní opravy základu daně provádět i po uplynutí této tříleté lhůty, pokud budou splněny § 42 odst. 1, 2 a 3 ZDPH pro provedení opravy základu daně a výše daně.

U variabilních leasingových splátek, kde dochází k jejich změně na základě stanovených parametrů (například úroková míra) je možno stanovit rozdíl mezi opraveným a původním základem daně vždy samostatně pro každou leasingovou splátku jak popsáno výše.

3) Přejícné ustanovení u smluv uzavřených v roce 2008, kdy je předmět pronájmu předán v roce 2008

ZDPH obsahuje přechodné ustanovení, dle kterého se pro smluvní vztahy ze smluv o finančním pronájmu, které jsou uzavřeny a předmět pronájmu předán nájemci do konce roku 2008, použijí ustanovení zákona o DPH ve znění účinném do dne konce roku 2008.

V této souvislosti vzniká otázka, zda se toto přechodné ustanovení vztahuje na veškerá smluvní ujednání související s uzavřenou smlouvou o finančním pronájmu, tj. zda je možno podle legislativy platné v roce 2008 postupovat i např. v případě fakturace pojistného (ZDPH

s účinností od 1. ledna 2009 ruší ustanovení § 51 odst. 3 upravující přefakturaci osvobozených plnění).

Smlouva o finančním pronájmu jako taková není upravena jako samostatný smluvní typ v českém soukromém právu. Z tohoto důvodu je ustálená praxe aplikovat pro leasingové vztahy tzv. smlouvu inominátní, v rámci které jsou smluvně upravena příslušná práva a povinnosti vztahující se k finančnímu pronájmu. Je obvyklé, že v rámci této inominátní smlouvy je samostatně řešena i problematika pojištění popř. poskytování dalších služeb, které jsou tak nedílnou součástí smluvního ujednání o finančním pronájmu.

Na základě této skutečnosti se domníváme, že pokud je v rámci smluvního ujednání týkajícího se smlouvy o finančním pronájmu řešena také problematika pojištění popř. dalších služeb, použijí se v souladu s přechodným ustanovením ustanovení zákona o DPH ve znění účinném do dne konce roku 2008 nejenom na samotný finanční pronájem, ale také na s ním související fakturaci pojistného a dalších služeb, pokud tato fakturace vyplývá ze smlouvy o finančním pronájmu.

Závěr k části 3

Na základě výše uvedeného předkladatelé navrhují přijmout závěr, že přechodné ustanovení se vztahuje na veškerá smluvní ujednání vyplývající z uzavřené smlouvy o finančním pronájmu, tzn. včetně režimu přeúčtování resp. fakturace dalších služeb včetně pojistného a po projednání v rámci Koordinačního výboru KDP ČR přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko ministerstva financí:

1.1 Převod práva užívat najaté zboží s povinností nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy

Dodání zboží podle článku 5(1) směrnice musí být s ohledem na judikát C-320/88 (*SAFE*) vykládáno tak, že znamená převod práva nakládat s věcí jako vlastník, dokonce i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku. Je na národním soudu, aby v každém jednotlivém případě na základě relevantních skutečností určil, zda došlo k převodu práva nakládat s majetkem jako vlastník ve smyslu čl. 5(1) směrnice.

Ustanovení § 13 odst. 3 zákona o DPH se vztahuje na převod práva leasingovou společností na nájemce užívat zboží nebo nemovitost na základě smlouvy, ze které vyplývá povinnost odkupu zboží nebo nemovitosti. Toto ustanovení se vztahuje na případy, kdy je dané zboží nebo nemovitost ve vlastnictví leasingové společnosti a také na případy, kdy je dané zboží nebo nemovitost leasingovou společností najato.

Povinnost priznat a zaplatit daň vyplývá z ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH.

Zdanitelné plnění je podle § 21 odst. 3 písm. d) ZDPH uskutečněno dnem vzniku práva užívat zboží nájemcem.

Základem daně je podle § 36 odst. 1 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění (v tomto případě dodání zboží nebo převod nemovitosti) od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.

Základem daně je tedy celková cena za dodání zboží nebo nemovitosti bez daně.

Daňovým dokladem je běžný daňový doklad podle § 28 ZDPH.

V případě nákupu osobního automobilu za účelem následného dodání, má plátce nárok na odpočet daně.

1.2 Převod práva užívat najaté zboží s oprávněním nájemce nabýt zboží, které je předmětem smlouvy

Jedná se o poskytnutí služby.

1.3 Převod práva užívat najaté zboží bez úpravy povinnosti či oprávnění nájemce nabýt zboží

Jedná se o poskytnutí služby.

2) Oprava základu daně a výše daně při změně ceny

Opravu základu daně provede plátce v souladu s ustanovením § 42 zákona o DPH.

3) Přejícné ustanovení u smluv uzavřených v roce 2008, kdy je předmět pronájmu předán v roce 2008

Podle Čl. II. přechodných ustanovení zákona o DPH se pro smluvní vztahy ze smluv o finančním pronájmu, které jsou uzavřeny do konce roku 2008 a předmět smlouvy je předán do konce roku 2008, použijí ustanovení zákona o DPH ve znění účinném do konce roku 2008.

Přejícné ustanovení se vztahuje na veškerá smluvní ujednání vyplývající z uzavřené smlouvy o finančním pronájmu.

252/04.12.08 - Vybrané DPH aspekty finančního pronájmu po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.) - účtování pojistného leasingovou společností na leasingového nájemce

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, číslo osvědčení 294
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, číslo osvědčení 3276

Účtování pojistného leasingovou společností na leasingového nájemce

Cílem příspěvku je sjednotit výklad ZDPH v případě fakturace pojistného (zejména havarijní pojištění a povinné ručení, apod.) leasingovými pronajímateli na leasingové nájemce. Vhodnost takového sjednocení výkladu navazuje mimo jiné i na vypuštění ustanovení o přeúčtování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51 (3) ZDPH) a dále zrušení speciálních ustanovení týkajících se přeúčtování služeb.

V současné praxi se lze obecně setkat s celou řadou variant smluvních ujednání týkajících se pojištění u leasingu. Tyto varianty se liší nejenom tím, která ze smluvních stran figuruje jako pojistník či pojištěný, ale také např. tím, čím riziko je kryto, kdo je povinen hradit pojistné apod.

S ohledem na širokou škálu možných variant smluvních vztahů tak vzniká otázka, zda resp. kdy je možno považovat pojistné fakturované leasingovou společností za úplatu za poskytnutou pojišťovací službu osvobozenou od daně podle ustanovení § 55 ZDPH.

1.1 Definice pojišťovací služby

Podle ustanovení § 55 ZDPH se pojišťovací činností rozumí, mimo jiné, pojišťovací nebo zajišťovací činnost včetně činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností. Dřívější odkaz na poznámku pod čarou referující na zákon o pojišťovnictví v současném znění ZDPH již uveden není.

Samotná Směrnice Rady 2006/112/ES stanoví, že členské státy osvobodí „pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty“.

S ohledem na výše uvedené je tak zřejmé, že pro samotnou definici pojišťovací činnosti je nezbytné vyjít z příslušné judikatury Evropského soudního dvora.

Evropský soudní dvůr několikrát výslovně potvrdil chápání pojišťovací operace jako činnosti, kdy se pojišťovatel na základě předchozí úhrady pojistného zavazuje zajistit pojištěnému v případě, že dojde k pokrytému riziku, plnění dohodnuté při uzavření smlouvy¹¹.

¹¹ Např. ESD C-13/06, Komise Evropského společenství vs. Řecká republika, bod 10.

Domníváme se tak, že jako pojišťovací operace osvobozené od DPH lze chápat zejména situace, kdy jsou splněny následující znaky:

- osobě povinné k dani je hrazena úplata definována jako pojistné
- osoba povinná k dani se v souvislosti s přijetím této úplaty zavazuje přímo nebo zprostředkovaně poskytnout klientovi plnění sjednané ve smlouvě
- toto plnění je osoba povinná k dani povinna poskytnout v případě, že dojde k pokrytému riziku, které nese klient (nastane pojistná událost).

Domníváme se, že tento možný přístup k definici pojišťovací operace je v souladu s příslušnou judikaturou Evropského soudního dvora a je zároveň v souladu s návrhem novely Směrnice v oblasti finančních a pojišťovacích služeb a souvisejících dokumentů.

1.2 Praktická aplikace v případě finančních pronájmů

Jedním z charakteristických znaků leasingu jako takového je skutečnost, že leasingová společnost formálně zůstává právním vlastníkem předmětu leasingu po dobu trvání leasingové smlouvy, nicméně nájemce se stává ekonomickým vlastníkem předmětu leasingu a to se přímo promítá do práv a povinností v rámci leasingové smlouvy. Nájemce tak v podstatě získává práva resp. jsou na něj převedeny povinnosti vlastníka předmětu leasingu. Například je odpovědný za funkčnost poskytnutého předmětu leasingu a jeho uvedení do provozu, dále je povinen provádět opravy, je povinen uhradit zbylé nájemné i v případě, že předmět leasingu byl zničen nebo ukraden a je plně zodpovědný za provoz předmětu leasingu a případné škody způsobené provozem předmětu leasingu, Zjednodušeně lze říci, že nájemce je povinen předmět leasingu udržovat ve stavu, ve kterém mu byl předán, používat předmět leasingu v rozsahu a způsobem, ke kterému je určen, zabránit jeho znehodnocení nebo odcizení.

K výše uvedenému je nutno poznamenat, že oblast finančního leasingu je bohatá na různé modifikace, proto výše uvedené je nutné chápat jako příklady, které se v různých kombinacích v praxi vyskytují.

Tento princip ekonomického vlastnictví přitom platí obecně u všech leasingových vztahů jejímž záměrem je budoucí přechod právního vlastnictví k předmětu leasingu (tzn. leasingových smluv s povinností i právem koupě). Z výše uvedeného principu ekonomického vlastnictví zcela zřejmě plyne, že škody vzniklé při pojistných událostech jdou na vrub resp. k tíži nájemce, to znamená, že nájemce nese náklady v důsledku škod vzniklých v souvislosti se škodními (pojistnými) událostmi. Na druhé straně jsou též pojistná plnění spojená se škodami započítávána ve prospěch klientů.

Na základě tohoto principu ekonomického vlastnictví je tudíž v praxi pojištění předmětu leasingu účtováno leasingovou společností nájemci.

Vzhledem k výše uvedeným ekonomickým principům leasingu se domníváme, že při zodpovězení otázky, zda dochází ze strany leasingové společnosti k poskytnutí pojišťovací služby dle § 55 ZDPH nelze vycházet pouze ze znění smluv mezi pronájematelem a příslušnou pojišťovnou, tj. ze skutečnosti, zda je z právního hlediska nájemce uveden v pojistné smlouvě jako pojištěný či nikoliv, ale je nezbytné posoudit také vztah mezi pronájematelem a nájemcem, zda jsou nájemci skutečně poskytnuty služby pojištění dle § 55

ZDPH. Důvodem pro toto posouzení je skutečnost, že pronajímatel v mnoha případech plní z ekonomického hlediska roli určitého “zprostředkovaného poskytovatele pojištění”.

Při zodpovězení otázky jaký režim DPH použít pro účtování pojistného leasingovou společností na nájemce považujeme za významné následující otázky:

- 1) Lze považovat fakturaci pojistného leasingovou společností nájemci za úplatu za samostatné plnění a nikoliv za součást (vedlejší plnění) k poskytovanému leasingu?
- 2) Jestliže se jedná o samostatné plnění, lze toto plnění považovat za službu osvobozenou od daně dle § 55 ZDPH?

Samostatné vs. vedlejší plnění

Z hlediska určení, zda účtování pojištění představuje spolu s finančním pronájmem vedlejší plnění k plnění hlavnímu, kterým by byl samotný finanční pronájem, je třeba v návaznosti na příslušné rozsudky ESD zejména posoudit následující:

- zda pojištění je v tomto případě cílem samo o sobě nebo zda pouze slouží k lepšímu využití hlavního plnění a zároveň
- zda pojištění a finanční pronájem jsou plnění natolik úzce svázána, že samostatně nemají žádný praktický užitek pro průměrného spotřebitele.

Vzhledem k obvyklým podmínkám fungování leasingové smlouvy se domníváme, že pojištění vždy představuje pro nájemce cíl samo o sobě. Nájemce neuzavírá pojištění proto, aby jakkoliv lépe využil přijaté plnění v podobě leasingu. Důvody a motivy nájemce v přijetí pojišťovací služby spočívají zejména ve snaze zmírnit případné negativní dopady určitých pojistných událostí, tj. zejména předejít finanční ztrátě nájemce v případě krádeže či poškození předmětu pronájmu či v případě způsobení škody na majetku či zdraví třetích osob v souvislosti s provozováním předmětu pronájmu. Pokud tedy nastane pojistná událost, např. krádež předmětu pronájmu, přijetí pojistného nebo obdobného plnění nevede k lepšímu využití jiného plnění, ale vede ke zmírnění finančních dopadů na nájemce, což je právě cílem a výsledkem uzavření pojištění.

Dále lze podle našeho názoru argumentovat, že ani druhé kritérium pro vedlejší plnění nebude splněno. Finanční pronájem lze považovat pouze za jednu z řady alternativ pořízení zboží (např. automobilu) či nemovitosti. Zájemce o pořízení daného zboží obvykle zcela odděleně řeší jakou formou dané zboží pořídí (zejména přímý nákup, leasing či úvěrové financování) a vedle toho, zda si takto pořízené zboží pojistí či nikoliv. Pořízení zboží ve formě finančního leasingu a pojištění takto pořízeného zboží je tak podle našeho názoru nutno chápat jako dvě oddělená plnění, která nejsou vzájemně svázána a zároveň mají sama o sobě odlišný užitek pro jejich příjemce.

Zde je nutné také zdůraznit, že práva a povinnosti, tj. ekonomické vlastnictví, vede průměrně opatrného nájemce k nutnosti uzavřít pojistnou smlouvu. Nájemce má obecně na výběr, zda uzavře pojistnou smlouvu přímo s pojišťovnou, například proto, že podmínky jsou pro něj výhodnější. Nebo naopak využije nabídku pronajímatele, který vzhledem k objemu pojistných smluv je schopen dosahovat lepších pojistných podmínek než samotný nájemce. Z této obecné praxe lze dovodit, že průměrný nájemce nechápe pojištění jako nedílnou součást leasingu.

Podle názoru předkladatelů by neměl být rozdíl z hlediska uplatnění DPH mezi případy, kdy nájemce uzavře pojistnou smlouvu a pojištění je vinkulováno ve prospěch pronajímatele a mezi situacemi, kdy nájemce má nárok na pojistné plnění na základě leasingové smlouvy a tato pohledávka je případně zčásti nebo zcela započtena vůči závazkům nájemce vůči pronajímateli.

Pro úplnost si dále dovoluujeme zmínit, že ustanovení § 36 odst. 3 písm. e) ZDPH se v daném případě na fakturaci pojistného od pronajímatele na nájemce neaplikuje. Zahrnutí pojistného do základu daně tak, jak předpokládá toto ustanovení, je nutno chápat jako zohlednění pojistného hrazeného poskytovatelem jako kalkulační položky celkové úplaty za poskytnuté plnění. Jinými slovy, pojistné musí být (obdobně jako jiné vedlejší náklady typu balné či přepravní náklady) součástí celkového základu daně v případě, kdy plátcem uskutečňující dané plnění dodává např. zboží a nikoliv již pojišťovací službu jako samostatné plnění. Plátcem uhrazené pojistné je tak nákladovou položkou prodávajícího a zákon pouze potvrzuje, že jako takové musí být zahrnuto do celkové úplaty za dodání zboží. V případě, že lze identifikovat poskytnutí pojišťovací služby jako samostatné plnění, je pojistné úplatou za toto samostatné plnění a nemůže být tedy součástí úplaty, resp. základu daně, plnění jiného.

Tento přístup podporuje také srovnání s běžným prodejem zboží na jehož úrovni je leasing pro účely uplatnění DPH postaven. V této souvislosti jenom pro úplnost uvádíme, že § 36 odst. 3 písm. e) zákona o DPH by se například mohl vztahovat na pojištění předmětu leasingu před jeho předáním nájemci, obdobně jako je tomu v případě pojištění nebo dopravy zboží před dodáním tohoto zboží kupujícímu.

S ohledem na výše uvedené a dále s ohledem na příslušnou judikaturu se domníváme, že přijetí pojišťovací služby nájemcem je možno klasifikovat jako samostatné plnění s tím, že má svůj vlastní režim odlišný od režimu samotného finančního pronájmu.

Klasifikace pojišťovací služby

Pro zodpovězení otázky, zda se obecně jedná o poskytnutí služby dle § 55 považujeme za rozhodující následující kritéria:

- Je nájemce na základě uzavřené leasingové smlouvy povinen hradit pojistné? (např. leasingová smlouva výslovně upravuje povinnost nájemce hradit pojistné)
- Je pronajímatel v souvislosti s přijetím této úplaty zavázán poskytnout nájemci plnění sjednané ve smlouvě? Jinými slovy, zavazuje se pronajímatel, že bude plnit nájemci ať už formou přímé platby finančních prostředků nebo formou zohlednění-zápočtu určité finanční částky v rámci celkového vypořádání smlouvy? (např. pokud dojde k pojistné události, bude za leasingovou smlouvou vymezených podmínek vyplaceno nájemci pojistné plnění, případně toto pojistné plnění bude zohledněno v rámci celkového vypořádání (zápočtu závazků a pohledávek mezi pronajímatelem a nájemcem) leasingové smlouvy jako je obvyklé např. u krádeže či totální havárie).
- Je pronajímatel toto plnění povinen plnit pouze v případě, že dojde k riziku krytému smlouvou či ujednáním, tj. pouze když nastane pojistná událost?

V případě, že lze na výše uvedená kritéria/otázky v daném případě odpovědět kladně, domníváme se, že jedním z možných přístupů k plnění poskytovaným leasingovou společností z hlediska DPH je posouzení tohoto plnění jako služby dle § 55 ZDPH a hodnota účtovaného pojistného je tudíž osvobozena od DPH.

V případě, že nelze účtování pojistného dle výše uvedených kritérií považovat za samostatné plnění, resp. za poskytnutí pojišťovací služby, hodnota pojistného je obecně součástí základu daně dodání zboží nebo poskytnutí služby na základě leasingové smlouvy.

Zároveň se domníváme, že možnost plátce za určitých podmínek posoudit účtování pojistného, které je součástí komplexní transakce, jako samostatného plnění včetně rozdělení základu daně a uplatnění osvobození od DPH zcela odpovídá přístupu sledovanému v rámci společného systému zdanění v Evropské Unii. S tímto přístupem se lze setkat například v návrhu novely Směrnice v oblasti finančních a pojišťovacích služeb a souvisejících dokumentů¹²

1.3 Praktická aplikace v případě finančních pronájmů

Relativně samostatnou variantu představuje situace, kdy jako pojistník a zároveň pojištěný vystupuje leasingový nájemce.

Z pohledu ZDPH se jedná o poskytnutí služby dle § 55 ZDPH přičemž poskytovatelem služby je příslušná pojišťovna a příjemcem služby nájemce. Leasingová společnost v takovém případě může vystupovat jako zprostředkovatel uzavření pojistné smlouvy. Případná provize hrazená leasingové společnosti by byla osvobozena od DPH v návaznosti na znění § 55 ZDPH.

Pokud by leasingová společnost přijímala od nájemce platbu pojistného, která přísluší pojišťovně, jednalo by o platbu, která nepodléhá DPH a to při splnění podmínek uvedených v ustanovení § 36 odst. 11 ZDPH. DPH by platba pojistného nepodléhala ani v případě, kdy by nájemce uhradil jednu částku, které by se skládala z platby nájemného a platby pojistného a to za předpokladu, že částka pojistného by následně byla leasingovou společností v souladu se smluvním ujednáním jménem a na účet nájemce uhrazena pojišťovně.

Závěr

Na základě výše uvedeného rozboru předkladatelé doporučují přijmout sjednocující závěry v bodech 1.1, 1.2 a 1.3 a po projednání v rámci Koordinačního výboru KDP ČR přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko ministerstva financí:

Pojem „pojišťovací činnosti“ není v zákoně o DPH ani ve Směrnici o DPH definován, při jeho výkladu je nutné vycházet z judikatury ESD (např. C-13/06 Komise vs. Řecká republika, bod 10). Pokud určitá činnost splňuje charakteristiky pojišťovací činnosti, je taková činnost dle § 55 zákona o DPH od daně osvobozena, a to bez ohledu na osobu jejího poskytovatele.

Konkrétní daňový režim je nutné posuzovat dle okolností jednotlivých případů. V praxi mohou nastat tyto varianty:

1. Služba pojištění je součástí plnění poskytovaného leasingovou společností. V takovém případě se aplikuje sazba daně platná pro poskytnuté plnění.

¹² Viz např. Background Paper EC TAXUD/2414/08 – EN k návrhu novely Směrnice 112/2006 v oblasti finančních a pojišťovacích služeb, část 2.3 (bb), str. 20

2. Služba pojištění je poskytnuta jako samostatné plnění, které je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně.

V případě, že budou splněny podmínky pro uplatnění § 36 odst. 11 zákona o DPH, nezahrne se částka za poskytnuté plnění do základu daně.

Způsob úhrady není pro posouzení, zda se jedná o jedno či dvě plnění, rozhodující (C-349/96 Card Protection Plan, bod 31).

254/04.12.08 Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026

Cílem příspěvku je sjednotit názor na DPH aspekty při převodu staveb, bytů a nebytových prostor v návaznosti na novelu zákona o DPH č. 302/2008 Sb.

1. Právní rámec

V souladu s § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 302/2008 Sb., (dále jen „**novelizovaný zákon o DPH**“) je osvobozen od daně převod staveb, bytů a nebytových prostor po uplynutí tří let od „*vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby* 39), a to k tomu dni, který nastane dříve“.

Odkaz 39 se odkazuje na zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění zákona č. 68/2007 Sb. (dále jen „**stavební zákon**“).

2. Výklad

Jak vyplývá i z důvodové zprávy k novelizovanému zákonu o DPH, zdanitelným plněním bude pouze první převod uskutečněný ve tříleté lhůtě po vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo uskutečněný ve tříleté lhůtě, jejímž počátkem je datum, kdy bylo první užívání stavby započato.

Určitý výkladový problém může činit termín „*stavba*“ použitý ve výše uvedeném ustanovení.

Vzhledem k tomu, že dané ustanovení vymezuje podmínky pro osvobození při převodu „*staveb, bytů a nebytových prostor*“, přičemž však při vymezení samotných podmínek pro osvobození používá v téže větě pojem „*stavba*“, nemůže mít pojem „*stavba*“ v druhé části této věty stejný význam jako pojem „*stavba*“ uvedený v první části věty, jinak by se lhůta (minimálně) prvního užívání stavby nevztahovala vůbec na „*byt*“ a „*nebytový prostor*“. Zároveň lze z výše uvedeného dovodit, že pojem „*stavba*“ při vymezení podmínek pro osvobození od daně v sobě zahrnuje jak stavby, tak byty a nebytové prostory.

Pro účely vymezení výkladu pojmu „*stavba*“ v druhé části dané věty je odkaz na stavební zákon.

V souladu s § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona se stavbou rozumí „*veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání*“. Pokud se v tomto (rozuměj ve stavebním) zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.

Vycházejí z této definice stavby jako konkrétního stavebního díla, které vzniklo stavební nebo montážní technologií a kterou, pokud vyžadovala stavební povolení nebo ohlášení stavebnímu úřadu, lze v souladu s § 119 stavebního zákona užívat pouze na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo kolaudačního souhlasu, je nutno pojem „*stavba*“ chápat pro účely § 56

odst. 1 novelizovaného zákona o DPH jako konkrétní stavební dílo, které je možno k okamžiku převodu používat pro účely, na které byl vydán kolaudační souhlas nebo byly uvedeny v oznámení stavebnímu úřadu, nebo i nástavbu, přístavbu či stavební úpravu.

Jestliže tedy § 56 odst. 1 novelizovaného zákona o DPH hovoří o prvním užívání stavby, rozumí tímto dle mého názoru první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v době převodu v souladu s platným kolaudačním souhlasem (či v souladu s oznámením) používána. Jestliže tedy plátce provede na starší budově nástavbu a vzniknou tak nové, dosud nepoužívané jednotky, bude vydán kolaudační souhlas s používáním těchto jednotek, nikoli s používáním jednotek stávajících, jelikož se posuzují jednotlivé „typy“ staveb samostatně.

Obdobně koupí-li plátce starou budovu tovární haly, která původně byla zkolaudována či sloužila jako tovární hala, a tuto halu zrekonstruuje na byty a tyto prodává, rozumí se „*prvním kolaudačním souhlasem*“ a „*prvním užíváním stavby*“ okamžik, kdy byly převáděné byty zkolaudovány jako byty a kdy budou převáděné byty poprvé užívány jako byty a nikoliv okamžik, kdy byla tovární hala poprvé zkolaudována jako tovární hala nebo byla využita pro výrobní účely. Plátce totiž převádí stavbu – byty a nikoliv stavbu –tovární halu.

Na druhou stranu jestliže je tovární hala celkově zrekonstruována a po rekonstrukci je zkolaudována opět jako tovární hala, prvním kolaudačním souhlasem se rozumí „*původní*“ kolaudační souhlas a nikoliv kolaudační souhlas související s provedenou rekonstrukcí.

Ve světle výše uvedeného je zřejmě možno dojít i k závěru, že v případě, kdy dojde k rozdělení již zkolaudovaného domu pro bydlení na bytové jednotky, kdy není nutná kolaudace bytových jednotek, začíná tříletá lhůta běžet od okamžiku první kolaudace domu jako domu pro bydlení nebo od okamžiku prvního užívání bytu jako bytové jednotky. Jestliže „v souvislosti“ s rozdělením domu na bytové jednotky dojde k rekonstrukci domu a následné kolaudaci, začíná tříletá lhůta běžet od okamžiku kolaudace domu provedené v souvislosti s rekonstrukcí a rozdělením domu na bytové jednotky nebo od okamžiku prvního užívání bytu jako bytové jednotky.

Použití jiných výkladů by mohlo vést např. k situaci, kdy plátce koupí starou budovu, která sloužila původně jako továrna, tuto budovu zrekonstruuje tím způsobem, že ponechá jen obvodové zdi a v daných prostorách postaví byty, jejichž převod by při aplikaci jiných výkladů byl osvobozen od daně.

Pro uvedený výklad svědčí i právní názor Ministerstva financí vyplývající z jednání koordinačního výboru č. 230/12.03.08 (předkladatel Olga Holubová): „Pokud stavebními pracemi v rodinném domě nebo bytovém domě rozděleném na jednotky vznikne byt ve smyslu jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, jedná se o vznik bytu jako samostatné věci v právním smyslu. V takovém případě se již nejedná o změnu dokončené stavby, ale jedná se o výstavbu (judikát Městského soudu v Praze č.28 Ca 307/98-30).“

Rovněž je nutno vzít v potaz, že toto vymezení stavby odkazem na stavební zákon je v § 56 odst. 1 novelizovaného zákona o DPH zaváděno nově, což může rovněž svědčit o úmyslu zákonodárce změnit současné chápání stavby pro účely tohoto ustanovení.

Přechodná ustanovení

V případě, že převod stavby bude uskutečněn počínaje 1. lednem 2009, přičemž plátce pořídil tuto stavbu před 1. lednem 2009, použijí se pro posouzení, zda daný převod stavby bude osvobozen od daně či nikoliv, vzhledem k absenci konkrétních přechodných ustanovení, podmínky § 56 novelizovaného zákona o DPH (tj. ve znění platném pro rok 2009).

Přechodné období

Jestliže však dojde k situaci, že převod stavby bude uskutečněn v roce 2008 a k doručení listin z katastru nemovitostí a zaplacení dojde až v roce 2009, je nutno v souladu s „obecným“ ustanovením článku 1 Přechodných ustanovení na takový převod aplikovat ustanovení současného znění zákona o DPH (tj. ve znění platném pro rok 2008).

3. Závěr

1. Prvním užíváním stavby ve smyslu § 56 odst. 1 novelizovaného zákona se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s platným kolaudačním souhlasem (či v souladu s oznámením) používána k okamžiku převodu
2. Prvním kolaudačním souhlasem se rozumí první kolaudační souhlas umožňující současný daný způsob využití převáděné stavby. Jestliže jsou převáděny byty, je rozhodující okamžik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako byty, i když byty vznikly rekonstrukcí původních nebytových prostor zkolaudovaných před mnoha desetiletími.
3. U převodů staveb uskutečněných po 1. lednu 2009 se pro posouzení, zda daný převod stavby bude osvobozen od daně či nikoliv, použijí podmínky § 56 novelizovaného zákona o DPH.
4. U převodů staveb uskutečněných před 1. lednem 2009 se použijí ustanovení současného znění zákona.

Stanovisko ministerstva financí:

V souladu s ustanovením § 56 odst. 1 zákona o DPH je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby³⁹), a to k tomu dni, který nastane dříve.

Podle § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona se stavbou rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.

Tříletá lhůta se posuzuje od data kolaudačního souhlasu, který byl v pořadí jako první poskytnut k nově vzniklé jednotce nebo od data, kdy bylo započato první užívání jednotky. Pokud nedochází ke změně jednotky, posuzuje se tříletá lhůta vždy od tohoto prvního data.

V případě vzniku nové jednotky, se tříletá lhůta posuzuje od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání této jednotky.

Kolaudační souhlas je podle § 122 stavebního zákona požadován u staveb, jejíž vlastnosti nemohou budoucí uživatelé ovlivnit, například nemocnice, škola, nájemní bytový dům, stavba pro obchod a průmysl, stavba pro shromažďování většího počtu osob, stavba dopravní a občanské infrastruktury, stavba pro ubytování odsouzených a obviněných, dále stavba, u které bylo stanoveno provedení zkušebního provozu, a změna stavby, která je kulturní památkou, může být užívána pouze na základě kolaudačního souhlasu.

U staveb, které nevyžadují kolaudační souhlas, se počátek běhu třileté lhůty posuzuje od okamžiku, kdy bylo započato první užívání stavby.

Po drobných slovních úpravách MF navrhuje tento závěr:

1. Prvním užíváním stavby ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o DPH se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s oznámením užívána.

2. Prvním kolaudačním souhlasem se rozumí vydání prvního kolaudačního souhlasu, který umožňuje současný daný způsob využití převáděné stavby. Jestliže jsou převáděny byty, je rozhodující okamžik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako byty.

U bodů 3 a 4 souhlasné stanovisko.

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 255/28.01.08 – MF předkládá stanovisko

255/28.01.08 - Změna živnostenského zákona a její dopady na živnostníky, kteří si uplatňují výdaje procentem z příjmů

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

V tomto příspěvku se zabýváme daňovými dopady, které souvisejí se změnami živnostenského zákona, které přinesl zákon č. 130/2008 Sb. Tento zákon upravuje základní tezi, kterou je „zjednodušení podnikání“ (např. jedna živnost volná). Změnou zákona došlo s účinností od 1.7.2008 k novému věcnému rozdělení živností, což má za následek přesun jednotlivých živností v rámci jednotlivých druhů živnosti, popř. i zrušení některých živností. ZDP v případě živnostníků (poplatníků fyzických osob) při uplatnění výdaje procentem z příjmů, výši procentuálního výdaje váže na druh živnosti (§ 7 odst. 7 písm. b) a c) ZDP), přičemž procentuální výdaj se uplatní za zdaňovací období. Změnou v členění jednotlivých živností, která nastala v průběhu roku, vznikají nejasnosti v souvislosti s uplatněním výše procentuálního výdaje.

1) Právní úprava provedena zákonem č. 130/2008

Zákon č. 130/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, provedl s účinností od 1.7.2008 následující změny ve vymezení jednotlivých živností.

a) Přesun vázaných živností do živností řemeslných - z pohledu výdajů procentem z příjmů dochází ke změně paušálních výdajů z původních 50% (§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP) na 60% (§ 7 odst. 7 písm. b) ZDP).

Jedná se např. o tyto živnosti:

- ✓ montáž, opravy a revize a zkoušky elektrických zařízení
- ✓ montáž, opravy a rekonstrukce chladících zařízení a tepelných čerpadel
- ✓ montáž, opravy a revize a zkoušky plnění nádob plyny
- ✓ montáž, opravy a revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyn
- ✓ montáž, opravy a revize a zkoušky zdvihacích zařízení

b) Přesun řemeslných živností do živností volných - z pohledu výdajů procentem z příjmů dochází ke změně paušálních výdajů z původních 60% (§ 7 odst. 7 písm. b) ZDP) na 50% (§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP).

Jedná se např. o tyto živnosti:

- ✓ polygrafická výroba

c) Projektování pozemkových úprav je živností vázanou. Zákonem č. 130/2008 Sb., bylo zrušeno ustanovení § 3 odst. 3 písm. x) ŽZ, tj., projektování úprav nebylo podle

původní úpravy živností. Z pohledu výdajů procentem z příjmů dochází ke změně paušálních výdajů z původních 40% (§ 7 odst. 7 písm. d) ZDP) na 50% (§7 odst. 7 písm. c) ZDP).

d) Nájem již není živnost. Zákonem č. 130/2008 Sb., bylo zrušeno ustanovení § 4 ŽZ, tj., pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, pokud vedle pronájmu jsou pronajímatelem poskytovány i jiné než základní služby zajišťující řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor, není živnosti. Z pohledu výdajů procentem z příjmů dochází ke změně paušálních výdajů z původních 50% (§ 7 odst. 7 písm. c) ZDP) na 30% (§9 odst. 4 ZDP).

Z přechodných a závěrečných ustanovení zákona č. 130/2008 Sb., k bodům a)-d) tohoto příspěvku vyplývá, že:

„2. Dosavadní živnostenská oprávnění zůstávají zachována. Právo provozovat živnost se prokazuje dosavadním průkazem živnostenského oprávnění až do doby vydání prvního výpisu podnikateli. Výpis vydá živnostenský úřad na žádost nebo na základě oznámení změny podle § 49 nebo 56 zákona č. 455/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

5. Došlo-li tímto zákonem ke změně vázané živnosti na živnost řemeslnou, doklady, kterými byla prokázána odborná způsobilost pro živnost vázanou, se považují za doklady podle zákona č. 455/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

„11. Oprávnění k projektování pozemkových úprav podle dosavadních právních předpisů zůstávají zachována. Podnikatel, který ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona provozoval uvedenou činnost a hodlá v jejím provozování pokračovat, je povinen tuto skutečnost oznámit do jednoho roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona písemně živnostenskému úřadu. Živnostenský úřad provede neprodleně zápis do živnostenského rejstříku a vydá podnikateli výpis. Marným uplynutím jednorozční lhůty právo provozovat tuto živnost zaniká.“

e) Zrušení směnářské činnosti jako živnosti koncesované (z 50% na 40%)

Dle § 3 odst. 3 písm. a) ŽZ živností není:

a) činnost bank, 11) institucí elektronických peněz 11a), provozovatelů platebních systémů 11b), činnost osob provádějících nebo zprostředkovávajících převody peněžních prostředků 11c), činnost osob podnikajících na základě registrace ke směnářské činnosti 11d),

11d) Zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších předpisů.

§ 3 zákona č. 219/1995 - Registrace ke směnářské činnosti

(1) Nabízet nebo provádět směnářenskou činnost jako podnikání může pouze fyzická nebo právnická osoba, která byla k této činnosti předem registrována Českou národní bankou 5).

(3) Registraci provede Česká národní banka na žádost osoby, která hodlá směnářenskou činnost vykonávat. Provedenou registraci nelze převést na jinou osobu, ani nepřechází na právního nástupce.

254/2008 – účinnost 1.8.2008, došlo k novelizaci zákona č. 219/1995

Čl. XXII - Přejídná ustanovení

1. Koncese pro směnářenskou činnost a devizové licence k prodeji cizí měny v hotovosti vydané podle dosavadních právních předpisů pozbývají platnosti uplynutím lhůty 18 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nebyla-li v této lhůtě podána České národní bance žádost o registraci ke směnářenské činnosti podle § 3 zákona č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Do dne vydání rozhodnutí o registraci ke směnářenské činnosti podle § 3 zákona č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupují držitelé koncesí pro směnářenskou činnost a podléhají devizové kontrole podle dosavadních právních předpisů. Nabytím právní moci rozhodnutí o registraci směnářenské činnosti zaniká koncese pro směnářenskou činnost vydaná podle dosavadních právních předpisů. Česká národní banka v přechodném období informuje živnostenské úřady o provedených registracích držitelů koncesních listin ke směnářenské činnosti.

2. Paušální výdaje z pohledu ZDP

2.1. ZDP v ustanovení § 7 odst. 7 upravuje výši paušálních výdajů, které je možné uplatnit k jednotlivým druhům příjmů. V případě poplatníka, který vykonává podnikatelskou činnost dle živnostenského zákona, ZDP váže výši paušálního výdaje na konkrétní druh živnosti, přičemž pouze v případě živnosti řemeslné umožňuje uplatnit vyšší paušální sazbu 60%. Z uvedeného důvodu změna živnostenského zákona provedená zákonem č 130/2008 Sb., má následující daňové dopady:

- ✓ **Přesun vázaných živností do živností řemeslných.** S účinností od 1.7.2008 se z živnosti vázané stává živnost řemeslná, a proto od tohoto data bude daňový subjekt uplatňovat výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP ve výši 60%.
- ✓ **Přesun řemeslných živností do živností volných.** S účinností od 1.7.2008 se z živnosti řemeslné stává živnost volná, a proto od tohoto data bude daňový subjekt uplatňovat výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP ve výši 50%.
- ✓ **Projektování pozemkových úprav.** S účinností od 1.7.2008 se jedná o živnost vázanou, a proto od tohoto data bude daňový subjekt uplatňovat výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP ve výši 50%.
- ✓ **Nájem již není živností.** S ohledem na skutečnost, že z přechodných a závěrečných ustanovení zákona č. 130/2008 Sb., vyplývá, že dosavadní živnostenská oprávnění zůstávají zachována, je daňový subjekt oprávněn uplatnit po celé zdaňovací období roku 2008 paušální výdaj dle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP ve výši 50%.
- ✓ **Zrušení směnářenské činnosti jako živností koncesovaných.** V souladu s čl. XXII. přechodných ustanovení zákona č. 254/2008 platí, že do dne vydání rozhodnutí o

registraci ke směnářenské činnosti podle § 3 zákona č. 219/1995 Sb., devizového zákona (vydává na žádost), nejpozději však do 1.2.2010 (18 měsíců po účinnosti zákona č.245/2008), postupují držitelé koncesí pro směnářenskou činnost podle dosavadních právních předpisů. Nabytím právní moci rozhodnutí o registraci směnářenské činnosti zaniká koncese pro směnářenskou činnost vydaná podle dosavadních právních předpisů a tímto zaniká možnost uplatnit paušální výdaje dle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP ve výši 50%.

2.2. Domníváme se však, že v dané věci nelze jako alternativní vyloučit ani řešení vycházející z toho, že poplatník bude pro celý rok 2008 uplatňovat ten paušál, který bude pro něj výhodnější (to je buďto ten, který vychází ze stavu k 1.1.2008 nebo ten, který vychází z uvedené novely ŽZ). Toto alternativní řešení je odůvodněno těmito skutečnostmi:

2.2.1. Daná úprava není zcela jednoznačná, chybí výslovné ustanovení v ZDP, které by popsanou situaci (obecně nebo v návaznosti na novelu ŽZ) řešilo. Pak by v souladu s ustálenou judikaturou NS a ÚS měla platit zásada v pochybnostech ve prospěch daňových subjektů, a to i za použití jiných než jazykových výkladů právní normy (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).

2.2.2. Změna výše paušálních výdajů v průběhu roku znamená nepřipustnou pravou retroaktivitu (Sbírka zákonů č. 145/2002 Sb, 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 (č. 438/2005 Sb. NSS), 1 Afs 147/2004-50 ze dne 27.4.2006, 7 Afs 151/2006-67 ze dne 21.12.2006 (č.1524/2008 Sb. NSS), 1 Afs 87/2008-46 ze dne 18.6.2008). Proto v roce 2008 nelze použít nižší paušál než ten, který pro poplatníka platil na začátku zdaňovacího období.

2.2.3. Retroaktivita popsaná v bodě 2.2.2. je akceptovatelná pouze pokud je ve prospěch poplatníků, to je pokud je nový paušál pro poplatníka výhodnější. Zde lze naopak vyjít z toho, že podmínky pro zdanění se posuzují k 31.12. (5 Afs 174/2006-70, 5 Afs 143/2006-72 ze dne 17.8.2007), a proto po celý rok 2008 bude použit vyšší výhodnější paušál.

3. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru.

Stanovisko ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatelů uvedenými pod bodem 2.1. tohoto příspěvku.

257/28.01.09 Doplnění příspěvku č. 247/29.10.08 Některé aspekty zdaňování ekologických zdrojů energie z hlediska ZDP

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

1. Popis problému

V tomto příspěvku z důvodu odstranění případných výkladových problémů doplňujeme část *1.2. Osвобоzení a daňové odpisy* původního příspěvku č. 247/29.10.08, a to pro případy, kdy ekologický zdroj elektrické energie má charakter dočasné stavby, která je odpisována dle § 30 odst. 4 ZDP. Domníváme se, že závěry uvedené v této části původního příspěvku (a potvrzené MF) v případě nezahájení odpisování platí také v případě dočasných staveb. To znamená, že také v tomto případě je možné také postupovat tak, že poplatník nezahájí daňové odpisování a po skončení osvobození začne odpisovat z původní vstupní ceny bez jakéhokoliv krácení daňových odpisů. V případě dočasné stavby budou odpisy stanoveny tak, že vstupní cena bude podělena dobou (v měsících), na něž je dočasná stavba povolena, poníženou o dobu (v měsících) uplatnění osvobození. 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)*). V daném případě neplatí omezení dle § 30 odst. 7 ZDP, kdy je i v souladu s uvedenými výklady nutné odlišit přerušování odpisování a jejich nezahájení (viz. také pokyn D-300 K 9 odst. 5).

2. Závěr – návrh řešení

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 dočasné stavby dle § 30 odst. 4 ZDP z titulu jejich nezahájení 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. Po skončení osvobození budou odpisy stanoveny tak, že vstupní cena bude podělena dobou (v měsících), na něž je dočasná stavba povolena poníženou o dobu (v měsících) uplatnění osvobození.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, zapracovat do některého z pokynů rady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko ministerstva financí:

S obsahem příspěvku ani s uvedeným závěrem nelze souhlasit, protože je v rozporu s ustanovením § 30 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. Podle platného znění tohoto ustanovení se počínaje zdaňovacím obdobím 2008 roční odpis stanovený s přesností na dny nebo na celé měsíce uplatní počínaje následujícím měsícem pod dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování (viz § 26 odst. 5); přitom odpisování nelze přerušit.

Jsme názoru, že pokud poplatník odpisování nezačíná, nelze odpisy za zdaňovací období v nichž neodpisoval již nikdy uplatnit, protože přesun „kumulovaných odpisů“ do období od ukončení osvobození do doby trvání dočasné stavby by byl v rozporu se způsobem stanovení odpisů podle § 30 odst. 7 ZDP. V podstatě i v tomto případě je výsledek shodný jako u poplatníků, kteří uplatňují výdaje paušálem.

Odkazy na příspěvky publikované v odborné literatuře před rokem 2008 jsou, s ohledem na následující doplnění ZDP, irelevantní.

258/28.01.09 Problematika osvobození dividend vyplácených českou dceřinou společností mateřské společnosti v průběhu přeměny mateřské společnosti

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, číslo osvědčení 294
Ing. Jana Svobodová, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3852

1. Úvod – popis problému

Příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, které dceřiná společnost se sídlem nebo místem vedení na území České republiky vyplácí své mateřské společnosti, jsou podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) osvobozeny od daně z příjmů.

Toto platí za předpokladu, že jsou splněny podmínky § 19 odst. 3 ZDP, tedy pokud

- česká dceřiná společnost má stanovenou právní formu,
- mateřská společnost je daňovým rezidentem jiného členského státu ve smyslu § 19 odst. 3 písm. a) ZDP nebo společností se sídlem nebo místem vedení na území České republiky, a
- mateřská společnost má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti.

V případě, že o výplatě dividend nebo jiných podílů na zisku je valnou hromadou dceřiné společnosti rozhodnuto v období, kdy se mateřská společnost nachází v procesu přeměny, konkrétně v období mezi rozhodným dnem a právní účinností přeměny, přičemž podíl v dceřiné společnosti vyplácející podíl na zisku přechází v důsledku přeměny z mateřské společnosti na nástupnickou společnost, mohou nastat nejasnosti ohledně splnění poslední z podmínek pro osvobození těchto dividend. Dále mohou nastat pochybnosti o charakteru výnosu ve výši dividend zaúčtovaného u nástupnické společnosti, pokud je tato poplatníkem podle § 17 odst. 3 ZDP.

Dochází totiž k situaci, že dividenda jakožto výnos související s obchodním podílem, který v rámci přeměny přechází z původní mateřské společnosti, u níž byly splněny podmínky osvobození dividend vyplácených dceřinou společností od daně z příjmů právnických osob, je z účetního hlediska následně považována za výnos nástupnické společnosti, která v době výplaty dividendy nebyla z právního hlediska mateřskou společností ve vztahu ke společnosti vyplácející tuto dividendu.

2. Analýza problému

Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že dnem rozhodným pro uplatnění práva na dividendu nebo jiný podíl na zisku (dále jen „dividenda“) je v souladu s předpisy obchodního práva den rozhodnutí valné hromady dceřiné společnosti o rozdělení zisku. Dále předpokládáme, že nedochází k převodu práva na výplatu dividendy na třetí osobu, tj. že právo na dividendu má vždy vlastník obchodního podílu, na který dividenda připadá.

2.1 Okamžik rozhodný pro posouzení podmínek pro osvobození

Zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví, ke kterému okamžiku by mělo být posuzováno, zda jsou splněny podmínky pro osvobození dividend podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP. Z předpisů obchodního práva však lze podle názoru předkladatelek dovodit, že by tímto okamžikem měl být den, k němuž se stanoví, které osoby mají právo na dividendu, tedy

obecně den rozhodnutí valné hromady české dceřiné společnosti o rozdělení zisku. Tomuto závěru odpovídá též znění pokynu D-300, bodu 4. části k § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) ZDP, podle kterého je pro uplatnění osvobození relevantní výše podílu příjemce dividend na základním kapitálu společnosti vyplácející dividendu nikoliv den výplaty dividendy, ale právě den rozhodnutí valné hromady o výplatě dividendy.

Dílní závěr: okamžikem, ke kterému je posuzováno splnění podmínek pro osvobození dividend vyplácených českou dceřinou společností, je den rozhodnutí valné hromady české dceřiné společnosti o výplatě dividendy (popř. den rozhodný pro určení osob majících právo na dividendu, pokud je valnou hromadou dceřiné společnosti v souladu s předpisy obchodního práva stanoven k jinému dni než den rozhodnutí valné hromady o výplatě dividendy).

2.2 Posouzení podmínky vztahu mateřské a dceřiné společnosti

Dividendy vyplácené českou akciovou společností, společností s ručením omezeným nebo družstvem jsou vždy buďto příjmem osvobozeným od daně z příjmů právnických osob (podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP) anebo příjmem podléhajícím zvláštní sazbě daně 15% podle § 36 ZDP (resp. sazbě snížené v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění).

V případě, že valná hromada dceřiné společnosti rozhodla o výplatě dividendy mateřské společnosti, přičemž v době rozhodnutí byly splněny všechny podmínky osvobození dividendy (právní forma dceřiné i mateřské společnosti, výše podílu na základním kapitálu a minimální délka držby tohoto podílu), neuplatní dceřiná společnost při výplatě dividendy srážkovou daň a dividendu bude v souladu s § 19 odst. 1 písm. ze) bodem 1. ZDP osvobozena od daně.

Toto platí bez ohledu na skutečnost, že z důvodu probíhající přeměny mateřské společnosti, v rámci které přechází podíl v dceřiné společnosti na nástupnickou společnost, bude výnos z této dividendy považován z účetního hlediska za výnos nástupnické společnosti, která v okamžiku rozhodnutí valné hromady o výplatě dividend není z pohledu společnosti vyplácející dividendu mateřskou společností. Z právního hlediska je totiž společníkem společnosti vyplácející dividendu původní mateřská společnost a tato mateřská společnost má také z právního hlediska na dividendu nárok.

Dílní závěr: splnění podmínek osvobození dividend od srážkové daně je vždy posuzováno na úrovni české dceřiné společnosti, která vyplácí dividendu. Není přitom relevantní, že dividendu bude následně, v důsledku probíhající přeměny mateřské společnosti, představovat z účetního hlediska výnos nástupnické společnosti mateřské společnosti.

2.3 Posouzení charakteru příjmu u české nástupnické společnosti

Pokud v rámci přeměny mateřské společnosti dochází k přechodu obchodního podílu v dceřiné společnosti na nástupnickou společnost, představuje dividendu vážící se k tomuto obchodnímu podílu, o jejíž výplatě bylo rozhodnuto v období mezi rozhodným dnem přeměny mateřské společnosti a zápisem této přeměny do obchodního rejstříku, z účetního hlediska výnos této nástupnické společnosti. Je otázkou, jak by měl být z pohledu české nástupnické společnosti posouzen charakter tohoto příjmu a jak by tento příjem měl být zohledněn z pohledu daně z příjmů právnických osob.

V dané souvislosti by mohla vznikat nejasnost ohledně charakteru a daňového zohlednění uvedeného výnosu z pohledu nástupnické společnosti, a to zejména z důvodu, že v době výplaty dividendy nástupnická společnost nebyla z právního hlediska společníkem společnosti, která dividendu vyplácela. Dividendu však představuje z účetního hlediska výnos nástupnické společnosti, neboť podíl, se kterým dividendu souvisí, na nástupnickou společnost z účetního hlediska přešel k rozhodnému dni.

Podle názoru předkladatelek se i z pohledu nástupnické společnosti jedná o příjem z dividend, který je osvobozen podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP, případně není zahrnován do obecného základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP. Pro toto posouzení lze nalézt zejména následující argumenty:

- Z hlediska účetnictví ani z hlediska daně z příjmů v důsledku přeměn obecně nedochází ke změně charakteru výnosů, které zanikající nebo rozdělovaná společnost realizuje v období mezi rozhodným dnem přeměny a dnem právní účinnosti přeměny. Transakce, které zanikající resp. rozdělovaná společnost od rozhodného dne realizuje, jsou pouze považovány z účetního hlediska za uskutečněné na účet nástupnické společnosti; charakter těchto transakcí však přeměnou zůstává nezměněn. Proto by ani výnosy z těchto transakcí neměly z důvodu přeměny měnit svůj charakter.
- Výše uvedený závěr předkladatelek odpovídá stanovisku Ministerstva financí ČR k příspěvku „*Problematika dividend a podílů na zisku při přeměnách společnosti dle § 69 a násl. obchodního zákoníku*“ předkladatelů Ing. Aleše Cechela, Ing. Ludka Vacíka a Ing. Jiřího Nesrovnala, který byl projednán na Koordinačním výboru dne 3.7.2002. Stanovisko Ministerstva financí ČR k uvedenému příspěvku je v podstatě založeno na principu, že v případě výplaty dividend vyplácených zanikající společností nástupnické společnosti v období mezi rozhodným dnem přeměny a zápisem přeměny do obchodního rejstříku se z pohledu srážkové daně stále jedná o dividendu (a to i přesto, že z účetního pohledu jde o vnitropodnikovou transakci představující pouhý přesun finančních prostředků z jednoho bankovního účtu na jiný bankovní účet).
- Daný závěr je v souladu s principem daňové neutrality přeměn, která vyplývá např. z preambule směrnice Rady 90/434/EHS či z deklarovaných závěrů Ministerstva financí ČR k pohledu na daňové aspekty přeměn (opačný závěr by *de facto* znamenal zdanění, jehož jedinou příčinou by byla právě přeměna).
- Pokud vyjdeme z výše popsaných stanovisek Ministerstva financí publikovaných v pokynu D-300 a závěrech koordinačního výboru, vychází Ministerstvo financí z toho, že charakter příjmů je posuzován k datu rozhodnutí valné hromady o výplatě podílu na zisku, a to bez zohlednění fikce rozhodného dne. Z toho tedy vyplývá, že pokud tento příjem má být osvobozen od srážkové daně z hlediska splnění stanovených podmínek k datu rozhodnutí valné hromady, nemůže jít zároveň o jiný příjem daňového subjektu právního nástupce.

Dílčí závěr: z pohledu nástupnické společnosti, která v souladu s účetními předpisy účtuje o výnosu, který odpovídá dividendě vyplacené zanikající nebo rozdělované mateřské společnosti českou společností v období mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku, se jedná o výnos z dividend, který je osvobozen od daně z příjmů právnických osob podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP, případně není zahrnován do obecného základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP.

3. Navrhované řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v bodech 2.1 až 2.3 tohoto příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele.

Poznamenáváme, že MF nezaznamenalo v uvedené oblasti problémy, přitom se jedná o úpravu, která je v ZDP od roku 2004.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

DPH

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 Mojžíšová
Petra Pospíšilová

253/04.12.08 - Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.)

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl

256/28.01.09 - Dodání vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

Příspěvek stažený z jednání KV

DPH

250/04.12.08 – Přeúčtování po novele zákona o DPH k 1.1.2009

Předkládá: Olga Holubová