

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR  
konaného dne 21. 10. 2009**

**OBSAH**

**ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

**Příspěvky uzavřeny k 21. 10. 2009**

**Daň z příjmů**

267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky ..... str. 3  
Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

279/24.06.09 - Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona  
na zvláštní vázaný účet ..... str. 14  
Předkládají: Jan Čapek  
Jana Karásková

284/16.09.09 - Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů  
..... str. 23  
Předkládají: Simona Hornochová  
Libor Frýzek

286/21.10.09 - Uplatnění srážkové daně na dividendový příjem při postoupení práva na  
výplatu dividendy– doplnění ke Koordinačnímu výboru 258/28.01.09..... str. 36  
Předkládají: Petr Toman  
Jana Svobodová

**Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF**

**Daň z příjmů**

281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu ..... str. 38  
Předkládají: Ing. Otakar Machala  
Ing. Jiří Hanák  
Ing. Jiří Nesrovnal

**DPH**

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH ... str. 51  
Předkladatel: Milan Tomíček

## **ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

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

#### **Daň z příjmů**

289/09.12.09 - Některé další problémy týkající se § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP

str. 59

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal  
Ing. Radislav Tkáč  
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

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

290/09.12.09 - Pronájem dopravních prostředků a ve světle novely zákona obsažené v tisku 887

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

#### **Daň z příjmů**

287/09.12.09 - Stanovení nákladů na poskytování zaměstnaneckých benefitů ve formě možnosti používat zařízení zaměstnavatele z pohledu DPPO, DPFO a DPH

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

288/09.12.09 - Problematika vícestranného zápočtu a jeho daňové dopady

Předkládá: Ing. Zdeněk Urban

## ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 21. 10. 2009

### DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 267/18.03.09 – MF předkládá doplněné stanovisko**

#### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky**

Předkladatel: JUDr. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

#### Úvod

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit daňové dopady při změně právního důvodu pohledávky.

#### Popis problému

V praxi dochází k případům, kdy se subjektivně nebo objektivně změní právní důvod určité pohledávky, popř. původní pohledávka je nahrazena pohledávkou novou. Přitom se však nezmění ekonomická podstata celé transakce, např. dodávka zboží nebo služeb za úplatu. V souvislosti s tím vzniká otázka, jaký má tato změna právního důvodu pohledávky u dodavatele (věřitele) vliv na zdanění původní resp. nové pohledávky z pohledu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) a jaký je režim souvisejících daňových opravných položek vytvářených k pohledávce podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů („ZoR“).

Příklady situací, kdy objektivně nebo subjektivně dochází ke změně titulu k pohledávce, jsou uvedeny na následujících modelových situacích:

#### 1. Bezdůvodné obohacení

##### Popis situace

Poplatník poskytne a vyfakturuje plnění, např. za zboží dodané na základě kupní smlouvy, a vyfakturovanou cenu zaúčtuje jako svůj výnos z prodaného zboží a příslušný zisk z této transakce následně zdaní.

Zákazník je následně v prodlení s placením dohodnuté kupní ceny a poplatník proto ve věci zaplacení příslušné pohledávky podá žalobu. Protože se poplatník řádně účastní vedeného soudního řízení, vytváří v souladu se ZoR daňové opravné položky postupně až do 100% rozvahové hodnoty nezaplacené pohledávky.

V průběhu soudního řízení však vyjde najevo, že uzavřená kupní smlouva je neplatná (např. smlouva byla uzavřena osobou bez jednatelského oprávnění nebo cena není určena dostatečně určitě). Proto soud v meritorním rozhodnutí určí, že uzavřená neplatná kupní smlouva není právním titulem pro zaplacení a namísto nároku z neplatné kupní smlouvy přizná poplatníkovi

nárok na vrácení bezdůvodného obohacení včetně příslušenství. Toto vrácení může být provedeno buď ve formě vrácení původního plnění, nebo častěji ve formě náhrady v penězích. V případě prisouzení peněžního nároku se nárok přiznaný soudem, který je určen např. na základě posudku soudem jmenovaného znalce, může lišit (a obvykle se liší) od ceny sjednané v původní (neplatné) kupní smlouvě. Mezi uskutečněním původní dodávky (a jejím zdaněním) a následným pravomocným rozhodnutím soudu ve věci může uplynout více zdaňovacích období (tzn., že může dojít k marnému uplynutí lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 ZSDP).

### Právní rozbor

Z § 451 občanského zákoníku plyne, že nárok na vydání bezdůvodného obohacení vzniká v okamžiku získání majetkového prospěchu bez právního důvodu, tzn. ve výše uvedené situaci již v okamžiku plnění (tj. dodání zboží) na základě neplatné kupní smlouvy, kdy absolutní neplatnost existovala objektivně již od počátku, tzn. následné soudní rozhodnutí je pouze deklaratorní<sup>1</sup> (bez ohledu na to, kdy se strany subjektivně o této neplatnosti dozví).

Existence tohoto nároku není vázána na rozhodnutí soudu o existenci tohoto nároku (rozhodnutí soudu je svojí povahou deklaratorní, nikoliv konstitutivní) a soud v případném soudním řízení pouze autoritativně osvědčí existenci tohoto nároku a jeho výši.

V určitých případech však může být nejprve uzavřena platná smlouva a důvod pro její neplatnost může vzniknout až následně po uzavření platné smlouvy<sup>2</sup> (např. odstoupením od smlouvy s účinky ex tunc ve smyslu § 48 odst. 2 ObčZ).

### Účetní souvislosti

Právní předpisy účetní vyjádření bezdůvodného obohacení výslovně neřeší. Podle názoru předkladatele by účtování daného příjmu mělo sledovat jeho právní titul. Proto by příjem vyplývající z nároku na vrácení bezdůvodného obohacení měl být součástí ostatních provozních příjmů ve smyslu § 27 vyhlášky č. 500/2002 Sb. O bezdůvodném obohacení nelze účtovat v rámci obchodní marže podle § 20 vyhlášky, popř. jako součást výkonů podle § 21 vyhlášky, neboť prodej zboží, výrobků nebo služeb je podmíněn existencí příslušného právního titulu, tj. v tomto případě platné kupní smlouvy (i když z ekonomického pohledu není mezi nárokem z kupní smlouvy a nárokem z bezdůvodného obohacení žádný rozdíl).

Pokud je o původní dodávce zboží, výrobků nebo služeb účtováno v rámci obchodní marže nebo výkonů, pak v okamžiku, kdy se účetní jednotka dozví, že k dodávce došlo na základě neexistujícího nebo neplatného právního titulu, je povinna provést opravu účtování podle § 35 zákona o účetnictví.

Protože však oprava je provedena pouze v rámci jednotlivých složek výnosů, nemá tato oprava vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky, a to bez ohledu na to, kdy bude oprava provedena (tzn., zda v rámci běžného účetního období nebo až v dalších účetních obdobích, pokud účetní závěrka za běžné účetní období již byla schválena a opravu již nelze provést).

---

<sup>1</sup> Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 675.

<sup>2</sup> Viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR R 26/1975

## Daňové souvislosti

Podle § 23 odst. 2 písm. a) a § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření určeného z účetnictví daňového poplatníka, pokud pro konkrétní položku ZDP nestanoví zvláštní daňový režim odlišný od účetního režimu.

Ve vztahu k bezdůvodnému obohacení ZDP žádný zvláštní daňový režim nestanoví. Proto jsou příjmy z bezdůvodného obohacení součástí příjmů z jednotlivých právních důvodů (smlouva, náhrada škody, bezdůvodné obohacení, zánik bez právního nástupce, atd.).

Podle bodu 4 písm. d) pokynu MF D-300 k § 23 ZDP (který lze považovat za kodifikovanou správní praxi daňové správy – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Ans 1/2005-57) se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na absolutní neplatnost právního úkonu datum, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout (tj. uzavření smlouvy, která je následně posouzena jako neplatná od samotného počátku<sup>3</sup>).

V souvislosti s touto situací vznikají následující otázky:

- 1.1 Je třeba na základě soudního rozhodnutí o neplatnosti kupní smlouvy od jejího počátku a o přiznání nároku z bezdůvodného obohacení provést odpis původní pohledávky z neplatné kupní smlouvy a zaúčtovat novou pohledávku z titulu bezdůvodného obohacení, která však věcně a časově souvisí s obdobím, kdy bylo příslušné plnění dodáno a nikoliv v období, kdy o nároku z bezdůvodného obohacení pravomocně rozhodl soud?
- 1.2 Je třeba podat dodatečné daňové přiznání na pohledávku z bezdůvodného obohacení za zdaňovací období, kdy nárok z bezdůvodného obohacení vznikl?
- 1.3 Má změna titulu pro pohledávku vliv na tvorbu, resp. rozpuštění dosud vytvořených daňových opravných položek?

### Názor předkladatele:

Předmětem daně z příjmu jsou ve smyslu § 18 odst. 1 ZDP všechny příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem bez ohledu na právní důvod těchto příjmů, pokud výslovně ZDP s určitým právním titulem pro pohledávku nespojuje vynětí ze zdanění, osvobození od daně nebo zvláštní podmínky zdanění (např. zdanění až na základě uhrazení pohledávky u pohledávek z titulu smluvních sankcí).

Pokud soud v nalézacím řízení pravomocně určí, že titulem pro pohledávku dodavatele zboží není neplatná kupní smlouva, ale nárok na vrácení bezdůvodného obohacení (tzn. dojde k subjektivní změně právního důvodu k pohledávce), pak se na ekonomické podstatě celé transakce nic nemění (za předkládám, že původní plnění již nelze vrátit, a předmětem nároku je finanční vyrovnání ve smyslu § 458 odst. 1 OZ). To znamená, že změna právního důvodu (pokud nejde o kvalifikovaný důvod - § 2 odst. 2 ZoR) nemá vliv na zdanění pohledávky, kterou dodavatel původně v dobré víře zaúčtoval jako pohledávku z prodaného zboží a následně na základě rozhodnutí soudu zjistí, že šlo o pohledávku z bezdůvodného obohacení.

---

<sup>3</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 4 Afs 24/2004 – 95.

Jestliže soud rozhodne, že nárok z bezdůvodného obohacení je nižší než původní (zdaněná) pohledávka z kupní smlouvy, pak o tento rozdíl sníží poplatník své zdanitelné výnosy ve zdaňovacím období, kdy o neexistenci této části nároku pravomocně rozhodne soud. Pokud nárok z bezdůvodného obohacení bude vyšší než původní (zdaněná) pohledávka, pak analogicky tento rozdíl bude zdanitelným příjmem dodavatele, a to ve zdaňovacím období, kdy o tomto nároku pravomocně rozhodne soud a kdy také bude poplatníkem zaúčtována do jeho výnosů<sup>4</sup>.

I když je tímto postupem narušena věcná a časová souvislost vzniku příjmu a jeho zdanění, nelze po poplatníkovi spravedlivě žádat zdanění příjmu, kterého si nemohl být vědom ani při nejlepší vůli a který byl autoritativně zjištěn až následně v nalézacím soudním řízení. V tomto případě by nebylo možné vytvořit ani daňově relevantní dohadnou položku na kladný rozdíl mezi přiznaným nárokem z bezdůvodného obohacení a původním příjmem z (neplatné) kupní smlouvy, neboť v okamžiku vzniku pohledávky nebyla jistá jak její výše, tak i její existence<sup>5</sup>.

Podmínkou pro tento postup je, že poplatník je v dobré víře<sup>6</sup> ohledně platnosti sporné smlouvy, jejíž neplatnost následně deklaruje soud. To znamená, že poplatník ani při náležité péči nemohl s dostatečnou jistotou seznat, že jde o neplatnou smlouvu a že hodnota plnění se může lišit od neplatně sjednané ceny. V takovém případě odpovídá principu legitimní očekávání poplatníka<sup>7</sup>, že předmětem zdanění jsou pouze ty příjmy, kterých si poplatník mohl a měl být vědom při zachování řádné péče a s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem konkrétního případu.

Co se týče režimu daňových opravných položek, předkladatel je toho názoru, že rozhodnutí soudu o změně titulu k pohledávce (z kupní smlouvy na bezdůvodné obohacení), ke které byly tvořeny v minulosti opravné položky, nemá na existenci těchto opravných položek vliv, neboť pohledávky z bezdůvodného obohacení nejsou kvalifikovány v § 2 odst. 2 ZoR jako pohledávky, ke kterým daňové opravné položky nelze tvořit. Navíc rozhodnutí soudu, ze kterého vyplývá změna právního titulu k pohledávce, má deklaratorní povahu, tzn., že i když subjektivně ke změně titulu dojde až v okamžiku nabytí právní moci soudního rozhodnutí, objektivně jde už od počátku o pohledávku z titulu vrácení bezdůvodného obohacení (a nikoliv z titulu kupní smlouvy).

Pokud dodavatel tvořil z důvodu nezaplacené kupní ceny po lhůtě splatnosti daňové opravné položky v souladu se ZoR, nemá rozhodnutí soudu, kterým dojde k překvalifikaci na pohledávku z bezdůvodného obohacení, vliv na oprávněnost tvorby opravných položek v minulosti. Pokud soud rozhodne, že nárok z bezdůvodného obohacení poplatníka je nižší než původní nárok z neplatné kupní smlouvy, pak poplatník má povinnost na základě soudního rozhodnutí rozpustit příslušné opravné položky k této neexistující části pohledávky, a to ve zdaňovacím období, kdy soud pravomocně rozhodne o výši nároku, a současně o soudem nepřiznanou část sníží své zdanitelné výnosy.

---

<sup>4</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního, čj. 2 Afs 17/2004 – 92.

<sup>5</sup> Tento přístup odpovídá i bodu 4 písm. a) komentáře pokynu D-300 k 23, podle kterého se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je např. v návaznosti na vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

<sup>6</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 15/2008-100, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 108/2007-78,

<sup>7</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 68/2007-366 včetně zde citované judikatury Ústavního soudu

## 2. Smlouva o narovnání

Daňové dopady smlouvy o narovnání byly již řešeny v příspěvku Ing. Petra Tomana<sup>8</sup>, který však předmětnou otázku řešil pouze ve vztahu k závazku na straně dlužníka v případě, kdy dochází k nahrazení původního sporného nebo pochybného závazku závazkem novým. Předchozí příspěvek se však nezabýval dopadem dohody o narovnání na tvorbu a existenci souvisejících daňových opravných položek na straně věřitele.

### Účetní zachycení

Účetní předpisy pro podnikatele dopady dohody o narovnání výslovně neřeší. Podle názoru předkladatele však dohoda o narovnání neznamená povinnost účetní jednotky provést opravu v účetnictví v případě, kdy původní sporná nebo pochybná pohledávka je ve smyslu § 585 občanského zákoníku nahrazena novou pohledávkou ve stejné výši.<sup>9</sup> Dohoda o narovnání totiž nemůže vystupovat sama o sobě, ale vztahuje se k předchozím sporným nebo pochybným právním (přičemž jejím účelem není zjistit, jak se věci skutečně mají a zda původní závazky jsou platné)<sup>10</sup>.

### Názor předkladatele

Podle názoru předkladatele má být na straně věřitele postupováno analogicky jako na straně dlužníka. To znamená, že výnosy ze sporných nebo pochybných pohledávek, které byly při jejich vzniku zdaněny, nejsou následnou dohodou o narovnání dotčeny. Nová pohledávka, která nahradila původní pohledávku, nadále nese daňový režim původní pohledávky, pokud jde o její věcnou a časovou souvislost s původním zdaňovacím obdobím.

Pouze pokud se liší výše původní sporné nebo pochybné pohledávky a výše nové pohledávky vyplývající z dohody o narovnání, pak tento rozdíl je účetním a daňovým případem ve zdaňovacím období, kdy nabyla účinnost smlouva o narovnání. Tento názor vychází z pokynu MF D-300 k § 23 ZDP bod 4 písm. h), podle kterého se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je v návaznosti na dohodu o narovnání datum účinnosti dohody o narovnání nebo jiné obdobné smlouvy nebo dohody.

Pokud strany nebudou z objektivních důvodů v letech, kterých se bude dohoda o narovnání týkat, z důvodu opatrnosti účtovat o dohadných položkách (např. z důvodu problematické existence nedořešených vlastnických vztahů z titulu restitučních nároků, kdy v praxi dochází k uzavření případů často až po mnoha letech) pak v roce účinnosti dohody o narovnání provedou v účetnictví opravu účetních zápisů se zahrnutím v dohodě o narovnání sjednaných částek do nákladů a výnosů v souladu s ČÚS č. 19, popř. provedou opravu účetnictví proti výsledku minulých období. V souladu s pokynem D-300 daňový náklad, resp. výnos vzniká ke dni účinnosti dohody o narovnání.

Co se týká daňových opravných položek, nemá uzavření dohody o narovnání na tyto opravné položky žádný vliv, pokud ve smlouvě o narovnání není jinak upravena původní lhůta

---

<sup>8</sup> Příspěvek KV KDP ČR a MF ČR č. 05/26.01.05 – Daňové aspekty dohody o narovnání.

<sup>9</sup> Pokud by se výše původní pohledávky podle kupní smlouvy a nové pohledávky podle smlouvy o narovnání změnila, pak tento rozdíl by byl zaúčtován ve prospěch ostatních provozních výnosů, resp. na vrub ostatních provozních nákladů.

<sup>10</sup> Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 912.

splatnosti sporných nebo pochybných pohledávek. To znamená, že pouze na základě dohody o narovnání není třeba původní opravné položky rozpouštět a začít tvořit nové opravné položky podle ZoR (tzn. po uzavření smlouvy o narovnání čekat alespoň 6 měsíců), byť došlo ke změně titulu této pohledávky<sup>11</sup>.

### 3. Zpětná účinnost smlouvy

Poplatník začne fakticky užívat nemovitost (např. od 1. 9. 2008) s tím, že si podmínky nájmu dohodne s vlastníkem nemovitosti v písemné smlouvě až následně. Po určité době (např. k 1. 9. 2009) uzavřou strany písemnou nájemní smlouvu se zpětnou účinností od 1. 9. 2008 včetně určení nájemného za užívání předmětné nemovitosti<sup>12</sup>.

Protože k 31. 12. 2008 nebyla ještě známa přesná výše nájemného, nemohli uživatel (nájemce) ani vlastník nemovitosti zaúčtovat příslušný náklad, resp. výnos z nájemného do svých daňových nákladů, resp. zdanitelných výnosů, popř. mohli toto nájemné zaúčtovat pouze na základě kvalifikovaného odhadu formou dohadné položky.

Pokud by nájemní smlouva uzavřena nebyla, došlo by na straně vlastníka k plnění bez právního důvodu a vzniknul by mu vůči uživateli (nájemci) nárok na vrácení bezdůvodného obohacení v penězích ve výši obvyklého nájemného. Následným uzavřením smlouvy však bude tato smlouva právním důvodem pro tento závazek za celou dobu užívání.

#### Názor předkladatele

Domnívám se, že následné uzavření smlouvy se zpětnou účinností nemá vliv na daňový režim již dříve zaúčtované pohledávky resp. závazku z platného právního vztahu s účinky ex tunc. Na tento závazek, resp. pohledávku se od počátku bude hledět jako na pohledávku, resp. závazek z následně uzavřené smlouvy.

To ve výše uvedeném případě znamená, že pokud strany budou již od 1. 9. 2008 účtovat na základě kvalifikovaného odhadu o výnosu, resp. nákladu z nájemného, pak uzavření smlouvy s platností od 1. 9. 2009 a účinností od 1. 9. 2008 nebude mít vliv na již dříve uplatněné zdanitelné výnosy, resp. daňově uznatelné náklady.

Pokud by vznikl rozdíl mezi odhadnutým nájemným a nájemným následně dohodnutým ve smlouvě, pak by šlo o účetní a daňový případ roku 2009, tj. období, kdy nastala platnost smlouvy (bez ohledu na to, kdy nastala účinnost smlouvy).

Pokud si strany ústně dohodnout výši nájemného a jeho splatnost, pak v případě prodlení na straně uživatele může vlastník (pronajimatel) začít tvořit opravné položky podle ZoR. Na překážku tvorby opravné položky není, že v okamžiku tvorby opravné položky neexistuje platná nájemní smlouva (z důvodu nedostatku formy) a tato platná nájemní smlouva je uzavřena až následně se zpětnou účinností.

---

<sup>11</sup> Vliv na původní lhůtu splatnosti nemá, pokud je ve smlouvě o narovnání pouze určena náhradní lhůta k plnění, po jejímž marném uplynutí věřitel podá na dlužníka žalobu na plnění.

<sup>12</sup> Možnost zpětné účinnosti soukromoprávních smluv judikoval Nejvyšší soud ČR ve svém rozhodnutí 28 Cdo 3033/2005 z 22. srpna 2007.



## Závěr

### 1. Bezdůvodné obohacení

Vzhledem k tomu, že podle § 23 odst. 10 ZDP zdanění primárně vychází z účetnictví, bude se změna právního důvodu pohledávky řídit jejím účetním zachycením při respektování věcné a časové souvislosti (viz pokyn D-300 k § 23 bod 4).

Protože důvod pro změnu zaúčtování pohledávky vznikl až v roce, kdy nabylo právní moci rozhodnutí, které závazně potvrdilo právní důvod vzniku pohledávky, je změna právního důvodu pohledávky účetním a daňovým případem roku, kdy rozhodnutí nabylo právní moci. To znamená, že poplatník se nevrací (např. formou dodatečného daňového přiznání) do zdaňovacího období, kdy původně právní titul k pohledávce vznikl. Není proto podstatné, zda lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání (§ 41 a § 47 ZSDP) pro původní zdaňovací období již uplynula nebo ne, protože poplatník povinnost k podání dodatečného daňového přiznání nemá.

Správný postup je zachycen na příkladu níže:

#### Věřitel

• Vznik původní pohledávky z poskytnutí služby v roce 2004 (zdanitelný výnos)	100 Kč	311/601
• Zánik původní pohledávky na základě rozhodnutí soudu v roce 2009 (daňově uznatelný náklad podle 24/2/zc)	100 Kč	546/311
• Rozhodnutí soudu o bezdůvodném obohacení a vznik nové pohledávky		
Alternativa A (vyšší nárok než původní cena)	120 Kč	315/648
Alternativa B (nižší nárok než původní cena)	80 Kč	315/648

Výsledkem u věřitele v roce 2009 je, že v případě Alternativy A bude základ daně ve výši 20 Kč (tzn. v souladu s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP bude dodaněn pouze rozdíl mezi novou a původní již zdaněnou pohledávkou) a v případě Alternativy B bude daňová ztráta snižující základ daně z ostatních činností ve výši 20 Kč (náklad na účtu 546 bude daňově účinný dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP do výše souvisejícího příjmu ve výši 80 Kč a zbývající část nákladu na účtu 546 ve výši 20 Kč bude připočitatelnou položkou na ř. 40 dle § 25 odst. 1 písm. z) ZDP a současně bude položkou snižující výsledek hospodaření na ř. 140 dle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP – tato částka byla v roce 2004 již součástí zdanitelného výnosu ve výši 100 Kč, který byl účtován na účet 601).

U opravných položek vytvořených k původní pohledávce není třeba jejich přeúčtování (tj. rozpuštění a nová tvorba) a změna právního důvodu pohledávky na ně nemá vliv (s obecnými výjimkami pro tvorbu opravných položek podle ZoR).

Pokud původní pohledávka vznikla v roce 2007, bude účetní a daňový režim celého případu stejný (tzn., že věřitel nepodává v souvislosti se změnou právního důvodu pohledávky dodatečné daňové přiznání na rok 2007).

## Dlužník

- |  |        |         |
|--|--------|---------|
| • Vznik původního závazku z poskytnutí služby v roce 2004 (daňově uznatelný náklad podle 24/1 ZDP) | 100 Kč | 518/321 |
| • Zánik původního závazku na základě rozhodnutí soudu v roce 2009 (zdanitelný výnos)               | 100 Kč | 321/648 |
| • Rozhodnutí soudu o bezdůvodném obohacení a vznik nového závazku                                  |        |         |
| Alternativa A (vyšší nárok než původní cena)   | 120 Kč | 548/325 |
| Alternativa B (nižší nárok než původní cena)   | 80 Kč  | 548/325 |

Výsledkem u dlužníka v roce 2009 je, že v případě Alternativy A bude daňová ztráta (snižující základ daně z ostatních činností) ve výši 20 Kč a v případě Alternativy B bude základ daně ve výši 20 Kč. Na daňový režim závazku s titulu náhrady bezdůvodného obohacení se uplatní režim § 24 odst. 1 a odst. 2 ZDP.

Pokud původní závazek vznikl v roce 2007, bude účetní a daňový režim celého případu stejný (tzn., že věřitel nepodává v souvislosti se změnou právního důvodu pohledávky dodatelné daňové příznání na rok 2007 na nižší daňovou povinnost).

## 2. Smlouva o narovnání

V roce nabytí účinnosti smlouvy o narovnání dochází k zániku původní pohledávky a vzniku nové pohledávky, která nahrazuje původní. Nová pohledávka však s sebou nese daňový režim původní pohledávky. Protože nová pohledávka vzniká nabytím účinnosti smlouvy o narovnání, poplatník se nevrací (např. formou dodatečného daňového příznání) do zdaňovacího období, kdy byla uzavřena původní smlouva a vznikl právní titul k původní pohledávce. Není proto podstatné, zda lhůta pro podání dodatečného daňového příznání (§ 41 a § 47 ZSDP) pro původní zdaňovací období již uplynula nebo ne.

Správný postup je zachycen na příkladu níže:

## Věřitel

- |   |        |         |
|---|--------|---------|
| • Vznik původní pohledávky z poskytnutí služby v roce 2004 (zdanitelný výnos) | 100 Kč | 311/601 |
| • Zánik původní pohledávky (daňově uznatelný náklad podle 24/2/zc)            | 100 Kč | 546/311 |
| • Vznik nové pohledávky na základě dohody o narovnání                         |        |         |
| Alternativa A (vyšší cena než původní)  | 120 Kč | 315/648 |
| Alternativa B (nižší cena než původní)  | 80 Kč  | 315/648 |

Výsledkem u věřitele v roce 2009 je, že v případě Alternativy A bude základ daně ve výši 20 Kč (tzn. v souladu s § 23 odst. 4 písm. d) ZDP bude dodaněn pouze rozdíl mezi novou a původní již zdaněnou pohledávkou) a v případě Alternativy B bude daňová ztráta (snižující základ daně z ostatních činností) ve výši 20 Kč.

U opravných položek vytvořených k původní pohledávce není třeba jejich přeúčtování (tj. rozpuštění a nová tvorba) a nahrazení původní pohledávky novou pohledávkou na ně nemá vliv (s obecnými výjimkami pro tvorbu opravných položek podle ZoR).

Pokud původní pohledávka vznikla v roce 2007, bude účetní a daňový režim celého případu stejný (tzn., že věřitel nepodává v souvislosti se zánikem původní pohledávky a vznikem nové pohledávky dodatečné daňové příznání na rok 2007).

#### **Dlužník**

• Vznik původního závazku z poskytnutí služby v roce 2004 (daňově uznatelný náklad podle 24/1 ZDP)	100 Kč	518/321
• Zánik původního závazku na základě dohody o narovnání v roce 2009 (zdanitelný výnos)	100 Kč	321/648
• Vznik nového závazku		
Alternativa A (vyšší cena než původní)	120 Kč	548/325
Alternativa B (nižší cena než původní)	80 Kč	548/325

Výsledkem u dlužníka v roce 2009 je, že v případě Alternativy A bude daňová ztráta (snižující základ daně z ostatních činností) ve výši 20 Kč a v případě Alternativy B bude základ daně ve výši 20 Kč.

Pokud původní závazek vznikl v roce 2007, bude účetní a daňový režim celého případu stejný (tzn., že věřitel nepodává v souvislosti se změnou právního důvodu pohledávky dodatelné daňové příznání na rok 2007).

### 3. Zpětná účinnost smlouvy

Zpětná účinnost smlouvy nemá žádné přímé účetní a daňové dopady za předpokladu, kdy již při nabytí platnosti smlouvy bylo o závazcích, resp. pohledávkách vyplývajících ze smlouvy účtováno, jako by již smlouva nabyla účinnosti.

Předkladatel navrhuje, aby ministerstvo financí potvrdilo výše uvedené závěry.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### K tvorbě daňově uznatelných opravných položek

Pro možnost tvorby daňově uznatelných opravných položek (dále jen „OP“) k pohledávkám je rozhodující splnění podmínek stanovených zákonem č. 593/192 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“).

V ZoR můžeme identifikovat čtyři „okruhy“ podmínek pro možnost zahájení tvorby OP:

1. podmínky, které musí být splněny při vzniku pohledávky (výnosová, nepromlčená, splatná ...),
2. tituly vzniku pohledávky, u kterých nelze k pohledávce vytvářet OP (zálohy, ručení, smluvní pokuty, penále ...),
3. podmínky časové a
4. podmínky soudního řešení pohledávky.

Pro využití možnosti tvorby OP musí daná pohledávka vždy splňovat všechny podmínky stanovené ZoR, tzn. jak podmínky při vzniku pohledávky, tak i další dva okruhy, tj.

podmínku soudního řešení pohledávky či časový test, pokud jsou pro možnost tvorby OP tímto zákonem vyžadovány.

Při zániku pohledávky je nutné vytvořené OP vždy zrušit, neboť jak je výše uvedeno, při dohodě o narovnání původní pohledávka zaniká.

#### K bezdůvodnému obohacení z titulu absolutní neplatnosti právního úkonu

Z hlediska ZDP je uvedená oblast po dohodě s KDP řešena v úzké vazbě na soukromoprávní vztahy. Dopady absolutní neplatnosti právního úkonu a s ní související plnění z titulu bezdůvodného obohacení jsou řešeny v Pokynu D-300 tak, že i daňové dopady, včetně případné tvorby a rozpuštění OP, se řeší formou dodatečného daňového přiznání.

MF si uvědomuje, že stávající řešení této problematiky může v případech prekluze a s tím souvisejícím omezením v podobě reálného uplatnění dodatečného daňového přiznání může jednoho z poplatníků zvýhodnit a druhého poškodit. Je však nezbytné upozornit, že z hlediska vztahu k veřejným rozpočtům je současná právní úprava důsledně neutrální bez jakéhokoliv fiskálního prospěchu.

S ohledem na výše uvedené proto řešení stanovené Pokynem D-300 považuje MF za odpovídající výklad dané problematiky.

#### Ke smlouvě o narovnání

Obecně není účelem narovnání zjistit, jak se věci ve skutečnosti mají a korekci upravovat původní vztahy. Cílem je předejít dalším nesrovnalostem nebo sporům tím, že původní závazek, v němž se sporné právo vyskytlo, se zruší a nahradí závazkem novým. Lze proto konstatovat, že obecně je smlouvou o narovnání podle § 585 obč. zákoníku řešen vztah účastníků závazkového právního vztahu, přitom účastníci odstraňují spornost nebo pochybnost vzájemných práv tím, že je po vzájemné dohodě ruší a původní závazky a pohledávky nahrazují novými. Výsledkem dohody je tedy zánik dosavadního závazku a vznik závazku nového.

Ve výše uvedené souvislosti jsou z daňového hlediska významné následující skutečnosti:

Z hlediska tvorby OP v případě uzavření smlouvy o narovnání (kdy je dosavadní závazek nahrazen závazkem novým):

- není nezbytné pro „daňové vypořádání“ původní smlouvy podávat dodatečné daňové přiznání a „vracet se zpět“, neboť v minulosti smluvní vztah trval a zanikl až uzavřením smlouvy o narovnání,
- vždy vznikne povinnost rozpustit OP vytvořené k původní pohledávce (která tímto zaniká),
- je možno realizovat tvorbu OP k pohledávce nové, za předpokladu splnění všech výše uvedených podmínek, zejména, že jde o pohledávku výnosovou a po splatnosti).

Pro úplnost uvádíme, že nová pohledávka má nejen „novou“ splatnost, ale je i pohledávkou dle soukromého práva právně odlišnou. Pro daňové účely je lze akceptovat z hlediska tvorby OP pouze proto, že jde o „výnosovou“ a ostatní podmínky ZoR splňující pohledávku. Je však třeba respektovat soukromoprávní podstatu daného smluvního vztahu (zejména nahrazení původní pohledávky pohledávkou novou) a pokud bylo např. v případě původní pohledávky zahájeno soudní řízení a v návaznosti na to byla v minulosti uplatněna vyšší tvorba OP, pak se nejedná o řízení spojené s novou pohledávkou, které by umožňovalo vyšší tvorbu OP k pohledávce nové.

V případě, kdy je původní pohledávka **100 nahrazena novou pohledávkou 120**, bude rozdíl (tj. 20) zdaněn ve zdaňovacím období, ve kterém nabyla účinnost smlouva o narovnání.

Pokud je původní pohledávka **100 nahrazena novou pohledávkou 80**, bude rozdíl ve výši 20 představovat daňově uznatelný náklad (výdaj) ve zdaňovacím období, ve kterém nabyla účinnost smlouva o narovnání, a to za podmínky, že v tomto zdaňovacím období představovala pohledávka zdanitelný příjem zdaňovaný v základu daně.

Závěrem je nutné konstatovat, že každý případ je třeba posuzovat individuálně a uvedený popis systémového řešení nemůže představovat universální řešení konkrétních případů.

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**279/24.06.09 - Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona na zvláštní vázaný účet**

Předkládá: Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310  
Jana Karásková, daňový poradce, číslo osvědčení 2625

Cílem příspěvku je odstranit některé výkladové nejasnosti týkající se ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona<sup>13</sup> a vymezených v § 10 odst. 2 zákona o rezervách<sup>14</sup> a souvisejícího čerpání těchto peněžních prostředků.

Přestože se příspěvek primárně zabývá rezervami tvořenými podle horního zákona, vzhledem ke srovnatelné právní úpravě (povinnost ukládat peněžní prostředky ve výši rezerv na zvláštní vázaný účet) lze níže uvedené závěry aplikovat rovněž i na další rezervy vytvářené podle § 9 a § 10 zákona o rezervách.

V příspěvku předpokládáme, že tvorba i čerpání předmětných rezerv je schváleno příslušným obvodním báňským úřadem a že peněžní prostředky jsou ukládány pouze na samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky (dále jen „zvláštní vázaný účet“). Dále předpokládáme, že tvorba i čerpání rezerv je zaúčtováno v souladu s českými účetními předpisy. V příspěvku se nezabýváme rezervami vytvořenými do 31. prosince 2003.

## **1. Vymezení „účelu“ tvorby rezervy**

Ustanovení § 31 odst. 6 horního zákona stanoví povinnost vytvářet rezervu finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených dobýváním. Ustanovení § 37a odst. 1 horního zákona stanoví povinnost vytvářet rezervu finančních prostředků na vypořádání důlních škod.

Zákon o rezervách v § 10 odst. 2 vymezuje (s odkazem na horní zákon) jako daňově uznatelnou také (i) rezervu finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou a (ii) rezervu na vypořádání důlních škod.

Ustanovení § 10a zákona o rezervách stanoví povinnost uložit peněžní prostředky ve výši rezerv vymezených v § 10 odst. 2 zákona o rezervách na zvláštní vázaný účet. Poplatník přitom pro jednotlivý účel tvorby rezervy zřídí vždy pouze jeden zvláštní vázaný účet, který je veden v českých korunách nebo v eurech.

Podle ustanovení § 10a odst. 1 zákona o rezervách mohou být peněžní prostředky zvláštního vázaného účtu čerpány pouze *na účely*, na které byly rezervy vytvořeny.

<sup>13</sup> Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů

<sup>14</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Vymezení „účelu tvorby rezervy“ je tak mimo jiné nezbytné pro obhájení správného postupu v okamžiku čerpání rezervy (a souvisejících peněžních prostředků soustředěných na zvláštním vázaném účtu). Zákon o rezervách však pojem „účel tvorby rezervy“ blíže nespecifikuje.

#### Návrh řešení

V návaznosti na výše uvedený právní rámec doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěr, že pojem „účel tvorby rezervy“ ve smyslu § 10a zákona o rezervách odpovídá členění rezerv podle horního zákona, resp. zákona o rezervách. Obecně tak existují dva účely tvorby „horních“ rezerv, a to (i) sanace pozemků dotčených těžbou / dobýváním (zahrnující rekultivaci) a (ii) vypořádání důlních škod.

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

**Účel tvorby rezervy je vymezen zvláštním předpisem. V uvedeném případě se jedná o horní zákon, který dle našeho názoru zná pouze dva účely tvorby rezervy, a to sanace pozemků dotčených těžbou nebo vypořádání důlních škod.**

## **2. Počet zvláštních vázaných účtů pro jednotlivý účel**

Při aplikaci pouze gramatického výkladu zákona o rezervách by bylo možné dovodit, že pro jednotlivý účel je poplatník povinen zřídit právě jeden zvláštní vázaný účet. Dle názorů autorů však použití pouze doslovného gramatického výkladu v této souvislosti nemůže obstát.

Domníváme se, že smyslem a účelem příslušného ustanovení zákona o rezervách nemohlo být, aby poplatník byl nucen deponovat zpravidla velmi významnou částku u jedné banky. Takový postup by, zejména v dnešní době, neúměrně zvyšoval expozici poplatníka vůči jedné bance, a tím také kreditní riziko nesené poplatníkem. Uvedený výklad by proto byl bezpochyby v přímém rozporu se smyslem příslušné zákonné úpravy, kterým je naopak zajištění odpovídajících zdrojů na odstranění následků činnosti, v souvislosti s nimiž byly rezervy vytvořeny<sup>15</sup>.

V souladu s judikaturou Ústavního soudu, interpret právní normy by neměl vycházet pouze z doslovného znění příslušného zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jenž mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku.

#### Návrh řešení

Tvorba rezerv, její výše i čerpání podléhá schválení příslušného obvodního báňského úřadu („OBÚ“). V návaznosti na výše uvedené doporučujeme přijmout dílčí sjednocující závěr, že poplatník je oprávněn zřídit pro jednotlivý účel rezervy i více zvláštních vázaných účtů, pokud je tento postup prokazatelně odůvodněn potřebou omezit expozici poplatníka vůči jedné bance, popř. vůči měnovému riziku, a pokud je tento postup současně schválen rozhodnutím OBÚ.

---

<sup>15</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 223/2006 Sb.

## Stanovisko Ministerstva financí:

Za předpokladu, že horní zákon zná pouze dva účely tvorby rezervy, může poplatník, který postupuje při tvorbě rezervy podle tohoto zákona, zřídit pro ukládání prostředků rezerv maximálně dva zvláštní vázané účty. Zřízení více vázaných účtů by bylo přípustné, pouze v případě, kdy by podle horního zákona bylo možné vytvářet rezervu na více účelů, vždy však se souhlasem příslušného OBÚ. I v těchto případech by však vždy musel být dodržen princip „na jeden účel jeden účet“, který je výslovně stanoven v § 10a odst. 1 ZoR.

### 3. Úrokové výnosy z prostředků rezerv na zvláštním vázaném účtu

Podle ustanovení § 10a odst. 1 zákona o rezervách lze na zvláštní vázaný účet ukládat kromě samotných prostředků rezerv rovněž *výnosy z prostředků těchto rezerv*. Ty zákon definuje jako výnosy z peněžních prostředků vázaných na zvláštním vázaném účtu.

Výnosy z peněžních prostředků na zvláštním vázaném účtu jsou přitom osvobozeny od daně podle § 4 odst. 1 písm. zm) a § 19 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, *stanou-li se příjmem zvláštního vázaného účtu podle zákona o rezervách*.

Zákon o rezervách v § 10a odst. 2 písm. a) dále stanoví, že tvorba rezerv je daňově uznatelným nákladem, pouze pokud budou peněžní prostředky ve výši zaúčtované tvorby rezervy převedeny na zvláštní vázaný účet nejpozději do termínu podání daňového přiznání.

#### Popis problému

Pokud poplatník každoročně převádí na zvláštní vázaný účet částku odpovídající právě výši vytvořených rezerv a tyto prostředky jsou na příslušném bankovním účtu dále úročeny (tj. banka o připsaný úrok zvyšuje zůstatek účtu), musí nutně nastat situace, že zůstatek zvláštního vázaného účtu převyšuje celkový stav vytvořených rezerv (o částku připsaného úroku).

Otázkou je, jak s tímto „přebytkem“ účtu naložit vzhledem k tomu, že prostředky na zvláštním vázaném účtu lze podle zákona použít pouze na účely, na které byly vytvořeny příslušné rezervy.

Zákon o rezervách výslovně neupravuje, z jakých zdrojů mají být peněžní prostředky ve výši vytvořených rezerv na zvláštní vázaný účet převedeny. Pokud tedy banka připisuje úroky z peněžních prostředků na zvláštním vázaném účtu na tento účet, lze tyto výnosy považovat rovněž za částku „převedenou na zvláštní vázaný účet“ ve smyslu § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách.

Dle autorů proto není v rozporu s právními předpisy postup, kdy poplatník o částku připsaného úroku sníží částku převáděnou na zvláštní vázaný účet v dalším období. V důsledku tohoto postupu se zůstatek zvláštního vázaného účtu bude přesně rovnat zůstatku vytvořených rezerv.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Specifická situace může nastat, pokud částka tvorby rezervy v dalším období nedosahuje ani výše připsaného úroku. Touto situací se zabýváme v části 4. Čerpání výnosů prostředků rezerv.



Alternativně lze s bankou dohodnout, aby úroky z prostředků uložených na zvláštním vázaném účtu nezvyšovaly zůstatek tohoto účtu, ale byly bankou připisovány na jiný (např. běžný) účet poplatníka. V takovém případě tyto výnosy nelze osvobodit od daně z příjmů. Zároveň však tyto výnosy nebudou vázány na účel tvorby rezervy a poplatník je může použít volně dle svého uvážení.

#### Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) výnosy z peněžních prostředků, které jsou příjmem zvláštního vázaného účtu, tj. jsou na něj připisovány bankou, jsou osvobozeny od daně z příjmů;
- b) o částku výnosů z peněžních prostředků, které zvyšují zůstatek zvláštního vázaného účtu, lze snížit částku peněžních prostředků povinně převáděných poplatníkem na zvláštní vázaný účet podle § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách;
- c) pokud výnosy z peněžních prostředků nebudou připisovány na zvláštní vázaný účet, nelze tyto výnosy osvobodit od daně z příjmů a poplatník může tyto prostředky použít volně dle svého uvážení.

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

Souhlas s dílčími závěry označenými písmeny a) až c).

K závěru pod písmenem b) pro úplnost uvádíme, že rezerva musí být vytvářena v souladu s horním zákonem a ZoR pouze upravuje podmínky, za nichž je tato tvorba daňově uznatelným nákladem. Pokud tedy poplatník uloží do stanoveného termínu na zvláštní vázaný účet peněžní prostředky ve výši zaúčtované tvorby rezervy (tj. ve výši podle horního zákona schválené příslušným OBÚ), posuzováno včetně výnosů z peněžních prostředků připsaných do stanoveného termínu na zvláštní vázaný účet bankou, pak lze při splnění všech podmínek ZoR a podmínek stanovených horním zákonem tvorbu rezervy uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

#### **4. Čerpání výnosů z prostředků rezerv na zvláštním vázaném účtu**

Dle závěru přijatém v předchozím bodě, pokud budou výnosy z prostředků na zvláštním vázaném účtu připisovány na tento účet, lze o jejich výši snížit částku peněžních prostředků povinně převáděných na zvláštní vázaný účet v souladu s § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách. Tak bude docíleno stavu, že zůstatek zvláštního vázaného účtu bude přesně odpovídat výši natvořených rezerv.

Tento postup však není možné použít, pokud výše tvorby rezervy v následujícím roce je nižší než částka připsaného úroku, resp. pokud již rezerva dále není vytvářena. Obdobný problém může dále nastat za situace, kdy dochází k rozpouštění rezerv pro nepotřebnost, např. z důvodu snížení předpokládaných nákladů na daný účel.

Podle našeho názoru mohou být v takových případech „přebytečné“ peněžní prostředky převedeny ze zvláštního vázaného účtu a poplatník může tyto prostředky použít pro jiné účely, než na které je tvořena příslušná rezerva. Částka přebytečných peněžních prostředků se stanoví jako rozdíl mezi celkovou výší peněžních prostředků, včetně připsaných výnosů, na

zvláštním vázaném účtu a celkovým stavem natvořené rezervy pro daný účel (po zohlednění souvisejícího čerpání a rozpuštění) k poslednímu dni termínu pro podání daňového přiznání.

V případě převedení výnosů ze zvláštního vázaného účtu, které jsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. zm), příp. § 19 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, zůstane toto osvobození zachováno. Uvedená ustanovení totiž podmiňují osvobození výnosů z peněžních prostředků pouze tím, že tyto výnosy jsou příjmem zvláštního vázaného účtu.

#### Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) v případě existence „přebytečných“ peněžních prostředků z důvodů popsaných výše lze tyto peněžní prostředky převést ze zvláštního vázaného účtu a použít je pro jiné účely, než na které byla vytvořena příslušná rezerva;
- b) osvobození výnosů z peněžních prostředků na zvláštním vázaném účtu zůstává zachováno.

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

**Peněžní prostředky zvláštního vázaného účtu nelze použít na jiné účely, než na které byly vytvořeny. Pokud již byly provedeny veškeré činnosti, na jejichž úhradu byla rezerva vytvořena, lze zůstatek rezervy se souhlasem příslušného OBÚ zrušit.**

### **5. Zvláštní vázaný účet v EUR**

V souladu s § 10a odst. 1 zákona o rezervách může poplatník zřídit pro jednotlivý účel tvorby rezervy zvláštní vázaný účet v českých korunách (CZK) nebo v eurech (EUR). Pro volbu měny účtu zákon žádné další požadavky ani kritéria nestanoví a ponechává tak toto rozhodnutí zcela na uvážení poplatníka. Poplatník proto může ukládat prostředky rezerv na zvláštním vázaném účtu vedeném v EUR i v případě, že výdaje, na které je rezerva tvořena, budou vynaloženy v českých korunách.

Vzhledem k tomu, že měna účtu nemá přímou provázanost na měnu očekávaného výdaje, lze rovněž připustit, aby poplatník pro jednotlivý účel rezervy otevřel jeden účet v CZK a současně druhý účet v EUR. Uložení peněžních prostředků současně na účtu vedeném v CZK a účtu vedeném v EUR nijak neohrožuje dostatečné krytí rezerv peněžními prostředky. Opačný výklad, totiž že poplatník může zřídit účet pouze jeden účet, a to buď v CZK nebo EUR, je podle našeho názoru neopodstatněně restriktivní a zabraňuje poplatníkovi účinně řídit měnové riziko vyplývající z pohybu kurzu CZK.

#### Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) volba měny zvláštního vázaného účtu závisí pouze na uvážení poplatníka, toto rozhodnutí přitom není vázáno na měnu očekávaného čerpání peněžních prostředků;

- b) peněžní prostředky na jeden účel tvorby rezervy mohou být současně uloženy na dvou zvláštních vázaných účtech, jeden vedený v CZK a jeden vedený v EUR;
- c) převody peněžních prostředků mezi zvláštními vázanými účty zřízenými na jeden účel (tj. mezi účtem vedeným v EUR a účtem vedeným v CZK) mohou být prováděny podle uvážení poplatníka a nejedná se přitom o čerpání rezerv.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěrem pod písmenem a).

Na každý účel tvorby rezervy musí být zřízen jeden zvláštní vázaný účet, a proto nelze souhlasit s dílčími závěry uvedenými pod písmeny b) a c).

## **6. Kurz rozhodný pro „plnění“ a čerpání prostředků zvláštního vázaného účtu**

Zákon o rezervách ukládá povinnost převést na zvláštní vázaný účet peněžní prostředky ve výši zaúčtované tvorby rezerv. Dle účetních předpisů pro podnikatele je však tvorba rezerv účtována vždy pouze v české měně, zatímco zvláštní vázaný účet může být veden také v EUR. Vzniká proto otázka, jak určit kurz rozhodný pro převod prostředků na zvláštní vázaný účet tak, aby byly splněny požadavky zákona o rezervách (výše prostředků na zvláštním vázaném účtu je rovna stavu vytvořených rezerv).

Obdobná otázka se týká situace, kdy je zvláštní vázaný účet veden v EUR, ale čerpání rezervy probíhá v českých korunách.

### Kurz rozhodný pro převod prostředků na zvláštní vázaný účet

Zákon o rezervách problematiku kurzů pro účely posouzení, zda peněžní prostředky byly převedeny na zvláštní vázaný účet ve výši zaúčtované tvorby rezervy v souladu s § 10a odst. 2 zákona o rezervách, výslovně neřeší.

Podle našeho názoru je logickým a správným řešením vycházet z účetního kurzu použitého účetní jednotkou ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků (EUR) na zvláštní vázaný účet. V případě nákupu EUR pak lze rovněž použít kurz, za který byla příslušná cizí měna nakoupena.<sup>17</sup> Pokud by převod peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet probíhal ve více platbách, byl by rozhodným kurzem na základě stejné logiky účetní kurz dne, kdy byl podán poslední příkaz k převodu.

K případným následným pohybům kurzu mezi dnem podání příkazu k převodu peněžních prostředků od poplatníka a posledním dnem termínu pro podání daňového přiznání by se již pro účely posouzení oprávněnosti daňové tvorby za běžné období nepřihlíželo.

Alternativní možností je vycházet z účetního kurzu k poslednímu dni termínu pro podání daňového přiznání. Takový výklad je však prakticky nerealizovatelný vzhledem k časovému posunu mezi podáním příkazu k úhradě a převedením peněžních prostředků. Pokud by poplatník čekal s převodem peněžních prostředků až do okamžiku zjištění příslušného kurzu (posledního dne termínu pro podání daňového přiznání), nebylo by již možné ve stejný den podmínku převodu prostředků na zvláštní vázaný účet splnit. Pokud by naopak poplatník

<sup>17</sup> Ustanovení § 24 odst. 6 poslední věta zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

převod peněžních prostředků provedl s dostatečným předstihem, zjistil by (v případě poklesu kurzu EUR) částku daňově neznatelné rezervy až v poslední den termínu pro podání daňového přiznání.

Výše uvedený výklad neobstojí jednomu ze základních požadavků na právní předpisy, totiž jejich předvídatelnosti a seznatelnosti následků, které mohou vyvolat.

#### Kurz rozhodný pro čerpání prostředků ze zvláštního vázaného účtu

Obdobná otázka týkající se stanovení rozhodného kurzu vyvstává v situaci, kdy je zvláštní vázaný účet veden v EUR, ale náklady, na které byla tvořena rezerva, jsou vynaloženy v CZK.

Hodnota použitého kurzu totiž ovlivňuje, jaká částka EUR může být při čerpání peněžních prostředků uvolněna ze zvláštního vázaného účtu (zákon o rezervách stanoví, že peněžní prostředky mohou být čerpány pouze na účely, na které byly rezervy vytvořeny).

Domníváme se, že v uvedeném případě by ze zvláštního vázaného účtu měla být čerpána právě taková částka v EUR, která odpovídá částce nákladů v CZK ke dni čerpání prostředků ze zvláštního vázaného účtu za použití účetního kurzu ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků (EUR) ze zvláštního vázaného účtu. V případě prodeje EUR za CZK pak lze rovněž použít kurz, za který byla příslušná cizí měna prodána.

#### Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) kurz rozhodný pro posouzení, zda částka převedená na zvláštní vázaný účet odpovídá tvorbě rezerv ve smyslu § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách, je účetní kurz ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků (EUR) na zvláštní vázaný účet (podání posledního příkazu k převodu);
- b) k případnému pohybu kurzu mezi dnem podání příkazu k převodu prostředků a posledním dni termínu pro podání daňového přiznání se pro účely posouzení, zda částka převedená na zvláštní vázaný účet odpovídá tvorbě rezerv ve smyslu § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách, nepřihlíží;
- c) v případě čerpání peněžních prostředků ze zvláštního vázaného účtu vedeného v EUR na úhradu příslušných nákladů vynaložených v CZK, by měla být čerpána taková částka v EUR, která odpovídá částce nákladů v CZK za použití účetního kurzu ke dni podání příkazu k převodu prostředků ze zvláštního vázaného účtu.

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

Opět je zde nutné připomenout, že tvorba rezervy, její výše i čerpání podléhá schválení příslušného obvodního báňského úřadu.

Z hlediska ZoR lze s dílčími závěry uvedenými pod písmeny a) až c) souhlasit.

## 7. Kurzové rozdíly z peněžních prostředků na zvláštním vázaném účtu

Další nejasnosti se týkají posouzení kurzových rozdílů vznikajících při přepočtu EUR uložených na zvláštním vázaném účtu na českou měnu v následujících obdobích.

Pro ilustraci uvádíme následující příklad. V období 1 je vytvořena rezerva ve výši 1 000 CZK. Poplatník v období 2 převede ke krytí této rezervy na zvláštní vázaný účet částku 40 EUR (kurz ke dni podání příkazu k převodu 25 CZK/EUR). K poslednímu dni období 2 je kurz ČNB 27 CZK/EUR. Poplatník v souladu s účetními předpisy zaúčtuje kurzový zisk ve výši 80 CZK. Zůstatek zvláštního vázaného účtu k poslednímu dni období 2 je roven částce 1 080 CZK.

První otázkou vztahující se k zaúčtovaným kurzovým rozdílům je jejich daňové ošetření. Domníváme se, že tyto kurzové rozdíly by měly být daňově účinné, tj. zdanitelné v případě kurzových zisků a daňově uznatelné v případě kurzových ztrát ve výši zaúčtované v účetnictví poplatníka.

Druhá otázka se týká obdobného problému jaký byl řešen v části 3 tohoto příspěvku. Jak vyplývá z výše uvedeného ilustrativního příkladu, v důsledku pohybu kurzu EUR a skutečnosti, že tvorba rezerv se účtuje pouze v CZK bude docházet k tomu, že zůstatek zvláštního vázaného účtu vedeného v EUR bude po aktuálním přepočtu na CZK vyšší (v případě kurzových zisků) nebo nižší (v případě kurzových ztrát) než celkový stav vytvořených rezerv.

Podle našeho názoru by poplatník (stejně jako v případě připisovaných úrokových výnosů) měl o tyto kurzové rozdíly upravovat výši peněžních prostředků povinně převáděných na zvláštní vázaný účet podle v § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách. Pokud by výsledkem pohybu kurzu byla kurzová ztráta, měl by poplatník o příslušnou částku příspěvek převáděný na zvláštní vázaný účet navýšit. V případě realizace kurzového zisku by bylo možné o příslušnou částku příspěvek převáděný na zvláštní vázaný účet snížit.

Související otázkou zůstává, k jakému datu použít kurz pro výpočet tohoto kurzového rozdílu. Podle našeho názoru by v tomto případě mělo být postupováno stejným způsobem, jako tomu je v případě posouzení splnění povinnosti ve smyslu § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách, tj. použít účetní kurz ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet (resp. podání posledního příkazu k převodu).

### Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) kurzové zisky, resp. ztráty, z peněžních prostředků uložených na zvláštním vázaném účtu vedeném v EUR jsou daňově účinné (zdanitelné, daňově uznatelné) ve výši zaúčtované poplatníkem v souladu s účetními předpisy;
- b) o částky kurzových zisků a ztrát realizovaných z peněžních prostředků uložených na zvláštním vázaném účtu vedeném v EUR lze snížit, resp. zvýšit, částku peněžních prostředků převáděných na zvláštní vázaný účet v souladu s § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách;

- c) pro výpočet těchto kurzových rozdílů se použije účetní kurz ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet (resp. podání posledního příkazu k převodu).

**Stanovisko Ministerstva financí:**

Se závěry lze souhlasit.

V uvedené souvislosti je nutné k písmenu b) dodat, že vždy musí být splněna podmínka uvedená ve stanovisku MF k dílčímu závěru k bodu 3 uvedenému pod písmenem b) (viz. výše).

**Příspěvek 284/16.09.09 – MF předkládá odsouhlasené dílčí závěry k bodům A, B.1., B. 2., B.4. až B.9., které se již nebudou měnit. MF předkládá závěry k bodům B.3. a B.10., které budou předmětem dalšího jednání na KV KDP.**

## **PŘÍSPĚVĚK UZAVŘEN**

### **284/16.09.09 - Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů**

Předkládají: Simona Hornochová, daňový poradce, č. osvědčení 2550  
Libor Frýzek, daňový poradce, č. osvědčení 2119

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu ustanovení § 30a a souvisejícího ustanovení § 24 odst. 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), které stanoví podmínky pro uplatnění tzv. mimořádných odpisů, resp. tzv. mimořádných leasingových splátek.

#### **A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP**

##### 1.1. Výklad pojmu pořízení

§ 30a ZDP podmiňuje uplatnění mimořádných odpisů splněním následujících základních podmínek:

- hmotný majetek zařazený v 1. resp. 2. odpisové skupině musí být **pořízen** v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a poplatník musí být jeho prvním vlastníkem a
- odpisování musí být zahájeno počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly **splněny podmínky pro odpisování**.

ZDP ani účetní předpisy pojem pořízení přímo nedefinují. V účetních předpisech se význam pojmu pořízení mění dle kontextu a v závislosti na vidu slovesa, předpisy rozlišují mezi pořízením a pořizováním. Používání tohoto pojmu však nemá výsledovatelnou logiku.<sup>18</sup>

Pojem pořízení tak lze v zásadě vykládat dvěma základními způsoby:

##### *(i) Jazykový výklad*

Při použití jazykového výkladu lze pojem pořízení chápat obecně jako okamžik nabytí majetku. Majetek nabytý v období 1. 1. 2009 - 30. 6. 2010, ale uvedený do užívání až po 30. 6. 2010, by při takovém výkladu splnil podmínky pro uplatnění mimořádných odpisů.

##### Argumenty pro výklad (i)

- § 30a ZDP používá v odst. 1 resp. 2 a 3 dva různé pojmy - pořízení a splnění podmínek pro odpisování. Zákon tedy předpokládá splnění dvou rozdílných podmínek. Ztotožnění obou

<sup>18</sup> § 7 odst. 8 resp. 11 a § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. („Vyhláška“) zmiňuje pořizování majetku, tj. průběžný proces předcházející uvedení majetku do stavu způsobilého pro užívání. § 47 odst. 1 Vyhlášky však zároveň stanoví, že součástí ocenění majetku je i cena, za kterou byl pořízen a další související náklady. V tomto případě pořízení implikuje dílčí úkon, který je součástí celkového procesu pořizování majetku.

pojmu by znamenalo porušení předpokladu racionality právní normy a úspornosti množství pojmů používaných zákonodárcem pro označení téže skutečnosti.

- Formulace podmínky v § 30a odst. 3 ZDP („poplatník má povinnost zahájit odpisování...“) indikuje, že mezi pořízením a splněním podmínek pro odpisování (tj. uvedením do užívání) může dojít k časové prodlevě. Při ztotožnění obou pojmů by podmínka v § 30a odst. 3 byla nadbytečná, resp. by mohla být racionálně řešena odkazem na (nemožnost uplatnění) § 26 odst. 8 ZDP.

- Výklad pojmu pořízení ve smyslu prvotního nabytí je v souladu se smyslem novely deklarovaným v důvodové zprávě, která jako hlavní cíl zdůrazňuje stimulaci daňových poplatníků k pořízení hmotného majetku (a tím i zvýšení odbytu u výrobců). Pokud by režim odpisů byl vázán až na okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání, tento cíl by byl naplněn pouze nepřímo, v případě majetku nabytého ještě v roce 2008 a uvedeného do užívání až po 1. 1. 2009 pak zřejmě vůbec.

#### *(ii) Výklad ve smyslu účetních a daňových předpisů*

Pojem pořízení lze chápat, v návaznosti na způsob jeho používání v účetních a daňových předpisech<sup>19</sup>, jako okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. Majetek nabytý před 1. 1. 2009, ale uvedený do užívání až v období 1. 1. 2009 - 30. 6. 2010, by v takovém případě splnil podmínky pro uplatnění mimořádných odpisů.

#### Argumenty pro výklad (ii)

- V souvislosti s hmotným majetkem účetní i daňové předpisy zavádějí množství pojmů, které se v závislosti na kontextu částečně překrývají (pořizování i pořízení majetku, uvedení do užívání, splnění podmínek pro odpisování atd.). Zdánlivá pojmová nejednotnost § 30a ZDP proto odráží celkovou terminologickou nejednotnost daňových a účetních předpisů v této oblasti a nelze ji považovat za zásadní argument pro použití prvního výkladu.

- Naplnění smyslu novely deklarovaného v důvodové zprávě lze spatřovat i v podpoře poplatníků formou umožnění urychleného zohlednění vstupní ceny nově pořízeného hmotného majetku v nákladech, tedy možnosti snížení daňové povinnosti a zmírnění negativních vlivů ekonomické krize zlepšením finanční situace v daném období.

- Podmínku v § 30a odst. 3 ZDP lze chápat jako povinnost zahájit odpisování a vyloučit tak možnost mimořádné odpisy „spekulativně“ odložit do budoucích zdaňovacích období.

---

<sup>19</sup> Viz. např. § 47 odst. 1 Vyhlášky, která stanoví, že součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11 je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na (výčet případů).

§ 7 odst. 8 Vyhlášky stanovuje, že položka "B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek" obsahuje pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.

§ 7 odst. 11 Vyhlášky stanoví, že dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu).

§ 26 odst. 10 ZDP stanoví, že hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.



- Chápání pojmu pořízení ve smyslu nabytí otvírá velký okruh dalších interpretačních problémů, zejména v případě složitějších způsobů nabytí majetku (např. postupné budování majetku, pořízení vlastní činnosti, dílčí dodávky, postupná instalace apod.). Výklad založený na ztotožnění pojmu pořízení s pojmem uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání proto vede k jednoznačnému, objektivnímu a racionálnímu výsledku. Správci daně i poplatníci jsou obecně s pojmem uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání dobře obeznámeni a jeho použití by proto v praxi nemělo způsobovat interpretační problémy. Tento výklad tak značně zvyšuje právní jistotu poplatníků a je zároveň snadno spravovatelný pro správce daně.

Struktura ustanovení § 30a ZDP zároveň nepodporuje kombinovaný výklad, který by vedl k nutnosti současného splnění obou výše popsaných interpretací (tedy nabytí i uvedení do užívání) ve lhůtě stanovené v odst. 1 pro pořízení majetku, když splnění podmínek pro odpisování je upraveno v jiném odstavci bez jakékoli vazby na zmíněnou lhůtu. Takový restriktivní výklad by byl zároveň v rozporu se záměrem vlády a zákonodárců v rámci národního protikrizového plánu stimulovat prostřednictvím daňové úlevy poplatníky zasažené důsledky ekonomické krize.

## 1.2. Shrnutí a závěr

Klíčový pro správnou aplikaci ustanovení § 30a ZDP je pojem pořízení, který účetní ani daňové předpisy jednoznačně nedefinují. Existují dva základní možné výklady, a to výklad jazykový a výklad založený na používání pojmu v účetních a daňových předpisech.<sup>20</sup>

Výklad ztotožňující pořízení s prvotním nabytím vede při přihlednutí k dalším interpretačním prostředkům k logičtějším výsledku, zároveň ale otvírá velký okruh dalších interpretačních problémů.

Naopak výklad pojmu ztotožňující pořízení s uvedením majetku do užívání vede k objektivnějším výsledku, který zvyšuje právní jistotu poplatníka a z pohledu následné kontroly splnění podmínek je spravovatelnější i z hlediska správců daně.

Navrhujeme proto přijmout závěr, že pojem pořízení je nutné vykládat ve světle účetních a daňových předpisů pouze jako okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele. Jednoznačným záměrem úpravy bylo umožnit mimořádné odpisy pouze u hmotného majetku, který ve vymezeném období splňuje definici § 26 odst. 10 ZDP.**

## **B. Další interpretační otázky**

### **B.1. Opakované technické zhodnocení téhož majetku v režimu § 30a ZDP**

§ 30a odst. 5 ZDP stanoví, že technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle odstavců 1 a 2 nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do

---

<sup>20</sup> Domníváme se, že případný další výklad, který by požadoval ve vymezeném období např. fyzické nakoupení majetku i jeho následné uvedení do užívání, popř. dovozoval nutnost splnění dalších podmínek (např. nutnost zaplacení pořizovaného majetku), by byl nad rámec zákona a vedl by k porušení předpokladu racionálního zákonodárce dbajícího na jednoznačnost právní normy.

odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33 ZDP.

Vzhledem ke speciální úpravě v § 30a ZDP představuje technické zhodnocení majetku odpisovaného v režimu mimořádných odpisů „jiný majetek“ ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) ZDP (tedy hmotný majetek podle § 26 odst. 2 písm. f) ZDP), a to včetně technického zhodnocení provedeného v prvním roce odpisování.

V návaznosti na podmínku § 29 odst. 3 ZDP zvyšuje každé další technické zhodnocení majetku odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP vstupní (zůstatkovou) cenu prvního technického zhodnocení („jiného majetku“). Pro výpočet daňového odpisu při následném technickém zhodnocení se použije sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu, s výjimkou technického zhodnocení provedeného v prvním roce odpisování tohoto „jiného majetku“.

### Závěr

Technické zhodnocení majetku odpisovaného v režimu mimořádných odpisů představuje „jiný majetek“ ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) ZDP. U toho majetku se uplatní standardní pravidla pro hmotný majetek, tedy i možnost zvýšení odpisu v prvním roce odpisování. Technické zhodnocení, které je provedeno na hmotném majetku odpisovaném podle § 30a ZDP, nezvyšuje vstupní cenu tohoto hmotného majetku. Součet výdajů (hodnot) na provedená technická zhodnocení, která budou dokončena a uvedena do stavu způsobilého k užívání v prvním roce odpisování, bude vstupní cenou samostatně evidovaného technického zhodnocení jako jiného hmotného majetku a při jeho odpisování se použije sazba (koeficient) pro první rok odpisování tj. § 31 odst. 1 ZDP a § 32 odst. 1 ZDP.

V případě zvýšení vstupní ceny samostatně evidovaného technického zhodnocení hmotného majetku v důsledku opakovaného technického zhodnocení provedeného v dalších letech, se pro odpisování tohoto technického zhodnocení použije sazba (koeficient) pro zvýšenou vstupní cenu resp. zvýšenou zůstatkovou cenu.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **Souhlas se závěrem předkladatele.**

### **B.2. Zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny majetku z jiného důvodu než technické zhodnocení v režimu dle § 30a ZDP**

§ 29 odst. 7 ZDP stanoví, že při zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení, se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32 ZDP.

§ 30a ZDP problematiku upravenou v § 29 odst. 7 ZDP speciálně neřeší.

Změna vstupní ceny dle § 29 odst. 7 ZDP může v praxi způsobit komplikace u majetku odpisovaného dle § 30a ZDP zařazeného ve 2. odpisové skupině. V důsledku změny vstupní ceny by mohlo být prakticky obtížné zachovat rozvržení odpisů v poměru 60 / 40 ve dvou zdaňovacích obdobích. Za účelem zachování konzistentnosti přístupu k zohledňování následných změn a s cílem omezení administrativní zátěže vyvolané nutností podávat dodatečná daňová přiznání proto navrhuje potvrdit, že v případě změny vstupní ceny dle § 29 odst. 7 ZDP se nová (změněná) zůstatková cena majetku zařazeného v 1. i 2. odpisové

skupině odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP doodepíše rovnoměrně po zbývajících dobu odpisování.

Zároveň navrhuje potvrdit, že pokud ke změně vstupní (zůstatkové) ceny majetku z důvodu jiného než je jeho technické zhodnocení dojde až v době, kdy je majetek zcela odepsán, celková částka změny vstupní ceny se odepíše jednorázově. Zákon pro takový případ neobsahuje žádné prodloužení či určení nové doby odpisování.

### Závěr

V případě změny vstupní (zůstatkové) ceny majetku odpisovaného dle § 30a ZDP z důvodu jiného než je technické zhodnocení se uplatní zásada uvedená v § 29 odst. 7 ZDP s ohledem na měsíční způsob odpisování (tj. odpis se stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém ke zvýšení nebo snížení vstupní (zůstatkové) ceny hmotného majetku došlo). Při změně vstupní ceny majetku odpisovaného dle § 30a ZDP se zůstatková cena majetku doodepíše rovnoměrně po zbývajících dobu odpisování (případně jednorázově, je-li majetek již plně odepsán), a to jak v případě majetku zařazeného v 1. odpisové skupině, tak u majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině.

### **Příklad k bodu B.2. Postup při změně vstupní ceny.**

- zůstatková cena majetku (dosud neodepsaná část vstupní ceny) se změní (zvýší či sníží v závislosti na druhu změny) počínaje měsícem následujícím poté, co ke změně došlo
- změna nebude zohledňována zpětně, změněná zůstatková cena se doodepíše rovnoměrně po dobu, která ještě zbývá z celkové doby odpisování příslušného majetku (ve zbývajících měsících)
- poměr odpisů 60/40% v případě majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině musí být splněn při zahájení odpisování, následná změna vstupní ceny zohledněná spolu s dosud neodepsanou částí vstupní ceny rovnoměrně ve zbývajících měsících odpisování (a tím i změna ve výši a poměru odpisů) nebude považována za porušení této podmínky

Příklad:

Majetek zařazený ve 2. odpisové skupině, uvedený do užívání v únoru 2009, v červnu 2009 dojde ke snížení vstupní ceny v důsledku reklamace.

Vstupní cena (VC) v okamžiku uvedení do užívání	120 000 Kč
Měsíční odpis od března 2009 (odpis do 60 % VC za prvních 12 měsíců; $120\,000 \times 0,6 / 12$ )	6 000 Kč
Snížení vstupní ceny v červnu 2009	- 16 000 Kč
Do doby snížení vstupní ceny uplatněny 4 měsíční odpisy (březen – červen 2009)	- 24 000 Kč
Změněná zůstatková cena od července 2009 ( $120\,000 - 24\,000 - 16\,000$ Kč)	80 000 Kč
Měsíční odpis od července 2009 (zbývá 20 měsíců)	4 000 Kč

## Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele i s předloženým příkladem na snížení vstupní ( zůstatkové) ceny hmotného majetku.

MF upřednostňuje z důvodu jednoduchosti postup podle příkladu s tím, že pro účely zjištění základu daně budou akceptovány i případné další možné postupy v souladu s platnou právní úpravou.

### B.3. Návaznost § 24 odst. 15 ZDP na režim odpisů dle § 30a ZDP u vlastníka (pronajímatele)

§ 24 odst. 15 ZDP mj. stanoví, že nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku odpisovaného podle § 30a ZDP se uznává jako daňově uznatelný náklad za podmínky, že doba nájmu u hmotného majetku odpisovaného vlastníkem (pronajímatelem) podle § 30a ZDP trvá 12, resp. 24 měsíců.

Odkaz na majetek odpisovaný dle § 30a ZDP lze vykládat dvojím způsobem:

- (i) podmínkou pro uplatnění režimu dle § 24 odst. 15 ZDP je využití odpisů dle § 30a ZDP vlastníkem (pronajímatelem);
- (ii) odkaz na § 30a racionálním způsobem vymezuje okruh majetku, u kterého je možné využít režim dle § 24 odst. 15 ZDP.

Výklad (i) vede k neracionálním a nelogickým důsledkům. S ohledem na deklarovaný smysl a dobrovolnost uplatnění výhod právní úpravy není logické, aby zákonodárce nutil pronajímatele uplatnit režim zvýhodněných odpisů dle § 30a ZDP. Zároveň nelze za racionální označit výklad, který by zakládal povinnost nájemce prokazovat podmínku, u níž by mu zároveň zákon nedával právně vymahatelnou možnost její splnění ověřit. Nájemce by tak pozbyl jakoukoliv právní jistotu, neboť splnění podmínky § 24 odst. 15 ZDP, resp. ověření, že pronajímatel režim odpisů dle § 30a ZDP skutečně uplatňuje, by bylo závislé na subjektu, jehož chování nájemce nemůže ovlivnit. Tento výklad by byl také diskriminační pro nájemce, kteří by uzavřeli smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se zahraničním vlastníkem (pronajímatelem), který neuplatňuje odpisy podle českých daňových předpisů.

Z výše uvedených důvodů je podmínku „hmotného majetku odpisovaného podle §30a ZDP“ nutné vykládat v kontextu objektivního vymezení majetku, tj. musí se jednat o majetek zařazený v 1. resp. 2. odpisové skupině pořízený pronajímatelem v příslušném období, jehož je pronajímatel prvním vlastníkem. Nájemce by měl mít zachovanou možnost uplatnit mimořádné leasingové splátky dle § 24 odst. 15 ZDP bez ohledu na způsob uplatňování odpisů pronajímaného majetku vlastníkem (pronajímatelem).

### Závěr

Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku lze u nájemce uplatnit jako daňově uznatelný náklad způsobem stanoveným v § 24 odst. 15 ZDP u majetku vymezeného v § 30a ZDP. Není rozhodující, zda tento majetek pronajímatel skutečně odpisuje v režimu dle § 30a ZDP. Pronajímatelem může být i zahraniční subjekt, který neeviduje majetek a neuplatňuje jeho odpisy podle českého zákona o daních z příjmů.

## Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. 15 písm. a) ZDP výslovně stanoví, že nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku odpisovaného podle § 30a ZDP lze uplatnit u nájemce jako daňově uznatelný (výdaj) náklad pouze v případě, že hmotný majetek je vlastníkem (pronajímatelem), který je daňovým rezidentem ČR odpisovaný podle § 30a ZDP. S ohledem na stávající rozsah leasingových smluv se nejedná o informaci, jejíž zajištění by znamenalo neúměrné zvyšování administrativy účastníků leasingové smlouvy a pouze posílí právní jistotu nájemce.

U pronajímatelů, kteří nejsou daňovým rezidentem ČR, není rozhodující, zda tento majetek pronajímatel skutečně odpisuje v režimu dle § 30a ZDP, avšak je třeba zkoumat, zda pronajímatel je ve srovnatelném postavení, v jakém by byl pronajímatel, který odpisuje dotčený majetek podle § 30a ZDP.

Příkladem pronajímatele, který není daňovým rezidentem ČR a je plně ve srovnatelném postavení jako pronajímatel, který je daňovým rezidentem ČR, je pro účely § 30a ZDP pronajímatel, který má na území ČR stálou provozovnu, majetek pronajímá prostřednictvím této stálé provozovny a majetek odpisuje podle § 30a ZDP.

Podmínka srovnatelného postavení však může být splněna i u pronajímatelů, kteří stálou provozovnu na území ČR nemají nebo předmětný majetek stálé provozovně na území ČR nepřipisují.

Na základě výše uvedeného lze přijmout závěr, že nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku vymezeného v § 30a ZDP (nový hmotný majetek pořízený od 1.1.2009 do 30.6.2010, zařazený v prvních dvou odpisových skupinách, odpisovaný poplatníkem, který je jeho prvním vlastníkem) lze u nájemce uplatnit jako daňově uznatelný náklad, způsobem stanoveným v § 24 odst. 15 ZDP i v případě, že pronajímatelem je zahraniční subjekt, a to pouze za podmínky, že :

1. bude zachována věcná a časová souvislost v širším slova smyslu,
2. bude zachována rovnováha mezi uplatněním nájemného u pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku na straně nájemce a odpisů na straně pronajímatele a
3. majetek bude evidován a odpisován po stejnou dobu, jako je uvedeno v § 30a ZDP

To vše platí pouze pro pronajímatele, kteří jsou daňovými rezidenty států, které garantují bezproblémovou a efektivní spolupráci mezi daňovými správami v plném rozsahu čl. 26 Modelové smlouvy OECD, resp. aktuálního ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejíž aplikace připadá v úvahu.

### **B.4. Návaznost § 24 odst. 15 ZDP na splnění podmínky prvního vlastnictví u vlastníka (pronajímatele)**

Možnost uplatnění mimořádných leasingových splátek podle § 24 odst. 15 ZDP je obecně dána u majetku odpisovaného podle § 30a ZDP. Jednou ze základních podmínek zařazení majetku do této kategorie je skutečnost, že jde o majetek prvního vlastníka pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. Zákon v § 24 odst. 15 nestanoví obdobnou podmínku „prvního nájemce“, v přechodných ustanoveních pouze uvádí, že toto ustanovení nelze použít na

dotatky ke smlouvám o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřeným do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

### Závěr

Pokud je pronajímatel prvním vlastníkem majetku zařazeného v 1. resp. 2. odpisové skupině a tento majetek pořídil v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, pro možnost uplatnění § 24 odst. 15 ZDP nájemcem není rozhodující, zda se jedná o první pronájem nebo byl předmětný majetek již nějakou formou užíván či pronajat.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele, byť se nejedná o záměr zákonodárce.**

### **B.5. Uplatnění § 30a ZDP v režimu investičních pobídek**

V souvislosti se zavedením možnosti použití mimořádných odpisů může vyvstat otázka, zda je poplatník, který čerpá investiční pobídky formou slevy na dani, povinen tento režim využít na základě podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDP.

Stejně jako v případě volby mezi rovnoměrným a zrychleným způsobem odpisování by i režim mimořádných odpisů měl být čistě volbou poplatníka.

### Závěr

Mimořádné odpisy dle § 30a ZDP je nutné chápat jako rovnocenný způsob odpisování vedle běžného režimu rovnoměrných, resp. zrychlených odpisů. Nevyužití režimu odpisů dle § 30a ZDP poplatníkem čerpajícím investiční pobídky formou slevy na dani se proto nepovažuje za porušení podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) bodu 1 ZDP.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

### **B.6. Souvislost ustanovení § 24 odst. 4 ZDP a § 24 odst. 15 ZDP**

V souvislosti se zavedením možnosti uplatnění mimořádných leasingových splátek dle § 24 odst. 15 ZDP bylo novelizováno i ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) bodu 2, které nově stanoví, že nájemné u finančního leasingu lze uplatnit jako daňově uznatelný náklad při splnění podmínek v § 24 odst. 4 a 15.

Vzhledem k odlišným a vzájemně se vylučujícím pravidlům pro uplatnění nájemného dle § 24 odst. 4 a § 24 odst. 15 není možné docílit splnění podmínek obou ustanovení zároveň. Proto je zřejmé, že cílem novelizace § 24 odst. 2. písm. h) bodu 2 bylo stanovit možnost uplatnění nájemného na základě podmínek dle § 24 odst. 4 nebo § 24 odst. 15 ZDP.

## Závěr

Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku, který lze odpisovat dle ZDP, představuje daňově uznatelný náklad ve výši a za podmínek uvedených v odstavci § 24 odst. 4 nebo 15 ZDP.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

#### **Souhlas se závěrem předkladatele.**

### **B.7. Předčasné ukončení finančního leasingu podle § 24 odst. 15 ZDP**

Ustanovení § 24 odst. 6 ZDP v části před středníkem obecně uvádí, že pokud je smlouva o finančním pronájmu předčasně ukončena, považuje se od data uzavření za nájemní smlouvu, kdy se po skončení najatý majetek vrací pronajímateli. Nájemné je pak daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 písm. h) bod 1. ZDP. § 24 odst. 5 ZDP dále stanoví podmínky pro daňovou uznatelnost nájemného v případě, kdy se najatý majetek po ukončení nájemní smlouvy prodává nájemci.

§ 24 odst. 6 ZDP v části za středníkem dále obsahuje omezující podmínku, podle níž „výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů je pouze poměrná část nájemného, které je výdajem (nákladem) podle odst. 4, připadající ze sjednané doby nájmu na skutečnou dobu nájmu nebo skutečně zaplacené nájemné, je-li nižší než poměrná část nájemného, které je výdajem (nákladem) podle odst. 4, připadající na skutečnou dobu nájmu“.

Podle § 29 odst. 1 ZDP pak lze do vstupní ceny hmotného majetku při nesplnění podmínek podle § 24 odst. 4 a 5 ZDP zahrnout veškeré uhrazené nájemné, které nebylo výdajem podle § 24 ZDP.

Jazykovým výkladem zmíněných ustanovení lze dospět k závěru, že část § 24 odst. 6 ZDP uvedená za středníkem se nevztahuje na situaci, kdy bude předčasně ukončena smlouva o finančním pronájmu, u níž je nájemné výdajem podle § 24 odst. 15 ZDP. Lze tak dospět k závěru, že v případě nerovnoměrně rozložených leasingových splátek (například z důvodu vyšší první splátky) by pak bylo daňově uznatelným výdajem to nájemné, o kterém nájemce do doby předčasného ukončení smlouvy účtoval jako o závazku, i když by neodpovídalo poměrné části připadající na skutečnou dobu nájmu. Nájemce, který vede účetnictví, by tak v případě předčasného ukončení smlouvy rozpustil případné časově rozlišené nájemné (náklady příštích období) na vrub nákladů, v případě daňové evidence by považoval veškeré zaúčtované náklady z titulu leasingových splátek za daňově uznatelné.

V případě následného odkoupení majetku, při kterém by nebyly splněny podmínky uvedené v § 24 odst. 5 ZDP, by pak bylo veškeré nájemné nedaňovým nákladem, který by zvyšoval vstupní cenu majetku pořízeného nájemcem.

Podle důvodové zprávy však úmyslem zákonodárce zjevně nebylo zavést „nový druh“ finančního pronájmu, který bude podléhat odlišným daňovým pravidlům, navržené ustanovení § 24 odst. 15 ZDP mělo za cíl pouze v rámci protikrizových opatření umožnit sjednání kratší doby finančního pronájmu. Výše zmíněný jazykový výklad by tak podle našeho názoru nebyl v souladu se smyslem a cílem navržené úpravy ani legitimně očekávanou racionalitou zákonodárce.



S ohledem na úmysl deklarovaný v důvodové zprávě a racionální očekávání znalých adresátů právního předpisu si lze podle našeho názoru představit alternativní výklad, podle něhož budou obecné principy zakotvené v § 24 odst. 6 a navazujícím ustanovení § 29 odst. 1 ZDP aplikovány shodně pro oba druhy finančního pronájmu, tedy jak pro případ, kdy se nájemné uznává jako výdaj podle § 24 odst. 4, tak v pro případ nájemného podle § 24 odst. 15 ZDP. V případě předčasného ukončení smlouvy o finančním pronájmu uzavřené podle § 24 odst. 15 ZDP by se pak jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 6 ZDP (část za středníkem) uznávala pouze poměrná část nájemného připadající na skutečnou dobu nájmu, i když se tato podmínka na nájemné podle odst. 15 výslovně nevztahuje. O případnou daňově neuznatelnou část nájemného by zároveň mohla být navýšena vstupní cena najatého majetku, přestože z hlediska čistě jazykového ani toto ustanovení výslovný odkaz na nájemné podle odst. 15 neobsahuje.

### Závěr

Podle jazykového výkladu je v případě předčasného ukončení smlouvy o finančním pronájmu uzavřené podle § 24 odst. 15 ZDP (a splnění podmínek § 24 odst. 5 ZDP při odkoupení majetku nájemcem) daňově uznatelným výdajem to nájemné, o kterém nájemce do doby předčasného ukončení smlouvy účtoval jako o závazku (evidoval jako výdaj v případě daňové evidence), i by když neodpovídalo poměrné části připadající na skutečnou dobu nájmu.

S ohledem na smysl a cíl navržené úpravy, racionální očekávání znalých adresátů právního předpisu a zejména z důvodu aplikace shodných daňových principů na všechny smluvní vztahy, které mají povahu finančního pronájmu, by však podle našeho názoru bylo vhodné přijmout alternativní výklad. Podle tohoto výkladu by se stejně jako v případě smlouvy o finančním pronájmu uzavřené podle § 24 odst. 4 ZDP jako výdaj uznávala pouze poměrná část nájemného připadající na skutečnou dobu nájmu, o případnou daňově neuznatelnou část nájemného ve smyslu § 24 odst. 6 část za středníkem by zároveň mohla být navýšena vstupní cena majetku, přestože příslušná ustanovení výslovný odkaz na nájemné podle odst. 15 neobsahují.

### **Stanovisko Ministerstva financí :**

Souhlas se závěry předkladatele. V případě, že na smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené podle § 24 odst. 4 ZDP i podle § 24 odst. 15 ZDP bude při předčasném ukončení těchto smluv aplikováno ustanovení § 24 odst. 5 ZDP nebo § 24 odst. 6 ZDP, ale jen v případě ustanovení § 24 odst. 5 lze navýšit vstupní cenu hmotného majetku o daňově neuznatelnou část uhrazeného nájemného do data ukončení smlouvy podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP.

### **B.8. Rezervy na opravy majetku odpisovaného dle § 30a ZDP**

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ("ZoR") stanoví v § 7, že rezervu lze tvořit na opravy hmotného majetku, jehož doba odpisování stanovená v ZDP je pět a více let. Podmínku doby odpisování je třeba chápat jako obecnou charakteristiku majetku s ohledem na jeho očekávanou průměrnou životnost a tedy racionální tvorby rezervy na jeho opravy. Průměrná životnost majetku je v zásadě zohledněna jeho zařazením do odpisové skupiny podle přílohy č. 1 k ZDP.



Ustanovení § 30a ZDP představuje speciální (dočasný) režim vůči ostatním ustanovením ZDP. Proto v případě majetku zařazeného v 2. odpisové skupině odpisovaného dle § 30a ZDP zůstává možnost tvorby rezerv na opravy zachována.

#### Závěr

Rezervy na opravy dle § 7 ZoR lze tvořit k hmotnému majetku zařazenému ve 2. odpisové skupině, odpisovanému dle § 30a ZDP.

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

Souhlas se závěrem předkladatele. MF pouze připomíná, že dotčená tvorba rezerv na opravy se již bude řídit novým režimem (povinnost deponování prostředků na samostatném účtu) platným pro rezervy, jejichž tvorba bude zahájena v roce 2009.

#### **B.9. Uplatnění mimořádného odpisu v měsíci vyřazení majetku**

V případě vyřazení majetku odpisovaného v režimu dle § 30a ZDP např. v důsledku škody může nastat otázka, kdy uplatnit poslední mimořádný odpis.

§ 30a ZDP v odst. 3 stanoví povinnost zahájit odpisování v měsíci následujícím po dni, kdy došlo ke splnění podmínek pro odpisování. Obdobné pravidlo by se proto mělo uplatnit i při vyřazení takto odpisovaného majetku (tj. neuplatnění odpisu až od měsíce následujícího po vyřazení).

#### Závěr

V případě vyřazení majetku odpisovaného dle § 30a ZDP lze poslední odpis uplatnit v měsíci, ve kterém je majetek vyřazen (v celkové poměrné měsíční výši).

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

Souhlas se závěrem předkladatele.

#### **B.10. Použití režimu dle § 30a ZDP v období, které není zdaňovací, ale za které se podává daňové přiznání, v hospodářském roce a v případě přeměny**

§ 30a odst. 3 ZDP stanoví, že při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období.

Vyvstává otázka, zda lze režim dle § 30a ZDP použít v případě, že ke splnění podmínek pro odpisování příslušného majetku dojde v období, za které se podává přiznání, které ale není zdaňovacím obdobím. V praxi se může jednat např. o období od prvního dne zdaňovacího období do rozhodného dne přeměny (pokud nepřipadá na první den následujícího zdaňovacího období). Možnost použití režimu dle § 30a ZDP by měla být v této situaci zachována, v opačném případě by došlo k diskriminaci určité skupiny poplatníků, která by byla v rozporu s deklarovaným účelem zákona.

Podle § 30 odst. 10 ZDP pokračuje právní nástupce poplatníka v odpisování započatém původním vlastníkem, a to ze vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování. Toto ustanovení lze považovat za speciální k § 30a ZDP pro případ přeměny. Pokud tedy zanikající

nebo rozdělovaná společnost splnila podmínky pro odpisování podle § 30a ZDP (majetek pořídila v příslušném období a byla jeho prvním vlastníkem), nástupnická společnost v případě fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení bude u daného majetku pokračovat v odpisování podle § 30a ZDP (přestože se od rozhodného dne považuje pro účely ZDP za vlastníka hmotného majetku nabytého zanikající nebo rozdělovanou společností a je tedy druhým vlastníkem)<sup>21</sup>.

## Závěr

B.10.1. Režim odpisů dle § 30a ZDP lze použít i v období, které není vymezeno jako zdaňovací, ale za které se podává daňové přiznání, pokud dojde ke splnění všech ostatních podmínek pro uplatnění těchto odpisů.

B.10.2. Pokud období, které není vymezeno jako zdaňovací, skončilo před datem účinnosti novely, může poplatník při splnění všech podmínek odpisy dle § 30a ZDP uplatnit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

B.10.3. Totéž platí pro uplatnění odpisů dle § 30a ZDP u poplatníka, jehož zdaňovacím obdobím je hospodářský rok, který je stanovený odlišně od roku kalendářního, a to i v případě hospodářského roku započatého v roce 2008.

B.10.4. Pokud zanikající nebo rozdělovaná společnost splnila podmínky pro uplatnění odpisů v režimu § 30a ZDP, nástupnická společnost jako právní nástupce bude ve smyslu § 30 odst. 10 ZDP u příslušného majetku uplatňovat od rozhodného dne fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení odpisy podle § 30a ZDP.

## **Stanovisko Ministerstva financí:**

K závěru B.10.1 a B.10.4 souhlas se závěrem předkladatele.

K závěru B.10.2 a B.10.3 nesouhlas se závěrem předkladatele. Pokud poplatník uplatní prostřednictvím daňového přiznání odpisy hmotného majetku podle § 31 nebo § 32 ZDP, nelze již uplatnit odpisy hmotného majetku podle § 30a ZDP formou dodatečného daňového přiznání. Možnost podání dodatečného daňového přiznání je výslovně zamezena ustanovením § 30 odst. 2 ZDP, podle kterého nelze v průběhu odpisování měnit zvolený způsob odpisování hmotného majetku. Skutečnost, že novela umožňuje odpisovat hmotný majetek pořízený od 1.1.2009, přičemž tato novela nabyla účinnosti až 20. 7. 2009, nelze považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů ve smyslu § 55a ZSDP.

Pro úplnost uvádíme následující příklad:

Hospodářský rok začíná 1.4.2008 a končí 31.3.2009, majetek pořízen a zároveň uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání dne 5.1.2009, vstupní cena 120 000Kč, odpisová skupina I.

- a) Pokud poplatník nemá daňového poradce, podá DP nejpozději do 30.6.2009 a uplatní roční odpis hmotného majetku podle § 31 (24 000Kč) nebo § 32 (40 000Kč) ZDP. Na základě výše uvedeného v tomto případě nelze uplatnit odpisy podle § 30a ZDP formou dodatečného daňového přiznání.

<sup>21</sup> Vzhledem k existenci speciálního ustanovení § 30 odst. 10 ZDP, které stanoví povinnost pokračování v odpisování pro právního nástupce, se jedná o odlišnou situaci než byla řešena v příspěvku 120/25.04.06 - Uplatňování mimořádného daňového odpisu v první roce daňového odpisování v případě přeměn, Ing. Jiří Nesrovnal

b) Pokud poplatník má daňového poradce, podá DP nejpozději do 30.9.2009 a má možnost uplatnit odpisy hmotného majetku podle § 30a ZDP za měsíc únor a březen 2009 v celkové výši 20 000Kč v tomto „řádném“ daňovém přiznání.

### **C. Návrh řešení**

Navrhujeme, aby byl přijat sjednocující výklad dle výše uvedených závěrů a případně tyto závěry byly publikovány v pokynu řady D nebo ve sdělení Ministerstva financí.

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**286/21.10.09 - Uplatnění srážkové daně na dividendový příjem při postoupení práva na výplatu dividendy– doplnění ke Koordinačnímu výboru 258/28.01.09**

Předkládají: Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466,  
Jana Svobodová, daňový poradce, č. osv.3852

**Východisko**

Ustanovení §19 odst. 1 písm. ze) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDP“) stanoví podmínky pro osvobození příjmů z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácených dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v §17 odst. 3 ZDP, mateřské společnosti. Dceřinou a mateřskou společností definuje §19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP.

V praxi však může docházet k situacím, kdy právo na výplatu dividend je v souladu s § 156a obchodního zákoníku mateřskou společností postoupeno na jinou osobu. K tomuto postoupení může podle § 178 odst. 12 obchodního zákoníku dojít buď samostatně, a to nejdříve dnem rozhodnutí valné hromady o vyplacení dividendy, nebo vydáním tzv. kupónu, a to i dříve, než je o konkrétní výplatě dividendy rozhodnuto.

Tento příspěvek se zabývá pouze situací, kdy kupóny vydány nebyly a dochází k postoupení pouze práva na výplatu konkrétní dividendy po rozhodnutí valné hromady.

V praxi vznikají otázky, zda v případech, kdy valná hromada dceřiné společnosti rozhodla o výplatě dividend mateřské společnosti, která splňuje podmínky pro osvobození dividendového příjmu od daně z příjmů právnických osob, a následně dojde k postoupení práva na výplatu této dividendy na třetí osobu, vzniká dceřiné společnosti povinnost provést srážku daně v situaci, kdy třetí osoba podmínky osvobození nesplňuje. V rámci tohoto příspěvku jsou řešeny daňové dopady v případě, kdy dceřiná společnost, mateřská společnost i postupník jsou poplatníky s neomezenou daňovou povinností (daňovými rezidenty) v České republice ve smyslu ZDP, příp. příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění.

**Analýza problému – daňové dopady**

**2.1. Daňové dopady na straně dceřiné společnosti**

K postoupení práva na výplatu dividendy dochází podle § 156a odst. 3 obchodního zákoníku smlouvou o postoupení pohledávky. Toto ustanovení tedy v zásadě předpokládá, že v případě již existujícího nároku na výplatu dividendy dochází k postoupení konkrétní pohledávky mateřské společnosti za společností dceřinou.

V souladu se závěry koordinačního výboru č. 258/28.01.09 je okamžikem, ke kterému je posuzováno splnění podmínek pro osvobození dividend vyplácených českou dceřinou společností, 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 – dále také jen „rozhodný den“).

K tomuto okamžiku je podle našeho názoru nutno zkoumat splnění veškerých podmínek pro osvobození dividendy od srážkové daně. Pro uplatnění osvobození bude tedy rozhodující, zda v tomto okamžiku společnost, které vzniká nárok na výplatu dividendy, splňuje zákonem stanovené podmínky. V tomto okamžiku je také nezbytné posoudit, kdo je skutečným vlastníkem dividendového příjmu. Další změny týkající se pohledávky z titulu výplaty dividendy, ke kterým dojde po tomto okamžiku, již na aplikaci osvobození nemají vliv.

V případě, že dojde k postoupení práva na výplatu dividendy po rozhodnutí valné hromady resp. rozhodném dni a v okamžiku rozhodnutí valné hromady, resp. v rozhodný den jsou splněny podmínky § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP pro osvobození dividendového příjmu, nevzniká dceřině společnosti povinnost srazit z tohoto příjmu daň, a to ani v případě, že společnost/fyzická osoba, které bude částka odpovídající dividendě následně vyplacena, uvedené podmínky nespĺňuje.

## **2.2. Daňové dopady na straně mateřské společnosti (postupitele)**

Na straně mateřské společnosti představuje dividendový příjem v případě splnění podmínek § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP příjem osvobozený od daně z příjmů právnických osob.

Pohledávka vůči dceřině společnosti, kterou mateřská společnost zaúčtuje souvztačně se zaúčtováním dividendového výnosu v návaznosti na rozhodnutí dceřině společnosti o rozdělení zisku, bude mít při následném postoupení shodný daňový režim jako jakýkoliv jiný typ pohledávky. V případě, že při postoupení práva na výplatu dividendy hodnota pohledávky z titulu dividendy převyšuje výnos z jejího postoupení, je vykázána ztráta z postoupení daňově neuznatelná za podmínek § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů.

## **2.3. Daňové dopady na strany postupníka**

Z hlediska postupníka bude mít postoupení a následné operace s postoupeným právem na výplatu dividendy (inkasa, následného postoupení atd.) stejný režim jako v případě jakékoliv jiného typu pohledávky nabyté postoupením. Z pohledu postupníka nebude docházet k inkasu dividendového příjmu a osvobození uvedená v příslušných ustanoveních ZDP, která se týkají dividendových příjmů, se neuplatní.

### **Závěr**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit 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:**

Souhlasíme se závěry předkladatelů. MF nicméně v této oblasti dosud nezaznamenalo žádné výkladové problémy.

V případě, kdy dochází k postoupení samostatně převoditelného práva na výplatu konkrétní dividendy po rozhodnutí valné hromady je pro účely daňového posouzení dividendy rozhodující režim na straně držitele majetkové účasti ke dni rozhodnutí valné hromady dceřině společnosti o výplatě dividendy, resp. k rozhodnému dni.

## Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

### DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 281/16.09.09 – příspěvek je doplněn o závěry předkladatelů, MF předkládá stanoviska k závěrům**

#### **281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu**

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252  
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osv. 3701  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. 1757

#### **1. Úvod**

Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) je formou pozměňovacího návrhu (zákon navazující na senátní tisk č. 119 podepsán prezidentem 11.8.2009) novelizován mj. i v oblasti uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s využíváním silničních motorových vozidel, a to zavedením institutu tzv. „**paušálního výdaje na dopravu**“ (dále jen „**paušální výdaj**“).

ZDP se konkrétně mění doplněním ustanovení § 24 odst. 2 ZDP o písmeno zt), doplněním ustanovení § 25 odst. 1 ZDP o písmeno zp) a úpravou (doplněním) ustanovení § 28 odst. 6 ZDP. Jedná se o následující změny:

**V § 24 se na konci odst. 2 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno zt), které zní:**  
zt) paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem<sup>23d</sup>) (dále jen „paušální výdaj na dopravu“), pokud nebyl uplatněn výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem podle písm. k) bodu 4. tohoto odstavce, ve výši 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou příjmů podle §10, a současně toto silniční motorové vozidlo nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě. Používá-li poplatník některé silniční motorové vozidlo, u něhož uplatňuje paušální výdaj na dopravu, pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, lze na takové silniční motorové vozidlo uplatnit pouze část paušálního výdaje na dopravu stanoveného dle předchozí věty ve výši 80 % této částky (dále jen „krácený paušální výdaj na dopravu“). Pokud poplatník u některého vozidla uplatní v souladu s předchozí větou krácený paušální výdaj na dopravu, potom pro účely tohoto zákona platí, že ostatní vozidla, u nichž poplatník v souladu s tímto ustanovením uplatní paušální výdaje na dopravu, užívá výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro účely tohoto zákona se má za to, že poplatník užívá silniční motorové vozidlo, u kterého uplatňuje paušální výdaj na dopravu, výlučně k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, pokud tak prohlásí, není-li prokázáno jinak. Paušální výdaj na dopravu lze možno uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.“.

**V § 25 se na konci odst. 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno zp), které zní:**

„zp) výdaje (náklady) na spotřebované pohonné hmoty a parkovné vynaložené v souvislosti s užíváním silničního motorového vozidla<sup>23d</sup>), u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, a 20 % ostatních výdajů (nákladů) s výjimkou odpisů vynaložených v souvislosti se silničním motorovým vozidlem, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu. U silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, nelze dále uplatnit náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty.“.

**V § 28 se na konci odst. 6 doplňují slova**

**„Při odpisování silničního motorového vozidla, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu, se poměrnou částí odpisů rozumí 80 % odpisů.“.**

## **2. Obecný rozbor problému**

V souvislosti s případnou aplikací těchto ustanovení vzniká celá řada výkladových problémů. Cílem tohoto příspěvku je jejich popsání a návrh možných řešení.

### **2.1. Pojem „paušální výdaj“**

Protože ZDP dosud pojem „paušální výdaj“ nepoužívá (ačkoliv se takto v praxi běžně označují výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP), doporučujeme přijmout výklad, že se jedná o výdaj, který lze uplatnit v rámci základu daně z příjmů za předpokladu splnění podmínek stanovených zákonem a jehož výše je dána pevně stanovenou částkou nezávislou na výši skutečně vzniklých výdajů. V případě paušálního výdaje je tedy poplatník povinen prokazovat splnění podmínek pro jeho uplatnění, nikoliv však samotnou výši tohoto výdaje.

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP je takový výdaj, který lze uplatnit v rámci základu daně z příjmů za předpokladu splnění podmínek stanovených ZDP a jehož výše je dána pevně stanovenou částkou nezávislou na výši skutečně vzniklých výdajů a u nějž je poplatník povinen prokazovat splnění podmínek pro jeho uplatnění, nikoliv však samotnou výši tohoto výdaje.

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

Souhlas se závěrem předkladatele.

### **2.2. Vymezení vozidel pro použití paušálního výdaje**

ZDP umožňuje využít paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem. V souladu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona č. 56/2001 Sb. o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích (dále jen ZPPV) je silniční vozidlo vymezeno jako motorové nebo nemotorové vozidlo, které je vyrobené za účelem provozu na pozemních komunikacích pro přepravu osob, zvířat nebo věcí.

Podle § 3 odst. 2 ZPPV se silniční vozidla se rozdělují na motocykly, osobní automobily, autobusy, nákladní automobily, speciální vozidla, přípojná vozidla a ostatní silniční vozidla,



příčemž rozdělení silničních vozidel do kategorií, technický popis jednotlivých kategorií silničních vozidel a jejich další členění se stanoví v příloze k ZPPV.

Ve zmíněné příloze se potom vozidla dělí mj. na kategorie L - motorová vozidla zpravidla s méně než čtyřmi koly, kategorie M - motorová vozidla, která mají nejméně čtyři kola a používají se pro dopravu osob a kategorie N - motorová vozidla, která mají nejméně čtyři kola a používají se pro dopravu nákladů.

Je tedy zřejmé, že pro účely použití paušálního výdaje na dopravu se za silniční motorová vozidla považují vozidla kategorií L, M a N.

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj na dopravu lze za předpokladu splnění ostatních podmínek použít v případě vozidel prokazatelně zatříděných do kategorií L, M a N podle přílohy k zákonu č. 56/2001 Sb. o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích.

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

Souhlas se závěrem předkladatele.

### **2.3. Podmínky použití paušálního výdaje**

ZDP umožňuje využít paušální výdaj pokud poplatník:

- a) využíval v daném kalendářním měsíci příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou příjmů podle § 10,
- b) nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce vozidlo k užívání jiné osobě,
- c) jedná se o vozidla vlastní zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo vozidla v nájmu,
- d) nebyl uplatněn výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4. ZDP **a to v průběhu celého zdaňovacího období.**

#### **2.3.1. Druhy příjmů**

Přes ne zcela přesné vyjádření první podmínky je dle našeho názoru zřejmé, že paušální výdaj lze v případě fyzických osob použít při používání vozidla v souvislosti s dosahováním příjmů zahrnovaných do dílčích základů daně podle § 7 a podle § 9 ZDP, tzn. příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmů z pronájmu. Zákon neumožňuje použít paušální výdaj na dopravu v souvislosti s ostatními (např. nahodilými nebo jednorázovými) příjmy zahrnovanými do dílčího základu daně podle § 10 ZDP.

Zároveň platí, že za předpokladu splnění ostatních stanovených podmínek mohou paušální výdaj uplatnit i poplatníci – právnické osoby.

V případě, že je poplatník využívající paušální výdaj zároveň plátcem daně z přidané hodnoty, nezbavuje ho uplatnění paušálního výdaje povinnosti vést evidenci pro účely DPH.



**Návrh řešení:**

Paušální výdaj mohou použít za předpokladu splnění stanovených podmínek fyzické osoby v souvislosti s dosahováním příjmů zahrnovaných do dílčích základů daně podle § 7 a podle § 9 ZDP a právnické osoby. Plátcí DPH jsou i v těchto případech povinni vést evidenci podle § 100 ZDPH.

**Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěrem předkladatele.

**2.3.2. Přenechání vozidla**

Překážkou pro využití paušálního výdaje v daném kalendářním měsíci je přenechání vozidla k užívání jiné osobě, a to i po část měsíce. Tato podmínka by měla být vykládána tak, že poplatník nesmí přenechat dané silniční motorové vozidlo k užívání jiné osobě např. formou nájemní smlouvy, smlouvy o výpůjčce apod., nikoliv tak, že vozidlo nemůže jiná osoba řídit. Pokud řídí takové vozidlo zaměstnanec poplatníka, případně spolupracující osoba v souvislosti s činností poplatníka, pak platí, že toto vozidlo používá k dosažení, zajištění a udržení příjmů poplatníka. Překážkou pro využití paušálního výdaje je naopak situace, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci bezplatně či pronajímá za cenu nižší než tržní motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely (manažerská vozidla).

**Návrh řešení:**

Paušální výdaj mohou použít poplatníci, kteří využívají vozidlo pouze v souvislosti s vlastní výdělečnou činností nebo (krácený paušální výdaj) i pro vlastní soukromé použití. Tato podmínka je splněna i v případě, kdy vozidlo řídí spolupracující osoba nebo zaměstnanec poplatníka (ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP) nebo člen sdružení bez právní subjektivity, kdy právním vlastníkem vozidla může být jen jedna osoba ze sdružení, není-li vozidlo cíleně zakoupeno do spoluvlastnictví.

Paušální výdaj naopak nemohou použít poplatníci, kteří vozidlo pronajímají, vypůjčují nebo poskytují bezplatně či za cenu nižší než tržní svým zaměstnancům k používání pro služební i soukromé účely.

V případě spoluvlastníků vozidla nebo manželů, kteří mají vozidlo v SJM (viz níže bod 2.3.3.) si uživatelé vozidla rozdělí paušální výdaj dle vhodně zvoleného kritéria, např. dle výše spoluvlastnického podílu, poměru počtu ujetých kilometrů, jsou-li evidovány apod.

Jde-li o účastníky sdružení, kteří mají automobil v podílovém spoluvlastnictví, paušální výdaj na dopravu rozdělují obdobně jako další společné výdaje.

Pokud uplatňuje v případě manželů s vozidlem v SJM nebo spoluvlastníků paušální výdaj pouze některý z nich, zatímco jiný uplatňuje výdaje na dopravu v prokázané výši, uplatní poplatník částku 5 000 Kč, příp. 4 000 Kč, pouze v poměrné výši podle vhodného kritéria (např. poměru ujetých kilometrů uživateli vozidla).

V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že vzhledem k nejednoznačnému textu právní úpravy nelze vyloučit ani výklad, že paušál (5 000 Kč, příp. 4 000 Kč) se vztahuje na poplatníka (spoluvlastníka) a nikoliv na vozidlo. Proto také navrhuje, aby postupy kdy budou poplatníci vycházet z tohoto výkladu a nepůjde o zjevně nezákonné krácení daňové povinnosti (§ 23 odst. 10 ZDP) nebyly (do případné novelizace daného ustanovení) správci

daně v souladu s jednou ze základních zásad při výkladu daňových předpisů, to je v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, pozastavovány.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Nesouhlas s tím, že:

- zákonná podmínka je splněna i v případě, kdy vozidlo řídí spolupracující osoba (s výjimkou spolupracující osoby - druhého manžela, pokud je vozidlo v SJM) nebo účastník sdružení bez právní subjektivity, kdy právním vlastníkem vozidla je jeden účastník sdružení, tj. nejedná se o vozidlo v podílovém spoluvlastnictví účastníků sdružení. V tomto případě není splněna podmínka daná první i poslední větou § 24 odst. 2 písm. zt) novely č. 304/2009 Sb. zákona o daních z příjmů,
- jeden z manželů, kteří mají vozidlo ve společném jmění manželů nebo podílový spoluvlastník vozidla, může uplatnit paušální výdaj na dopravu zatímco jiný uplatňuje výdaje na dopravu v prokázané výši,
- paušální výdaje na dopravu se vztahuje na poplatníka.

Podle našeho názoru se paušální výdaj na dopravu vztahuje na automobil.

Důvodem k tomu, že v případě tzv. „manažerského auta“ se u právnických osob neaplikuje paušální výdaj na dopravu, je skutečnost, že právnická osoba může jednat pouze prostřednictvím svých zaměstnanců, a tedy pouze tito zaměstnanci mohou využívat vozidla k služební činnosti. To znamená, že v případě, že vozidlo je používáno výhradně ke služební činnosti, nedochází k přenechání vozidla k užívání jiné osobě z hlediska aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP. Naprosto jiná situace by ale nastala, pokud by bylo dovoleno tomuto zaměstnanci, aby dané vozidlo používal k soukromým účelům. V tomto případě dochází k přenechání vozidla pro jiné než služební účely a zaměstnavatel tak nemůže uplatnit paušální výdaj na dopravu. Obdobný postup je potom nutno uplatňovat i v případě zaměstnavatele – fyzické osoby.

### **2.3.3. Způsoby používání vozidel a uplatňování výdajů**

Zákon umožňuje využít paušální výdaj v případě vlastních vozidel jak u vozidel zahrnutých do obchodního majetku, tak u vozidel nezahrnutých do obchodního majetku. Příslušné ustanovení zcela jednoznačně řeší situaci u vozidel zahrnutých do obchodního majetku, u nichž vylučuje souběh uplatňování paušálního výdaje na dopravu a výdajů na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4. ZDP.

Stejným způsobem již není upravena situace u vozidel nezahrnutých v obchodním majetku (a rovněž u vozidel najatých), kde lze v rámci základu daně uplatňovat výdaje podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 1. a 3. ZDP.

Je třeba ovšem pamatovat na ustanovení § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP, podle kterého nelze u silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, uplatnit kromě výdajů na spotřebované pohonné hmoty a parkovné rovněž náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty. To znamená, že u najatých vozidel lze jako daňový výdaj uplatňovat nájemné a u vozidel nezahrnutých do obchodního majetku nelze vyloučit uplatnění výdaje ve výši sazby základní náhrady.

Na tuto situaci není možné použít ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, podle kterého ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny, neboť v daném případě se jedná o stejné zdaňovací období.

Uvedená duplicita má v tomto případě spíše podobný charakter, jako měl dříve tzv. „reinvestiční odpočet“ podle § 34 ZDP, kdy část hodnoty hmotného majetku ovlivnila základ daně dvakrát.

Domníváme se, že do doby případné změny textu příslušného ustanovení, by byl jiný výklad nad rámec zákona.

Použití paušálního výdaje je možné rovněž v případě vozidel v nájmu, tzn. vozidel užívaných na základě smlouvy o pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatý majetek vrací pronajímateli (operativní leasing) i na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku (finanční leasing). Použití paušálního výdaje naopak není možné v případě používání vozidla na základě smlouvy o výpůjčce.

Z hlediska ostatních výdajů (nákladů) spojených s provozem vozidla platí, že vedle výdajů na dopravu uplatňovaných formou paušálního výdaje na dopravu, lze uplatňovat další výdaje spojené s provozem vozidla v prokázané výši. Jedná se např. o výdaje na opravy a údržbu vozidla vč. výměny pneu apod. Pojem "doprava" je užší než pojem "provoz". Tento postup vyplývá rovněž z ustanovení § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP, které výslovně vylučuje jako nedaňový výdaj výdaje na spotřebované PHM a parkovné, nikoliv ostatní související výdaje (ostatní provozní kapaliny, myčka, atd.).

Pojem parkovné v § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP zahrnuje výdaje na krátkodobé parkovací služby poskytované parkovišti, parkovacími místy a garážemi v souvislosti s používáním vozidla na pracovních (služebních) cestách.

Tento pojem naopak nezahrnuje výdaje na dlouhodobý pronájem parkovacích míst nebo stání na plochách a v garážích zastřešených i nezastřešených v sídle nebo v místě podnikání poplatníka, případně v místě určeném pro stání vozidla v době, kdy není používáno na pracovních (služebních) cestách. Takové výdaje lze, za předpokladu splnění obecných podmínek stanovených zákonem, uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů vedle paušálního výdaje na dopravu.

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj mohou použít poplatníci, kteří využívají vozidlo:

- vlastní zahrnuté do obchodního majetku,
- vlastní nezahrnuté do obchodního majetku a to včetně vozidla ve společném jmění manželů či při zúžení společného jmění manželů vozidlo ve vlastnictví druhého manžela po dobu trvání manželství;
- v nájmu formou operativního nebo finančního leasingu

Paušální výdaj nelze použít u vozidel používaných na základě smlouvy o výpůjčce.

V případě vozidel zahrnutých do obchodního majetku nebo vozidel v nájmu nelze používání paušálního výdaje kombinovat s uplatňováním výdajů na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4. ZDP.

V případě vozidel nezahrnutých do obchodního majetku zákon kombinaci paušálního výdaje a uplatňování výdajů podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3. ZDP nevylučuje, tzn., je možné uplatnit sazbu základní náhrady.

Další výdaje spojené s provozem vozidla neuvedené v § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP se v základu daně uplatňují v prokázané výši prokázané výši včetně výdajů na dlouhodobý pronájem parkovacích míst nebo stání na plochách a v garážích.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Nesouhlas s tím, že zákonná podmínka je splněna i v případě, kdy se jedná o vozidlo ve vlastnictví druhého manžela po dobu trvání manželství. V tomto případě není splněna podmínka daná poslední větou § 24 odst. 2 písm. zt) novely č. 304/2009 Sb. zákona o daních z příjmů.

Souhlas s ostatními závěry předkladatele. Upozorňujeme, že při uplatnění sazby základní náhrady do daňových výdajů je třeba vést evidenci ujetých kilometrů při pracovních cestách.

#### **2.4. Postup u poplatníka s více jak třemi vozidly**

V souvislosti s omezením možnosti použití paušálního výdaje na dopravu pro max. tři vozidla se vyskytla otázka, zda v případě poplatníka s více než třemi vozidly

- nesmí být paušální výdaj použit vůbec nebo
- může být použit jen u tří vozidel a u dalších již ne.

Pro variantu a) by snad mohl hovořit deklarovaný záměr zákonodárce, kdy hlavním účelem pozměňovacího návrhu bylo zjednodušení administrativy. V případě, že poplatník vlastní např. dvacet vozidel, u tří uplatní paušální výdaj a u dalších bude prokazovat vzniklé výdaje tak, jako doposud, z hlediska administrativní zátěže ke zlepšení nedojde.

Znění příslušného ustanovení

*„Paušální výdaj na dopravu je možno uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.“*

však dle našeho názoru omezuje počet vozidel, u kterých může poplatník paušální výdaj uplatnit, nikoliv však celkový počet vozidel, která může poplatník ke své činnosti používat. Uvedené ustanovení též neomezuje možnost volby různých vozidel v různých zdaňovacích obdobích. Obdobně, přesto že cílem novely je snaha o zjednodušení administrativy, není novým ustanovením poplatník jakkoliv omezen vést příslušnou administrativu a rozhodnutí, na která tři vozidla uplatní paušální výdaj, je kdykoliv na poplatníkovi.

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj může použít poplatník maximálně u tří silničních motorových vozidel za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Celkový počet těchto

vozidel není u poplatníka omezen. V případě uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů u čtvrtého a dalších vozidel je však poplatník povinen prokazovat výši vzniklých výdajů (nákladů) podle ostatních ustanovení § 24 ZDP.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

## **2.5. Kombinace paušálního výdaje a prokázaných výdajů v průběhu roku**

Zákon výslovně neupravuje možnost kombinace paušálního výdaje na dopravu a výdajů v prokázané výši. Znění § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP dle našeho názoru nevylučuje možnost kombinace obou způsobů uplatňování výdajů v rámci jednoho zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Tomu nasvědčuje i úprava pro splnění podmínky, pro použití paušálního výdaje, podle které lze paušální výdaj uplatnit za každý celý kalendářní měsíc mj. pokud poplatník toto silniční motorové vozidlo nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě. Jestliže by tedy v měsíci lednu vozidlo jiné osobě nepřenechal a v měsíci únoru např. na dva dny přenechal, v lednu by mohl paušální výdaj uplatnit, avšak v únoru ne.

Skutečnost, že kombinace paušálního výdaje na dopravu a výdajů v prokázané výši je při současné úpravě § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP nejen možná, ale v některých případech i nutná, lze demonstrovat i na případě nově pořízených vozidel.

Jestliže bude vozidlo pořízeno např. 25. 8. 2009, nejsou dle našeho názoru splněny podmínky pro užití paušálního výdaje za měsíc srpen, ale až za měsíc září. Právo uplatnit výdaje na dopravu vzniklé v srpnu pochopitelně poplatníkovi nelze upřít. V souladu s ustanoveními ZDP tak ovšem za srpen může učinit pouze v úrovni prokázaných výdajů. Takovému poplatníkovi tedy nezbyvá, než skutečně a paušální výdaje kombinovat, neboť smyslem přijetí novely ZDP jistě nebylo znemožnit uplatnění paušálního výdaje u nově pořízených vozidel. Obdobně by to platilo při vyřazení vozidla.

Mimo to pokud zohledníme výklad MF z hlediska DPH (z kterým nadále nesouhlasíme) nebylo by možné, aby plátcí DPH uplatnili předmětné paušály již v roce 2009, protože do účinnosti novely (kdy vůbec nemohli vědět, že bude takováto novela schválena) uplatňovali nárok na odpočet DPH na vstupu.

V případě novely, která by vyloučila možnost kombinace prokázaných a paušálních výdajů, je třeba zároveň umožnit použití paušálního výdaje v kalendářním měsíci pořízení vozidla, popř. i upravit způsob jeho krácení v měsíci pořízení.

Případné krácení výdajů vynaložených v souvislosti se silničním motorovým vozidlem v případě, kdy poplatník vybrané vozidlo používá také k osobní potřebě podle § 25 odst. 1 písm. zp) by se pak týkalo pouze výdajů vzniklých v měsících, za které se paušální výdaj uplatňuje. V ostatních měsících by se výdaje krátily podle poměru ujetých služebních a soukromých kilometrů.

Argument, podle kterého tak poplatník vlastní vinou nenaplní účel zákona – tj. zjednodušení administrativy, není v daném případě dle našeho názoru relevantní, neboť uplatnění paušálního výdaje vylučuje v některých měsících samotné znění ZDP (viz podmínka nepřenechání vozidla jiné osobě).

### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj může být v rámci jednoho zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání kombinován se způsobem uplatňování prokázaných výdajů podle ostatních ustanovení § 24 ZDP tak, že bude uplatňován pouze v některých měsících. Případné krácení ostatních výdajů způsobem uvedeným v § 25 odst. 1 písm. zp) bude uplatňováno pouze u výdajů vzniklých v měsících, v nichž poplatník uplatnil paušální výdaj.

Paušální výdaj nelze uplatnit v těch měsících, kdy poplatník podmínky pro jeho uplatnění nesplní (viz část 2.2.).

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Nesouhlas se závěrem předkladatele. První věta § 24 odst. 2 písm. zt) novely č. 304/2009 Sb. zákona o daních z příjmů stanoví mimo jiné, že daňovým výdajem je paušální výdaj na dopravu ve výši 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů...“ . Paušální výdaj na dopravu i prokázané výdaje podle § 24 odst. 2 písm. k) jsou uplatňovány za celé zdaňovací období a je na poplatníkovi, který způsob využije.

Vzhledem k celé řadě nejasností při aplikaci uvedeného ustanovení, které nepřímo potvrdil i zástupce zpracovatele tím, že záměrem nebylo umožnit výše uvedenou kombinaci, bude nutné toto ustanovení novelizovat. Za stávajícího stavu je pro odstranění pochybností vyhrazeno správcům daně právo individuálního posouzení (ve zdaňovacím období, v němž poplatník uplatňuje paušální výdaj lze připustit uplatnění prokázaných výdajů např. v měsíci kdy bylo vozidlo pořízeno nebo vyřazeno, tj. v měsíci kdy z objektivních důvodů nebylo využíváno k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po celý kalendářní měsíc).

## **2.6. Krácení paušálního výdaje a ostatních výdajů**

ZDP ukládá v případě, kdy poplatník využívá silniční motorové vozidlo, u něhož uplatňuje paušální výdaj na dopravu, pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, uplatnit pouze část paušálního výdaje na dopravu. I přes ne zcela přesné vyjádření je zřejmé, že jako výdaj na pracovní cesty tímto vozidlem lze uplatnit část paušálního výdaje na dopravu stanoveného ve výši 80 % z 5 000 Kč, tj. částku 4 000 Kč.

Pro tyto případy je dále důležité znění § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP, podle kterého nelze jako daňový výdaj uplatnit rovněž 20 % ostatních výdajů (jako např. výdajů na opravy, pojistné apod.). Poněkud matoucí může být věta, že tato povinnost se nevztahuje na odpisy, neboť povinnost „krácení odpisů“ ve stejném poměru je uvedena v poslední větě § 28 odst. 6 ZDP.

Celkově lze tedy říci, že u vozidel, která poplatník používá v daném měsíci k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti, lze uplatnit paušální výdaj ve výši 4 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc a 80 % ostatních výdajů včetně daňových odpisů. V případě ročních odpisů je nutno krátit celkovou roční výši odpisů i v případě, že poplatník použije vozidlo i k soukromým účelům pouze v některých měsících. V případě měsíčních odpisů (např. § 30a ZDP) se krátí pouze odpisy za příslušné měsíce.

### **Návrh řešení:**

a) Poplatník, který uplatňuje paušální výdaj u vozidel, která používá pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, lze uplatnit paušální výdaj ve výši 4 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc a 80 % ostatních výdajů včetně daňových odpisů.

V případě, že poplatník použije vozidlo i k soukromým účelům pouze v některých měsících, krátí se pouze výdaje vzniklé v těchto měsících. Roční daňové odpisy lze uplatnit i v těchto případech pouze ve výši 80 %.

b) Pokud poplatník v souladu s bodem 2.2.2 nemůže uplatnit paušální výdaj v důsledku poskytnutí automobilu zaměstnanci i pro soukromé účely, platí i nadále z pohledu zaměstnavatele režim nekrácených nákladů, zejména odpisů (bod 28 k § 24 pokynu D-300), s výjimkou nákladů na pohonné hmoty a parkovné při používání automobilu zaměstnancem k soukromým účelům, pokud u těchto výdajů (pohonné hmoty a parkovné při používání automobilu zaměstnancem k soukromým účelům) není uplatňován režim § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP s dodaněním dle § 6 ZDP na straně zaměstnance.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěry předkladatele.

U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, u kterých s odvoláním na § 23 odst. 5 ZDP dochází ke klíčování nákladů na činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny a na činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny, se ustanovení § 28 odst. 6 ZDP aplikuje tím způsobem, že 80 % odpisů se počítá z částky odpisů, která se po výše uvedeném rozklíčování vztahuje k činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

## **2.7. Ostatní vozidla v případě použití vozidla i k osobní potřebě**

ZDP zavádí v rámci § 24 odst. 2 písm. z) ZDP fikci, podle které se v případě, že poplatník jedno z vozidel označí za vozidlo používané k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti a krátí paušální výdaje a dalších výdaje spojené s tímto vozidlem, považují se ostatní vozidla za vozidla, užívaná výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Prvním problémem je postup při krácení ostatních výdajů podle § 25 odst. 1 písm. zp) v případě, kdy bude poplatník používat i k soukromým účelům každý kalendářní měsíc jiné vozidlo. Domníváme se, že v takovém případě by mělo být postupováno analogicky jako v bodě 2.4., tzn. krácení ostatních výdajů bude uplatňováno u vozidla užívaného k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti jen u výdajů vzniklých v měsících, nichž poplatník uplatnil u tohoto vozidla paušální výdaj.

V některých případech lze jistě přijmout argument, že zavedená fikce používání zbylých vozidel pouze pro služební účely nebude odpovídat skutečnosti. Nicméně jedná se o fikci pro účely ZDP, stejně jako např. v případě režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, která by do doby změny textu příslušného ustanovení měla být aplikována.



### **Návrh řešení:**

Poplatník, který uplatňuje paušální výdaj u více (maximálně tří) vozidel, přičemž některé z nich používá k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti, bude uplatňovat krácení ostatních souvisejících výdajů podle § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP u výdajů vzniklých v měsících, v nichž poplatník uplatnil krácený paušální výdaj.

Do doby případné změny ZDP bude uplatňována fikce, podle které se v případě, že poplatník jedno z vozidel označí pro účely krácení paušálního výdaje a dalších výdajů spojených s tímto vozidlem za vozidlo používané k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti, považují ostatní vozidla za vozidla užívaná výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (a výdaje u nich kráceny nebudou).

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

## **2.8. Daňová evidence pro účely DPH**

Jak vyplývá z ustálené judikatury NSS i ÚS, základní podmínky pro daňovou uznatelnost výdajů a nárok na odpočet DPH to je použití pro ekonomickou činnost jsou shodné (např. -5 Afs 152/2004-55 ze dne 4.8.2005 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2005, str. 1037), 1 Afs 83/2005-48 ze dne 7.6.2006, 5 Afs 129/2006-142 z dne 27.7.2007, 1 Afs 59/2008-58 ze dne 28.5.2008, 5 Afs 26/2008-73 z dne 25.9.2008 či II. ÚS 2129/08 ze dne 27.8.2008). Tato judikatura spojuje splnění či nesplnění základní podmínky pro nárok na odpočet DPH a daňové uznatelnosti nákladu. Návěti § 24 odst. 2 ZDP (kde se nachází komentované ustanovení) pak uvádí příkladný výčet nákladů, které splňují podmínku dle § 24 odst. 1 ZDP. Z toho pak na základě citované judikatury dovozujeme také splnění základní podmínky pro nárok na odpočet DPH. V daném případě jde o konkrétní specifikované položky (benzín a parkovné) omezené navíc částkou. Proto se domníváme, že tento výklad nelze aplikovat na paušální výdaje u příjmů dle § 7 ZDP resp. § 9 ZDP, kdy jde o jiný případ. Tyto paušály nejsou totiž uvedeny v § 24 odst. 2 ZDP jako výdaje splňující podmínku dle § 24 odst. 1 ZDP. Z judikatury také vyplývá, že plátce není při prokazování základní podmínky pro nárok na odpočet ničím omezen (s výjimkou důkazů získaných v rozporu se zákonem - § 31 ZSDP) a dle našeho názoru tedy nic nebrání prokazování s použitím ZDP. V případě použití paušálního výdaje na dopravu to znamená, že pro nárok na odpočet u PHM musí mít plátce k dispozici příslušné daňové doklady.

Prokázání uskutečnění zdanitelného plnění vychází ze stejných principů, jako prokázání daňových výdajů v ZDP. Z toho vyplývá, že v důsledku novely ZDP je v případě použití paušálního výdaje na dopravu základní podmínka pro nárok na odpočet splněna, aniž by bylo nutné vedení knihy jízd. To je i v souladu se záměrem zákonodárce snížit administrativní zatížení daňových subjektů - výklad dle záměru zákonodárce patrného z načtení předmětného pozměňovacího návrhu, kde předkladatel mimo jiné hovoří o malých a středních podnikatelích - viz. Sněmovní tisk č. 387 podrobná rozprava ze dne 28.4.2009 <http://www.psp.cz/eknih/2006ps/stenprot/056schuz/s056026.htm>:

*„...Poslanec Zdeněk Prošek: Děkuji za slovo. Vážená paní místopředsedkyně, milé dámy, vážení pánové, pan kolega Michal Doktor už avizoval můj návrh, nebo přesněji řečeno mnou podepsaný pozměňovací návrh, ke sněmovnímu tisku 387, který jste obdrželi na stoly s datem 18. 3. 2009. Dovolte mi jenom velmi stručně tento pozměňovací návrh zdůvodnit.*



*Řídím se zásadou, že i malá radost potěší, a tento drobný návrh by v dnešní politicky i ekonomicky turbulentní době mohl být drobnou radostí pro malé a střední podnikatele, neboť se týká vykazování daňově uznatelných nákladů při provozování silničního vozidla, které je užíváno k podnikatelským účelům. Podle tohoto pozměňovacího návrhu by byla zrušena v jistém omezeném rozsahu povinnost prokazovat nezbytnými účetními doklady nákupy pohonných hmot a vést tzv. knihu jízd. Každý z vás, kdo má možnost se setkat s podnikateli nebo kdo řídil třeba referentské vozidlo, ví, jak se knihy jízd vedou. Obvykle si v sobotu podnikatel sedne a vymyslí, kde všude za ten týden byl, aby knihu jízd dopsal, a schraňuje výdajové bloky na pohonné hmoty.*

*Tento návrh zjednodušuje celou záležitost pro ty malé a střední podnikatele, kteří využívají motorová vozidla k dosažení svého zisku, k podnikatelským účelům, a to tak, že do výše pouze tří motorových vozidel. V těchto případech stanovuje paušální sazbu 5000 korun za měsíc a silniční vozidlo používané k podnikatelským účelům. Zbavuje tedy malé a střední podnikatele vlastně administrativní zátěže spojené s vykazováním daňově uznatelných nákladů. Návrh počítá i s tím, že by vozidlo podnikatel zčásti mohl užívat také k jiným účelům než k dosažení a zajištění zdanitelných příjmů. V tom případě se samozřejmě uznává pouze 80 % této částky, bude moci uplatnit jenom 80 % této částky jako paušální výdaj daňově uznatelný.*

*Já se domnívám, že tento pozměňovací návrh by mohl být před letošním létem takovým drobným dárečkem malým a středním podnikatelům, a proto si dovoluji dopředu poděkovat vám všem, kteří se rozhodnete jej podpořit. Děkuji vám.....“*

V opačném případě (to je kdyby z hlediska DPH měla být vedena kniha jízd) by daná novela zcela ztrácela smysl (je otázkou, kolik podnikatelů s obratem pod 1 mil Kč. používá automobil)

#### **Návrh řešení:**

a) Plátce DPH v případě uplatnění nároku na daň na vstupu (např. nákup pohonných hmot) v souvislosti s provozem vozidel, u nichž uplatňuje paušální výdaj na dopravu, je pro účely DPH povinen mít k dispozici a předložit příslušné daňové doklady. Plátce není povinen vést knihu jízd.

b) Plátce se samozřejmě může rozhodnout, že i když z hlediska ZDP bude aplikovat paušální výdaje, tak z hlediska DPH bude uplatňovat nárok na odpočet DPH v neomezené výši. Pak však musí nárok na odpočet DPH prokazovat stejně jako u jiných přijatých zdanitelných plnění a nemůže využít úlevu dle bodu a).

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

Zákonem č. 304/2009 Sb. byla v rámci tam obsažené novely zákona o dani z příjmů zcela nově zakotvena možnost aplikace paušálního výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem. Pokud se daňový subjekt pro možnost uplatnění tohoto paušálního výdaje rozhodne, nemusí **pro účely daně z příjmů** vést evidenci, která by prokazovala jeho výdaje v souvislosti s provozem silničního motorového vozidla (tzv. kniha jízd). Uplatnění předmětného paušálního výdaje na dopravu je na volbě daňového subjektu.

Znovu nutno upozornit, že pravidla uplatnění jmenovaného paušálu a s tím spojené důsledky platí v oblasti daně z příjmů. Jde-li o daň z přidané hodnoty, sem dotčená novela v zásadě nijak nedopadá. U plátců, kteří si u daně z příjmů zvolí možnost uplatnění paušálního výdaje

na dopravu, se tedy tato skutečnost do uplatňování DPH nijak nepromítá. Pro DPH platí stejný režim a pravidla jako před novelou umožňující u daně z příjmů zvolit dotčený paušální výdaj. Nárok na odpočet DPH a podmínky pro jeho uplatnění stanoví zejména § 72 a § 73 z.č. 235/2004 Sb. v platném znění. Nadále tak platí, že plátce má právo uplatnit nárok na odpočet, pokud přijme od jiného plátce zdanitelná plnění, použije je pro svoji ekonomickou činnost a doloží je daňovým dokladem. Dodržení těchto podmínek v daňovém řízení musí prokázat. Použití paušálního výdaje na dopravu pro účely daně z příjmů neznamená automaticky, že plátce prokázal použití pro ekonomickou činnost pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH. Zákon o dani z přidané hodnoty neurčuje a nikdy exaktně neurčoval, jaké důkazní prostředky pro prokázání správnosti daňové povinnosti má plátce daně předložit, stejně tak neobsahoval k doložení užití motorového vozidla pro ekonomickou činnost povinnost vedení právě tzv. knihy jízd. Bylo a je vždy na plátcích daně, jakými důkazními prostředky užití motorového vozidla a spotřebu pohonných hmot pro ekonomickou činnost doloží.

**Vzhledem k uvedenému je třeba shrnout, že pouze volba a užití paušálních výdajů na**

**provoz silničního motorového vozidla pro účely daně z příjmů neprokazuje pro účely**

**daně z přidané hodnoty správnost uplatněného nároku na odpočet DPH.**

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat a zvážit případné návrhy na úpravu textu zákona.

## DPH

**Příspěvek 285/16.09.09 – MF předkládá stanovisko – MF odkládá upravený příspěvek, stanovisko předloží na lednovém KV KDP**

**285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH**

*Předkladatel upravil příspěvek na základě závěrů odboru DPH o zcela nové argumenty.*

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) a s tím výklad souvisejícího nároku na odpočet na straně kupujícího (příjemce zdanitelného plnění).

Stále častěji využívají plátcí možnost vystavit namísto daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH tak zvaný „finanční dobropis“, který neobsahuje na rozdíl od daňového dobropisu DPH.

K této variantě přistupují především plátcí, kteří poskytují větší množství dobropisů a evidence o doručování těchto dobropisů nutné pro naplnění § 42 odst. 4 zákona o DPH pro ně znamená nemalé dodatečné administrativní a finanční zatížení.

Některé finanční úřady však nechtějí tento postup akceptovat, a to především s odůvodněním, že příjemce nemá v tomto případě nárok na odpočet daně z celé částky DPH uvedené na původním daňovém dokladu, jelikož dle jejich názoru nebude splněna základní podmínka nároku na odpočet daně, a to, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost.

### **Rozbor situace**

#### ***Vystavení dobropisu***

V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tak dává plátcí možnost si vybrat, zda při splnění některé z těchto podmínek opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH. Zákon o DPH přitom staví obě situace (snížení základu daně, tj. např. poskytnutí slevy, i vrácení zdanitelného plnění) na stejnou úroveň a nečiní mezi nimi pro tyto účely žádné rozdíly, ani neklade žádné dodatečné podmínky pro jejich aplikaci. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o DPH tak může být stejnou měrou využito pro obě situace. Jestliže by zákonodárce chtěl činit mezi oběma situacemi nějaký rozdíl v aplikaci tohoto ustanovení, mohl situaci, kdy dochází k vrácení části nebo celého zdanitelného plnění, přiřadit k některým dalším odstavcům téhož paragrafu, kde je již používáno spojení „*plátce je povinen*“.

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí

část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši přiznané daně. V tomto případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (pouze pro účely tohoto příspěvku nazývám tento doklad dále jen jako „**finanční dobropis**“).

V tomto případě nelze ani aplikovat ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH, jelikož se nejedná o situaci, kdy došlo k přijetí úplaty bez následného uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tedy zcela jednoznačně umožňuje vystavit tak zvaný finanční dobropis, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

### *Uplatnění nároku na odpočet daně*

Podrobnější výklad k otázce uplatňování nároku na odpočet lze najít především v rozsudcích Evropského soudního dvora (dále jen „**ESD**“), který se k této otázce již mnohokrát vyjadřoval a jehož rozsudky představují oficiální výklad směrnice a jednotlivých pravidel uplatňování DPH v EU i České republice.

Podle ustálené judikatury ESD (např. rozsudek C-368/06 v řízení Cedilac SA proti Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) je nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice (a nově čl. 167 a následujících Směrnice 2006/112/ES) nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu.

Jak dále ESD již mnohokrát judikoval, účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (např. rozsudek C-465/0, v řízení Kretztechnik AG proti Finanzamt Linz).

Zároveň z ustálené judikatury ESD vyplývá, že je to pořízení zboží nebo služby osobou povinnou k dani, které vedou k aplikaci DPH systému a proto i ke spuštění mechanismu vrácení daně. Účel, pro který byly zboží či služby použity (nebo budou použity), určuje pouze rozsah vrácení daně, ke kterému je oprávněna osoba povinná k dani dle čl. 17 šesté směrnice. To potvrzuje i znění článku 17(1) šesté směrnice, dle kterého nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku povinnosti tuto daň přiznat na straně dodavatele.

V případě, že se nejedná o podvod či zneužití, princip DPH neutrality vyžaduje, aby právo na nárok na odpočet daně, jestliže jednou vzniklo, bylo ponecháno i v případě, kdy finanční orgány vědí již od okamžiku prvního vyměření daně, že zamýšlené ekonomické aktivity, které vedly k uskutečnění zdanitelného plnění, nebudou realizovány (např. Ve věci C-400/98 v řízení Finanzamt Goslar proti Brigitte Breitsohl).

Z výše uvedených rozsudků dle našeho názoru lze zcela jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet

daně (přičemž byly splněny podmínky pro jeho uplatnění daně zákonem o DPH) následně nezaniká ani v případě, že z určitých specifických důvodů nebylo přijaté zdanitelné plnění využito pro ekonomické činnosti plátce. A pro tyto účely není rozhodující, zda přijaté zdanitelné plnění nebylo plátcem využito z toho důvodu, že např. došlo k jeho poškození nebo že se použití přijatého zdanitelného plnění ukázalo jako nerentabilní nebo bylo reklamováno a vráceno dodavateli.

Ke stejným principům dospěl ESD i ve věci C-110/94 v řízení INZO, ve kterém uvedl, že nárok na odpočet daně zůstává zachován, i když se plátce později rozhodne, že s přihlédnutím k výsledkům studie rentability nezahájí provozní fázi a dotčená společnost vstoupí do likvidace, takže předpokládaná hospodářská činnost nevede ke vzniku zdanitelných plnění.

Tomuto výkladu svědčí i další rozsudek ESD, a to ve věci C-32/03 v řízení I/S Fini H proti Skatteministeriet, ve kterém ESD došel k závěru, že čl. 4 odst. 1 až 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která přestala vykonávat obchodní činnost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatků spojených s prostory sloužícími k této činnosti, neboť nájemní smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti výpovědi, je považována za osobou povinnou k dani ve smyslu tohoto článku, a může v důsledku toho odečítat DPH z částek takto uhrazených, pokud existuje přímý a bezprostřední vztah mezi provedenými platbami a obchodní činností a je prokázána neexistence podvodného úmyslu nebo zneužití.

ESD tudíž i v těchto případech potvrdil, že plátce má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění přímo souvisejících s obchodní činností plátce, i když je nikdy nevyužije pro svoji ekonomickou činnost.

Kromě toho, jelikož zákon o DPH zcela explicitně umožňuje plátcovi, který poskytl zdanitelné plnění, aby se sám rozhodl, zda ve vymezených příkladech opraví základ daně (a vystaví daňový dobropis) či nikoliv, může se příjemce tohoto zdanitelného plnění dostat do situace, kdy např. v rámci dvouleté záruční opravy vrátí po 18 měsících používání pořízené zboží či jeho část a dodavatel mu vystaví zcela v souladu se zákonem o DPH „pouze“ finanční dobropis. Bez zachování nároku na odpočet daně by byl plátce, příjemce zdanitelného plnění, v pozici, že si uplatnil oprávněně nárok na odpočet daně z titulu pořízení zboží a po 16 měsících by zjistil, že nárok na odpočet nemá, přičemž opravu odpočtu daně provést nemůže, jelikož dle § 77 odst. 1 zákona o DPH „opravu odpočtu daně provede plátce za zdaňovací období, ve kterém obdržel daňový doklad, popřípadě jiný doklad související s opravou základu daně“.

### ***Princip daňové neutrality***

Nelze akceptovat ani názor, že vystavením finančního dobropisu by mohlo dojít ke krácení státního rozpočtu. Vzhledem ke konstrukci systému DPH oba způsoby vystavování dobropisů vedou k zachování základního principu neutrality DPH na straně obou zúčastněných stran a rovněž z pohledu výběru DPH (jedná se o nepřímou daň, kdy poplatníky jsou koneční spotřebitelé a plátcí daně zajišťují „jen“ výběr této daně) se celkové dopady pro státní rozpočet nemění.

V případě daňového dobropisu si odběratel musí o hodnotu daně uvedenou na tomto dobropisu snížit původně uplatněný nárok na odpočet daně a dodavatel je naopak oprávněn si snížit svoji daňovou povinnost. V případě finančního dobropisu neprovádí ani dodavatel ani odběratel žádné úpravy svých odpočtů/daňových povinností.

## Závěr

Zákon o DPH umožňuje plátcí (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis. Namísto daňového dobropisu může daný plátcé (prodávající) vystavit doklad, který není daňovým dokladem a neobsahuje DPH (v praxi se tento doklad často nazývá jako „finanční dobropis“, i když sám zákon o DPH tento termín nedefinuje), a to jak v případě, že plátcé snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Nárok na odpočet na straně kupujícího vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty) a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně následně nezaniká ani v případě, že z důvodu vrácení předmětného zboží kupujícím nebylo přijaté zdanitelné plnění využito v plné výši či částečně (jestliže dojde k vrácení jen části původně uskutečněného zdanitelného plnění) pro ekonomické činnosti plátcé (kupujícího), jestliže budou splněny následující podmínky:

- kupující pořídil předmětné zboží za účelem jeho použití pro svoji ekonomickou činnost,
- k vrácení předmětného zboží došlo v souladu se sjednanými dodacími podmínkami prodávajícího platnými v okamžiku původního dodání tohoto zboží,
- k vrácení předmětného zboží došlo za stejných finančních podmínek, tj. kupujícímu je vrácena stejná částka, kterou uhradil prodávajícímu za dodané zboží (v případě vrácení jen části původně dodaného zboží v poměrné výši), snižená o DPH, a
- k okamžiku uskutečnění původního dodání zboží byly na straně kupujícího splněny obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně zákonem o DPH

Plátcé (kupující) má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně uvedené na původním daňovém dokladu vázajícímu se k dodanému zboží, ke kterému je vystaven finanční dobropis, v plné výši, i když přijaté zdanitelné plnění přímo související s obchodní činností plátcé (dodané zboží) nevyužije pro svoji ekonomickou činnost, jelikož došlo k vrácení části či celého zdanitelného plnění (např. z důvodů reklamace či v souladu s dodacími podmínkami prodávajícího) a prodávající vystavil v souladu se zákonem o DPH finanční dobropis bez DPH.

### **Stanovisko Ministerstva financí (16.10.2009):**

Po osobním projednání předkladatel upravil text závěrů v tom smyslu, že nahradil text, že zákon o DPH umožňuje vystavení finančního dobropisu přesnějším textem, že zákon o DPH umožňuje nevystavit daňový dobropis (popř. vrubopis). Takto je třeba upravit i text příspěvku, zejména v druhém odstavci na str. 2 příspěvku.

#### **K návrhu závěrů:**

1) MF souhlasí s tím, že zákon o DPH umožňuje plátcí nevystavit daňový dobropis v případech uvedených v § 42 odst. 1 ZDPH, tedy i v případě vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

2) MF souhlasí s tím, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo k datu přijetí úplaty a pro uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodující splnění podmínek stanovených zejména v § 72 a 73 ZDPH.

MF však **zásadně nesouhlasí** s návrhem závěru předkladatele, podle kterého plátcem „uplatněný nárok na odpočet daně následně nezaniká ani v případě, že z důvodu vrácení předmětného zboží kupujícím nebylo přijaté zdanitelné plnění využito v plné výši či částečně (jestliže dojde k vrácení jen části původně uskutečněného zdanitelného plnění) pro ekonomické činnosti plátce (kupujícího)“, jestliže budou splněny podmínky uvedené v návrhu závěrů (kupující pořídil zboží za účelem jeho použití pro svoji ekonomickou činnost, k vrácení předmětného zboží došlo v souladu se sjednanými dodacími podmínkami, k vrácení předmětného zboží došlo za stejných finančních podmínek, tj. kupujícímu je vrácena stejná částka, kterou uhradil prodávajícímu za dodané zboží (v případě vrácení jen části původně dodaného zboží v poměrné výši), snížená o DPH, k okamžiku uskutečnění původního dodání zboží byly na straně kupujícího splněny obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně zákonem o DPH).

Plátce v takovém případě nedodržel podmínky stanovené pro uplatnění odpočtu daně, tj. použití pro ekonomickou činnost, protože zboží nevlastní, nijak zboží nepoužil v souladu se ZDPH. MF **zastává názor**, že judikáty ESD uváděné v příspěvku, stejně tak jako další neuvedené judikáty (C-184/04, C-435/05), nepotvrzují, že by plátce měl nárok na odpočet daně u zboží, u kterého sice při pořízení splnil všechny podmínky pro uplatnění odpočtu, ale které nijak nepoužil pro ekonomickou činnost a které fyzicky vrátil. MF souhlasí s tím, že plátce má zachován nárok na odpočet daně v případech, kdy při pořízení uplatnil plátce nárok na odpočet daně v souladu se ZDPH, ale pak došlo např. k neuskutečnění záměru, ke zmaření investice, nebylo možné ustoupit od smlouvy a plátce hradí dál služby (nájem) apod., ale v těchto případech, pokud jde o zboží, plátce zboží dále vlastní nebo zboží použil k ekonomické činnosti, zboží nevrátil.

MF **zastává názor**, že ustanovení § 42 odst. 1 je nutné vykládat tak, že plátce není povinen provést opravu základu daně a výše daně v případech uvedených v tomto ustanovení, ale v případě, že část plnění nebo celé plnění vrátí zpět prodávajícímu, nemá **odběratel** u vrácených plnění zachován nárok na odpočet daně, protože nebyly dodrženy podmínky pro odpočet daně stanovené zejména v § 72 a 73 ZDPH.

## **UPRAVENÝ PŘÍSPĚVEK**

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) a s tím výklad souvisejícího nároku na odpočet na straně kupujícího (příjemce zdanitelného plnění).

Stále častěji využívají plátcí možnost vystavit namísto daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH tak zvaný „finanční dobropis“, který neobsahuje na rozdíl od daňového dobropisu DPH.

K této variantě přistupují především plátcí, kteří poskytují větší množství dobropisů a evidence o doručování těchto dobropisů nutné pro naplnění § 42 odst. 4 zákona o DPH pro ně znamená nemalé dodatečné administrativní a finanční zatížení.

Některé finanční úřady však nechtějí tento postup akceptovat, a to především s odůvodněním, že příjemce nemá v tomto případě nárok na odpočet daně z celé částky DPH uvedené na původním daňovém dokladu, jelikož dle jejich názoru nebude splněna základní podmínka nároku na odpočet daně, a to, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost.



## Rozbor situace

### *Vystavení dobropisu*

V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tak dává plátcovi možnost si vybrat, zda při splnění některé z těchto podmínek opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH. Zákon o DPH přitom staví obě situace (snížení základu daně, tj. např. poskytnutí slevy, i vrácení zdanitelného plnění) na stejnou úroveň a nečiní mezi nimi pro tyto účely žádné rozdíly, ani neklade žádné dodatečné podmínky pro jejich aplikaci. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o DPH tak může být stejnou měrou využito pro obě situace. Jestliže by zákonodárce chtěl činit mezi oběma situacemi nějaký rozdíl v aplikaci tohoto ustanovení, mohl situaci, kdy dochází k vrácení části nebo celého zdanitelného plnění, přiřadit k některým dalším odstavcům téhož paragrafu, kde je již používáno spojení „*plátce je povinen*“.

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši přiznané daně. V tomto případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (pouze pro účely tohoto příspěvku nazývám tento doklad dále jen jako „**finanční dobropis**“).

V tomto případě nelze ani aplikovat ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH, jelikož se nejedná o situaci, kdy došlo k přijetí úplaty bez následného uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tedy zcela jednoznačně umožňuje vystavit tak zvaný finanční dobropis, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

### *Uplatnění nároku na odpočet daně*

Podrobnější výklad k otázce uplatňování nároku na odpočet lze najít především v rozsudcích Evropského soudního dvora (dále jen „**ESD**“), který se k této otázce již mnohokrát vyjadřoval a jehož rozsudky představují oficiální výklad směrnice a jednotlivých pravidel uplatňování DPH v EU i České republice.

Z ustálené judikatury ESD (např. rozsudky C-368/06 Cedilac SA, C-465/0 Kretztechnik, C-400/98 Finanzamt Goslar, C-110/94 INZO, C-32/03 I/S Fini H lze dle mého názoru lze zcela jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a pro uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodující splnění podmínek stanovených zejména v § 72 a 73 ZDPH právě k tomuto okamžiku.

V souladu s čl. 184 až 186 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**směrnice**“) se provede oprava odpočtu daně, pokud se po podání přiznání



k dani změni okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu daně, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny. Členské státy stanoví prováděcí pravidla k těmto postupům.

Česká republika stanovila tato prováděcí pravidla především v § 77 zákona o DPH, ve kterém vymezuje kdy a za jakých podmínek je plátce, pro něhož se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, povinen (oprávněn) provést opravu odpočtu daně. Jak vyplývá z § 77 odst. 1 tento plátce je povinen provést opravu (snížení) původně uplatněného odpočtu daně vždy v návaznosti na provedení opravy základu daně, která má za následek snížení uplatněného odpočtu daně, a to na základě přijatého daňového dobropisu vystaveného plátcem, který uskutečnil původní zdanitelné plnění.

Česká republika tím, že umožnila plátcům v případě snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při vrácení celého nebo části zdanitelného plnění nevystavit daňový dobropis, neumožňuje provést plátcům, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH, jestliže se plátce, který poskytl zdanitelné plnění rozhodne v souladu se zákonem o DPH vystavit pouze „finanční dobropis“.

Jinými slovy, jestliže dojde ke snížení základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátce (prodávající) nevystaví daňový dobropis, plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, ani nemá dle zákona o DPH možnost, jak provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně.

Česká republika tak chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice a nemůže po plátcích, pro kterého se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, požadovat, aby postupoval v souladu se směrnicí a provedl opravu daně ve výše popsaném případě, když tomuto plátcovi v národní legislativě neposkytla odpovídající právní nástroje.

Absence právního nástroje má za následek to, že jediným způsobem, který by mohl plátce pro opravu již uplatněného odpočtu daně teoreticky použít, je dodatečné daňové přiznání. Tento instrument vyplývající ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, však jednak rozhodně nelze považovat za implementaci prováděcích předpisů k čl. 184 - 186 směrnice (jednak z toho důvodu, že v tomto zákoně chybí odkaz na příslušné předpisy Evropských společenství, a jednak proto, že instrument dodatečného přiznání byl koncipován pro jiné situace), a zároveň by vytvářel nerovné postavení mezi jednotlivými plátcem, jelikož by znevýhodňoval plátce, pro které bylo uskutečněno zdanitelné plnění a pro kterého byl vystaven „jen“ finanční dobropis.

Jak i vyplývá z ustálené judikatury ESD (např. C-8/81 Ursula Becker, bod 24) chybná implementace směrnice nemůže jít k tíži jednotlivců.

Kromě toho, kdyby zákonodárce chtěl omezit nárok na odpočet v případech snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytující plátce nevystavil daňový dobropis, provedl by to pravděpodobně stejným způsobem, jako to udělal v § 73 odst. 9 zákona o DPH, který ukládá plátcům povinnost vrátit odpočet daně uplatněný z uhrazené zálohy na zdanitelné plnění, jestliže byla tato záloha následně vrácena a jestliže dodavatelem nebyl vystaven dobropis.

Z faktu, že zákonodárce neuplatnil stejný postup i na případy snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytující plátce nevystavil daňový

dobropis, lze dovodit úmysl zákonodárce umožnit zachování nároku na odpočet daně v těchto případech, jestliže nebyl vystaven daňový dobropis.

Jestliže by plátcí, pro kterého se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, vznikla povinnost opravit (vrátit) původně uplatněný odpočet daně, šla by samotná DPH k tíži tohoto plátce, jelikož plátcí, který poskytl původní zdanitelné plnění, neopravil zcela v souladu se zákonem o DPH původní výši daně. Tím by byla porušena neutralita daňové zátěže hospodářských činností na straně plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, přičemž daňová neutralita, jak vyplývá z ustálené judikatury ESD (C-137/02, C-29/08 atd.), je jedním ze základních principů fungování systému DPH v Evropském společenství.

## **Závěr**

Zákon o DPH umožňuje plátcí (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis. Namísto daňového dobropisu může daný plátcí (prodávající) vystavit doklad, který není daňovým dokladem a neobsahuje DPH (v praxi se tento doklad často nazývá jako „finanční dobropis“, i když sám zákon o DPH tento termín nedefinuje), a to jak v případě, že plátcí snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Plátcí (kupující) není povinen vzhledem k chybné implementaci směrnice, vzhledem k absenci právních instrumentů a rovněž vzhledem k dopadům spočívajícím v porušení daňové neutrality provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně, jestliže došlo ke změně základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátcí, který zdanitelné plnění poskytl, nevystavil daňový dobropis.

## ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

### Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

#### DAŇ Z PŘÍJMŮ

##### **Příspěvek 289/09.12.09 – MF předkládá stanoviska**

##### **289/09.12.09 - Některé další problémy týkající se § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP**

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757  
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680  
Ing. Jana Svobodová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3852

### 1. Úvod

Tento příspěvek navazuje na příspěvek od *Simony Hornochové, Libora Frýzka, 284/16.09.09 - Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů* (dále jen „Příspěvek 284/16.09.09“). Po projednání původního příspěvku se objevily některé další sporné otázky související s touto problematikou, které chceme řešit v tomto příspěvku.

### 2. Problémové oblasti

#### 2.1. Novela ZDP - zákon č. 326/2009 Sb.

Po schválení novely ZDP zákonem č. 216/2009 Sb., který zavedl nové ustanovení § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP, byla následně schválena a vyšla ve Sbírce zákonů další novela ZDP - zákon č. 326/2009 Sb. („druhá novela“) V rámci této druhé novely bylo podruhé schváleno nové ustanovení § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP. Otázkou je, zda druhá novela má nějaký vliv na závěry přijaté v rámci *Příspěvku 284/16.09.09*. Domníváme se, že nikoliv. Určitým problémem může být přechodné ustanovení druhé novely (Čl. II bod 1.) podle něhož bude daná úprava aplikována až na leasingové smlouvy uzavřené (s předměty leasingu předanými) ode dne účinnosti této novely (novela nabývá účinnosti 24.9.2009). Nicméně se domníváme, že v tomto případě bude mít přednost Čl. II bod 7. zákona č. 216/2009 Sb.

#### Závěr k bodu 2.1.

2.1.1. Na závěrech uvedených v rámci *Příspěvku 284/16.09.09* novela ZDP zákon č. 326/2009 Sb. nic nemění.

2.1.2. Z hlediska aplikace § 24 odst. 15 ZDP zůstává nadále na základě Čl. II bod 7. zákona č. 216/2009 Sb. relevantní datum 20.7.2009.

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

**Souhlas se závěry předkladatele.**

**Pro úplnost pouze odkazujeme na § 3 odst. 3 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů, ze kterého vyplývá že právní předpis z hlediska časového nemůže nikdy nabýt účinnosti dříve, než se stane platným a v dotčené situaci se uplatní účinnost 15. dnem po vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů.**

## **2.2 Zpětný leasing**

V souvislosti se závěry přijatými v rámci *Příspěvku 284/16.09.09* pod bodem A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP* vzniká otázka, zda je možné § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP aplikovat v případě tzv. zpětného leasingu. To je v situaci, kdy budoucí leasingový nájemce předmět leasingu:

I/ koupí (přejde na něj vlastnické právo) nebo

II/ pořídí (vyrobí) ve vlastní režii

a následně jej prodá leasingovému pronajímateli (vycházíme z toho, že leasingový pronajímatel v souladu se zmíněnými závěry *Příspěvku 284/16.09.09* uvedenými pod bodem A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP* pořídí majetek v době od 1.1.2009 do 30.6.2010) a ten jej zpětně pronajme leasingovému nájemci

Otázkou je, zda je v tomto případě možné na straně leasingového pronajímatele aplikovat § 30a ZDP a na straně nájemce § 24 odst. 15 ZDP. Domníváme se, že tato možnost bude ve dvou případech:

a) Pokud v okamžiku prodeje nebude daná věc (budoucí předmět leasingu) uvedena do stavu způsobilého obvyklému užívání v souladu se závěry MF k bodu A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP Příspěvku 284/16.09.09*. V tomto případě nejde o prodej majetku, ale nedokončené investice, a proto je tedy možné považovat leasingového pronajímatele za prvního vlastníka dané věci. V tomto případě není relevantní, zda bude budoucí leasingový nájemce účtovat o dané věci na účtu nedokončených investic (účtová skupina 04x) nebo v rámci účtové třídy 1 - Zásoby.

b) Pokud bude budoucí leasingový nájemce v souladu s účetními předpisy o dané věci účtovat v rámci účtové třídy 1- Zásoby (samozřejmě vycházíme z toho, že to účtování vyjadřuje ekonomickou podstatu operace, to je že toto účtování představuje správné zachycení skutečnosti). V tomto případě, i pokud budou splněny podmínky pro uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání (*Příspěvek 284/16.09.09* bod A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP*), nebude tato skutečnost obecně na závadu toho, aby leasingový pronajímatel následně postupoval dle § 30a ZDP a leasingový nájemce dle § 24 odst. 15 ZDP. Z pohledu budoucího leasingového nájemce se totiž nejedná o majetek, ale zásobu (zboží nebo vlastních výrobků). Podmínkou samozřejmě je, že budoucí leasingový nájemce nebude danou věc jakkoliv užívat pro účely, pro které je pořizována (za užívání nejsou z tohoto hlediska považovány úkony související s převodem a uvedením věci do stavu způsobilého obvyklému užívání - např. převoz automobilu v souvislosti s jeho registrací), neboť pak by se nejednalo dle účetních předpisů o zásobu.

### **Závěr k bodu 2.2.**

Postup dle § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP lze aplikovat i u tzv. zpětného leasingu (viz. výše), kdy pronajímatel pořídil majetek v době od 1.1.2009 do 30.6.2010, a to ve dvou případech:

a) Pokud v okamžiku prodeje budoucím leasingovým nájemcem nebude daná věc uvedená do stavu způsobilého obvyklému užívání v souladu se závěry MF k bodu A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP Příspěvku 284/16.09.09*.

b) Pokud bude v souladu s účetními předpisy budoucí leasingový nájemce o dané věci účtovat v rámci účtové třídy 1- Zásoby, a to i v případě, pokud budou splněny podmínky pro uvedení

věci do stavu způsobilého obvyklému užívání (*Příspěvek 284/16.09.09 bod A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP*).

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěry předkladatele za předpokladu, že v bodu 2.2 písm. a) daná věc objektivně není v okamžiku prodeje ve stavu způsobilém obvyklému užívání, a proto je nutné ji stále evidovat na účtu 042.

### **2.3. Zajištění závazku převodem vlastnického práva**

Dalším problémem je aplikace § 30a ZDP v případě zajištění závazku:

I/ kupujícího nebo

II/ výrobce (tj. výrobce stroje či zařízení, který za účelem zajištění čerpaného úvěru převede svůj výrobek za účelem zajišťovacího převodu a následně si jej vypůjčí a dále jej používá ve své výrobě)

převodem vlastnického práva, kdy kupující nebo výrobce bude majetek užívat na základě smlouvy o výpůjčce. Právní úprava v tomto případě umožňuje, aby kupující nebo výrobce (v případě movitých věcí, což je tento případ) odpisoval jak účetně (§ 28 odst. 1 ZoÚ), tak daňově (§ 28 odst. 4 ZDP), a to bez ohledu na to, že v dané době není právním vlastníkem předmětného majetku. Domníváme se, že z hlediska uplatnění odpisů dle § 30a ZDP bude kupující za prvního vlastníka považován, protože:

- § 30 odst. 6 ZDP neváže danou podmínku na právní vlastnictví a

- v daném případě budou splněny i podmínky uvedené pod bodem *A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP* Příspěvkem 284/16.09.09.

### **Závěr k bodu 2.3.**

Postup dle § 30a ZDP může použít kupující nebo výrobce i v případě zajištění závazku převodem vlastnického práva, kdy kupující nebo výrobce bude daný majetek daňově odpisovat dle § 28 odst. 4 ZDP, i když nebude právním vlastníkem daného majetku.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěrem předkladatele.

### **2.4. Zahájení odpisování v případě uplatnění výhrady vlastnictví**

Vzniká otázka, jakým způsobem by měly být uplatňovány mimořádné odpisy podle § 30a ZDP v případě, že poplatník pořídí hmotný majetek zařazený v 1. resp. 2. odpisové skupině v období od 1.1.2009 do 30.6.2010, avšak vlastnické právo k tomuto majetku přejde na poplatníka až s určitým odstupem po okamžiku pořízení, a to z důvodu uplatnění institutu výhrady vlastnictví podle § 601 občanského zákoníku.

Podle § 30a odst. 1 a 2 ZDP lze mimořádné odpisy uplatnit u hmotného majetku, který byl pořízen ve stanoveném období. V souladu se závěry MF k bodu *A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP* Příspěvkem 284/16.09.09 je pro účely § 30a ZDP za okamžik pořízení

majetku považován okamžik, v němž je příslušný hmotný majetek uvedený do stavu způsobilého obvyklému užívání. Pokud tedy příslušný hmotný majetek byl poplatníkem uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání ve smyslu § 26 odst. 10 ZDP ve stanoveném období, jedná se podle názoru předkladatelů o majetek, u něhož může poplatník uplatnit mimořádné odpisy podle § 30a ZDP. Na tento závěr nemá podle názoru předkladatelů vliv, v jakém okamžiku následně dojde k přechodu vlastnického práva na poplatníka, neboť uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání (dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání) je ve své podstatě záležitostí skutkovou a jako takové nezávisí na právním režimu nabytí vlastnického práva.

Vzniká však otázka, v jakém okamžiku by měl poplatník zahájit daňové odpisování podle § 30a ZDP. Podle § 30a odst. 3 ZDP má poplatník povinnost zahájit odpisování počínaje měsícem následujícím po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. ZDP v žádném ustanovení podmínky pro odpisování explicitně a komplexně nedefinuje. Z příslušných ustanovení ZDP lze však dovodit, že základními dvěma podmínkami pro odpisování je (i) uvedení majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání a (ii) vlastnictví majetku (s určitými výjimkami uvedenými v § 28 ZDP). Z toho podle názoru předkladatelů vyplývá, že k zahájení odpisování obecně, včetně zahájení odpisování způsobem podle § 30a ZDP, je poplatník oprávněn (a v případě uplatnění odpisů podle § 30a ZDP zároveň i povinen) v okamžiku, kdy se stane vlastníkem daného majetku. To znamená, že v případě uplatnění institutu výhrady vlastnictví při pořízení hmotného majetku je poplatník, který uplatňuje odpisy podle § 30a ZDP, povinen zahájit odpisování tohoto majetku počínaje měsícem následujícím po dni, v němž na poplatníka přešlo vlastnické právo v důsledku úplného zaplacení kupní ceny, a to při respektování způsobu stanoveného v § 30a odst. 1 resp. odst. 2 ZDP.

Pokud tedy například poplatník pořídí (ve smyslu uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání) hmotný majetek spadající do 1. odpisové skupiny např. v květnu 2010, ale vlastnické právo na něj v souladu s výhradou vlastnictví sjednanou v kupní smlouvě přejde uhrazením poslední splátky kupní ceny v srpnu 2010, uplatní poplatník při využití způsobu odpisování podle § 30a ZDP daňové odpisy v období září 2010 až srpen 2011, a to ve výši jedné dvanáctiny vstupní ceny za každý kalendářní měsíc.

#### **Závěr k bodu 2.4.**

Postup dle § 30a ZDP může použít poplatník, který pořídil (ve smyslu uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání) hmotný majetek spadající do 1. nebo 2. odpisové skupiny v období 1.1.2009 až 30.6.2010, a to i v případě, že v důsledku uplatnění institutu výhrady vlastnictví dojde k přechodu vlastnického práva k danému majetku na poplatníka až po okamžiku jeho pořízení (včetně případu, kdy právní vlastnictví přejde na poplatníka po 30.6.2010).

Odpisování podle § 30a ZDP je poplatník u tohoto majetku povinen zahájit v měsíci následujícím po dni, ve kterém poplatník nabyl k tomuto hmotnému majetku vlastnické právo.

**Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

## **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: Ing. Petra Pospíšilová  
Ing. Jakub Dostálek

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

290/09.12.09 - Pronájem dopravních prostředků a ve světle novely zákona obsažené v tisku

887 Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

### **Daň z příjmů**

287/09.12.09 - Stanovení nákladů na poskytování zaměstnaneckých benefitů ve formě možnosti používat zařízení zaměstnavatele z pohledu DPPO, DPFO a DPH

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová