

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 1. 12. 2010**

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 1. 12. 2010

Daň z příjmů

307/13.10.10 Problematika odbytného u pojistné smlouvy pro účely osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP..... str. 3

Předkládají: Ing. Jana Antošová
JUDr. Stanislav Machek

315/13.10.10 Finanční pronájem hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP str. 10

Předkládá: Ing. Marie Konečná
Ing. Petr Toman

318/01.12.10 - Vybrané účetní případy při účtování zásob v návaznosti na stanovení základu daně z příjmů..... str. 13

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

DPH

312/13.10.10 - DPH u mezinárodního pronájmu pracovní síly..... str. 16

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

314/13.10.10 Cestovní náhrady zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce/pravidelného pracoviště v ČR..... str. 20

Předkládá: JUDr. Dana Trezziová

DPH

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty..... str. 30

Předkládají: Ing. Jan Čapek
Ing. Stanislav Kryl

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

317/01.12.10 - Finanční náklady poplatníka s příjmy osvobozenými od daně z příjmů právnických osob..... str. 38

Předkládají: Ing. Tomáš Plešinger
Ing. Jana Rybáková

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

319/26.01.11 - Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob – neúčtních jednotek, které uplatňují skutečné výdaje po novele ZDP zákonem č. /2010 Sb.str. 43

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.
Ing. Jiří Hanák

320/26.01.11 - Problematika zdanění příjmů z prodeje podniku fyzickou osobou (poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů) a uplatnění souvisejících výdajů str. 46

Předkladatel: Ing. Jan Bonaventura

321/26.01.11 - Uplatnění daňové ztráty u stálé provozovny str. 49

Předkládá: Ing. Daniel Šváb

322/26.01.11 - Uplatnění daňového odpisu pohledávek dle §24 odst. 2y) po novele zákona o daních z příjmů zákonem č. 346/2010 Sb. str. 52

Předkládá: Ing. Zuzana Martínková

323/26.01.11 - Změny v oblasti leasingu fotovoltaických elektráren (dále také jen „FTV“) od 1.1.2011 str. 54

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

324/26.01.11 - Odstupné u cese leasingové smlouvy str. 57

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

Dopis k vypořádání připomínek Komory daňových poradců k novele zákona o daních z příjmů..... str. 59

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň dědická

316/01.12.10 - Bezúplatný převod majetku do soukromé nadace

Předkládají: Ing. Jindřich Trupl
Ing. Ivana Fexová

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 1. 12. 2010

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 307/13.10.10 – MF předkládá stanovisko – předkladatelé doplnili příspěvek – MF předkládá stanovisko k doplněnému příspěvku

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

307/13.10.10 - Problematika odbytného u pojistné smlouvy pro účely osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP

Předkládají: Ing. Jana Antošová, ACCA, daňový poradce, č. osvědčení 3479
JUDr. Stanislav Machek, daňový poradce, č. osvědčení 3989

1. Úvod – popis problematiky

Tento příspěvek se zabývá problematikou odbytného u pojistné smlouvy ve vztahu k osvobození pro účely daně z příjmu fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Odbytným rozumíme (zjednodušeně řečeno) částku, kterou obdrží pojištěný v případě předčasného ukončení pojistné smlouvy. Pokud se v právních předpisech užívá pojem "odbytné" v souvislosti se životním pojištěním, rozumí se jím "odkupné", jak stanoví § 72 odst. 2 zákona o pojistné smlouvě. V následujícím textu jsou oba pojmy chápány jako totožné, pouze z důvodu terminologické přesnosti se vždy v kontextu používá příslušná varianta (např. z důvodu návaznosti na přesné znění zákonného ustanovení atd.).

V této souvislosti je třeba zmínit, že na základě aktuálního návrhu novely zákona o daních z příjmů pravděpodobně dojde ke sjednocení terminologie, a termín „odbytné“ bude v novelizovaném znění ZDP nahrazen termínem „odkupné“. Tato skutečnost však nemá dopad na technické závěry dále uvedené analýzy.

V souladu s § 4 odst. 1 písm. l) ZDP je od daně z příjmů fyzických osob osvobozeno „...plnění z pojištění osob s výjimkou plnění pro případ dožití z pojištění pro případ dožití, plnění pro případ dožití z pojištění pro případ smrti nebo dožití a plnění pro případ dožití z důchodového pojištění a s výjimkou jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy,“

Domníváme se, že na základě níže uvedené analýzy lze dovodit, že odbytné je pro účely daně z příjmů fyzických osob osvobozeno dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP, jelikož představuje plnění z pojištění osob a není uvedeno ve výjimkách tohoto ustanovení.

Jelikož je v § 58 odst. 1 zákona č. 37/2004 Sb. o pojistné smlouvě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistné smlouvě“) stanoveno, že „výplatou odkupného soukromé

pojištění zaniká“, spočívá podstata posouzení v zodpovězení klíčové otázky, zda „odbytné“ spadá obsahově pod samotný pojem „plnění z pojištění osob“¹.

2. Argumenty pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP

Níže uvádíme naše argumenty, které svědčí pro názor, že odbytné je pro účely daně z příjmů fyzických osob osvobozeno dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP.

2.1 Pojem „plnění“ ve smyslu ZDP

Samotný ZDP chápe pojem „plnění“ velice široce. Nicméně v samotném ZDP není přímo definováno, co se rozumí „plněním“ popř. „plněním z pojištění osob“.

Bližší analýzou ustanovení ZDP lze dospět k interpretaci tohoto pojmu pro daňové účely. Níže uvádíme následující příklady:

- 1) V souladu s § 25 odst. 1 písm. m) ZDP se za daňově neúčinný výdaj (náklad) považuje plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Tím se rozumí např. příspěvek mimo základní kapitál dle § 121 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění (dále jen „ObchZ“) apod.
- 2) V § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je pro účely osvobození definována celá škála plnění:
 - nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele
 - nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na rekvalifikaci zaměstnanců
 - další peněžní plnění poskytovaná ... zaměstnancům
- 3) § 24 odst. 2 písm. u) ZDP hovoří o uznatelnosti zaplacené daně „je-li výhra nebo cena v nepeněžním plnění“
- 4) § 6 odst. 3 ZDP považuje za příjmy ze závislé činnosti i příjmy ...*„spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance“*
- 5) Podle § 4 odst. 1 písm. m) ZDP jsou osvobozena *„plnění poskytovaná ozbrojenými silami vojákům...“*. Pod tento typ plnění se podřazovalo např.
 - tzv. „služné“ vojáků v záloze např. na vojenském cvičení
 - dalších peněžité úhrady jako „zástupné“ apod.
 - nepeněžní plnění jako např. strava a ubytování
- 6) Do samostatného základu daně dle § 20b ZDP se zahrnují i příjmy *„z podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění plynoucí ... ze zdrojů v zahraničí“*

Z výše uvedených příkladů lze dovodit, že ZDP chápe pojem „plnění“ ve smyslu jakéhokoliv zvýšení ekonomických užitků určitého subjektu. Toto svědčí pro závěr, že pojem „plnění z

¹ Pro úplnost uvádíme, že při výplatě odbytného dochází k předčasnému ukončení pojistné smlouvy, tj. nejedná se ani o „jiný příjem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy“.

pojištění osob“ zahrnuje jakýkoliv peněžní (popř. teoreticky i nepeněžní) tok od pojišťovny směrem k příjemci, včetně odbytného.

2.2 Pojem „plnění z pojištění osob“

Pojem „plnění z pojištění osob“ nelze ztotožňovat s pojmem „pojistné plnění“. Zatímco pojistné plnění je vypláceno pojišťovnou v souvislosti s nastalou pojistnou událostí, plnění z pojištění osob by mělo zahrnovat jakékoliv příjmy plynoucí v souvislosti s pojistnou smlouvou.

Samotný ZDP činí rozdíl mezi „pojistným plněním“ a odbytným, jak vyplývá z řady ustanovení, např. z ustanovení § 15 odst. 6 ZDP: „...u nichž nebude vyplaceno pojistné plnění nebo odbytné...“

Zákonodárce z tohoto důvodu hovoří o „plnění z pojištění osob“ jakožto širším pojmu, který zahrnuje mimo jiné „pojistná plnění“ i „odkupné“.

2.3 Porovnání s předpisy v oblasti pojišťovnictví

Dále je nutné analyzovat předpisy v oblasti pojišťovnictví. Na tomto místě lze uvést následující z legislativy vyplývající argumenty pro podporu tvrzení, že odbytné je plněním z pojištění osob:

- 1) Zákon o pojistné smlouvě hovoří o „právu na plnění z pojištění“ v § 8 týkajícího se promlčení. Plněním z pojištění rozumíme plnění z pojistné smlouvy. Vzhledem k tomu, že se tato promlčecí lhůta aplikuje i na „odkupné“, je tím podpořen závěr, že odkupné je „plněním z pojištění“.
- 2) Zákon o pojišťovnictví² hovoří např. v § 59 odst. 1 písm. a) bod 1. v souvislosti s tvorbou a použitím technických rezerv o zohlednění mj. „...všech plnění včetně plnění souvisejících s odkupem pojištění“. Z tohoto je možné dovodit, že odkupné je plněním (z pojištění) i ve smyslu předpisů upravujících oblast pojišťovnictví a následně by se na něj aplikovalo osvobození dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP.
- 3) Dále v § 59 odst. 1 písm. e) zákona o pojišťovnictví se hovoří o plnění související s odkupem pojištění. Toto by podporovalo stejný závěr, jak je uveden pod bodem 1).

Pro úplnost bychom uvedli, že bližší analýzou dalších předpisů z oblasti pojišťovnictví se dle našeho názoru nelze dopátrat dalších ustanovení, která by zásadním způsobem ovlivnila výše uvedený výklad pojmu „plnění z pojištění osob“:

- zákon 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v příslušném znění (pro pojistné smlouvy uzavřené před 1.1.2005 řídící se starou úpravou v části osmé hlavě patnácté);
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů;

² zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojišťovnictví“)

- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 1995/155 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnamí, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů

Dílčí závěr: Odbytné je plněním z pojištění osob a zakládá zánik pojistné smlouvy.

2.5 Vztah mezi jednotlivými ustanoveními ZDP

Zároveň se domníváme, že je nutné analyzovat vztah mezi jednotlivými ustanoveními ZDP, zejména ustanovení týkající se určení základu daně a aplikace srážkové daně ve vztahu k ustanovení o osvobození, konkrétně:

- § 8 odst. 1 ZDP stanoví, že plnění ze soukromého životního pojištění a dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem jsou považovány za příjem z kapitálového majetku.
- § 8 odst. 6 ZDP v poslední větě stanoví, že *„Jednorázové vyrovnání nebo odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené penzijnímu fondu zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2000“*.
- Poslední věta § 8 odst. 7 ZDP stanoví, že *„odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2001 a dále o zaplacené pojistné, které bylo dříve uplatněno v souvislosti s jiným příjmem z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy.“*
- § 36 odst. 2 písm. s) ZDP hovoří o aplikaci 15% srážkové daně *„z příjmu plynoucího fyzické osobě při zániku smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem a smlouvy na soukromé životní pojištění ve formě odbytného, sníženého podle § 8“*.

Domníváme se, že pokud ZDP obsahuje ustanovení týkající se základu daně a aplikace srážkové daně, nelze z tohoto dovozovat, že tento příjem není osvobozen. Obecně základ daně z příjmů obsahuje příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně. To znamená, že výše uvedená ustanovení nemají vliv na osvobození, jak je analyzováno v našem příspěvku.

Obdobně to lze např. dokumentovat na případě osvobození dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP. Dle tohoto ustanovení jsou osvobozeny úroky z vkladů ze stavebního spoření. Obecně jsou však úroky z peněžních prostředků na vkladových účtech klasifikovány jako příjmy z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. c) ZDP a podléhají srážkové dani dle § 36 odst. 2 písm. m) ZDP.

Dílčí závěr: Základ daně je v souladu s obecnými principy zdanění zakotvenými v ZDP nutné nejprve očistit o příjmy osvobozené a teprve posléze případně aplikovat srážkovou daň.

2.6 Důvodová zpráva

Předmětné ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) ZDP bylo součástí novely 438/2003 Sb. Původní vládní návrh obsahoval následující text:

V § 4 odst. 1 písmeno l) zní: „l) plnění z pojištění osob s výjimkou plnění z pojištění pro případ dožití, pro případ smrti nebo dožití a z důchodového pojištění převyšujícího zaplacené pojistné v rozsahu uvedeném v § 8,“.

V důvodové zprávě je pouze stručně uvedeno, že ustanovení je novelizováno k posílení právní jistoty poplatníků, ale neuvádí se žádné údaje, které by byly relevantní pro výše uvedenou problematiku:

K bodu 9 - § 4 odst. 1 písm. l): Uvedená změna povede k posílení právní jistoty poplatníků, protože stávající znění § 4 odst. 1 písm. l) nebylo v souladu s nově zavedeným zdaňováním pojistného plnění plynoucího ze soukromého životního pojištění.

Důvodová zpráva, jak je výše citována, se vztahovala k původnímu vládnímu návrhu. Následně však došlo ke změně vládního návrhu zákona, kdy byly do textu zapracovány pozměňovací návrhy Senátu ČR týkající se mj. znění § 4 odst. 1 písm. l) ZDP. Důvodová zpráva, jak je citována výše, se tak nevztahuje k současnému znění.

Dále se domníváme, že dovozovat z důvodové zprávy (navíc ve znění týkajícím se původního vládního návrhu) záměr zákonodárce zdanit odbytné, by při takto obecné formulaci bylo možné považovat za extenzivní výklad, který by byl v rozporu s deklarovaným požadavkem právní jistoty.

3. Závěr

Na základě výše uvedené analýzy lze dospět k závěru, že odbytné je pro účely daně z příjmů fyzických osob osvobozeno dle § 4 odst. 1 písm. l) ZDP.

4. Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Obecně lze souhlasit s dílčím závěrem, že odkupné (dříve odbytné) je plněním z pojištění osob a zakládá zánik pojistné smlouvy. Dále lze souhlasit se závěrem, že příjmy od daně osvobozené se do základu daně nezahrnují.

Pokud jde konkrétně o příjmy z titulu plnění z penzijního připojištění se státním příspěvkem a ze soukromého životního pojištění, které jsou považovány za příjem z kapitálového majetku, nelze podle našeho názoru přisvědčit tomu, že odkupné z titulu ukončení smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem a smlouvy o soukromém životním pojištění je od daně osvobozeno. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů od daně

není osvobozeno mimo jiné plnění z pojištění osob pro případ dožití, plnění pro případ dožití z pojištění pro případ smrti nebo dožití a plnění pro případ dožití z důchodového pojištění. V případě odkupného z titulu ukončení smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem se jedná o plnění z penzijního připojištění a nikoli z pojištění. Plnění z pojištění osob je podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů osvobozeno od daně z příjmů. Výjimku z tohoto osvobození tvoří pouze plnění pro případ dožití ze soukromého životního pojištění a jiného příjmu z pojištění osob, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy. V daném ustanovení jsou použita slova „plnění z pojištění“, což zahrnuje nejen pojistné plnění, ale i další formy plnění, kterým je i odkupné. Měl-li by zákonodárce na mysli výjimku pouze pro pojistné plnění v případě dožití, nepoužil by širší pojem, kterým je plnění z pojištění. V kontextu daného ustanovení je výraz „plnění“ ztotožněn s pojmem „plnění z pojištění“.

Doplnění předkladatele

Jelikož se příspěvek zabývá odkupným dle § 58 zákona o pojistné smlouvě, problematikou odbytného u penzijního připojištění se dále nezabýváme.

Rozumíme, že výše uvedená argumentace proti osvobození odbytného u pojistné smlouvy vychází z předpokladu, podle kterého by odkupné mělo představovat jednu z forem:

- plnění pro případ dožití z pojištění pro případ dožití nebo
- plnění pro případ dožití z pojištění pro případ smrti nebo dožití nebo
- plnění pro případ dožití z důchodového pojištění.

(Tato plnění uvedená ve výjimce k ustanovení §4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů dále uvádíme pod souhrnným pojmem „plnění pro případ dožití“.)

Pak by odkupné představovalo jednu z výjimek z tohoto ustanovení, a tudíž nebylo osvobozeno.

S výše uvedenou argumentací se neztotožňujeme.

Kromě pojistného plnění v případě, kdy je pojistnou událostí dožití, si nejsme vědomi jiné další formy plnění z pojištění osob, které by bylo v souvislosti s dožitím vypláceno. Ani odkupné nelze považovat za plnění pro případ dožití, jelikož je vypláceno v souvislosti se zánikem pojistné smlouvy a nikoliv v souvislosti s dožitím. Proto pojem „plnění pro případ dožití“ může zahrnovat pouze pojistná plnění z pojištění osob v případě, kdy je pojistnou událostí dožití, a nikoliv odkupné.

Domníváme se také, že takový výklad je v souladu s úmyslem zákonodárce osvobodit pojistná plnění v případech, kdy je pojistnou událostí smrt nebo úraz. Jinými slovy, pokud by bylo připuštěno, že pojem „plnění pro případ dožití“ zahrnuje nejen pojistná plnění v případě dožití, ale jakákoliv další plnění z pojištění osob, nevztahovalo by se osvobození na pojistná plnění ze životního pojištění osob v případě smrti a úrazu.

Stanovisko Ministerstva financí k doplněnému příspěvku:

Smyslem zavedení výjimek z režimu osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů bylo z osvobození vyjmout ta plnění z pojištění osob, u nichž je dále v zákoně o daních z příjmů zaveden systém podpory v podobě osvobození příspěvků zaměstnavatele na pojistné zaměstnanci a v podobě nezdanitelné části základu daně z titulu zaplaceného pojistného na pojištění, pro které byla v zákoně o daních z příjmů zavedena legislativní zkratka „soukromé životní pojištění“. Pro plnění ze soukromého životního pojištění pak byl zaveden daňový režim, v rámci kterého byl nastaven postup pro zdanění takového plnění z pojištění (tj. nejen pojistného plnění, ale i dalšího plnění z pojištění, vč. odkupného). Tomuto úmyslu odpovídají i zdůvodnění předkladatele v citované důvodové zprávě. Následnou úpravou tohoto ustanovení však podle našeho názoru nebyl tento úmysl změněn, neboť zákonodárce ponechal v platnosti ta ustanovení, která dále upravují zdanění odkupného, což by zcela jistě neudělal, pokud by měl v úmyslu toto plnění osvobodit podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů. Zavedením pojmu „plnění pro případ dožití“ zákonodárce zjevně sledoval úmysl jednoznačně vyloučit plnění z pojištění v případě smrti, resp. ponechat toto plnění z pojištění v případě smrti osvobozené od daně z příjmů fyzických osob.

Není pochyb o tom, že pojištění pro případ smrti nebo úrazové pojištění jsou kategoriemi pojištění osob (§ 49 odst. 1 zákona o pojistné smlouvě). Z dalšího členění zákona o pojistné smlouvě vyplývá, že úrazové pojištění, pojištění nemoci a další pojištění související se zdravím nebo změnou osobního postavení pojištěného jsou vedle životního pojištění dalšími kategoriemi pojištění osob. Z tohoto členění lze tedy usuzovat, že plnění z těchto pojištění bude osvobozeno podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o daních z příjmů vždy, neboť výjimky z osvobození, které jsou v tomto ustanovení zahrnuty, se vztahují k životnímu pojištění.

PRÍSPĚVEK UZAVŘEN

315/13.10.10 - Finanční pronájem hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP

Předkládá: Ing. Marie Konečná, daňová poradkyně č. osvědčení 294
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osvědčení 3466

Tento příspěvek se zabývá otázkou splnění podmínky minimální doby trvání finančního pronájmu podle § 24 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), v případě finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku (dále jen „finanční pronájem“) odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP.

Východisko

Ustanovení § 24 odst. 4 ZDP vymezuje podmínky pro daňovou uznatelnost nájemného u finančního pronájmu. Jednou z podmínek je i splnění časového testu:

„...nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, se uznává jako výdaj (náklad) za podmínky, že

- a) doba nájmu hmotného movitého majetku zařazeného podle přílohy č. 1 k zákonu v odpisové skupině 1 trvá nejméně 36 měsíců, v odpisové skupině 2 nejméně 54 měsíců a v odpisové skupině 3 nejméně 114 měsíců. U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně 30 let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání a*
- b) po ukončení doby nájmu podle písmene a) následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem; přitom kupní cena najatého hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování podle § 31 odst. 1 písm. a)...*“

Podle důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb. (dále jen „Důvodová zpráva“), kterým došlo s platností od 1. 1. 2008 k prodloužení minimální doby trvání finančního pronájmu z původních 36 měsíců, respektive 8 let v případě nemovitostí, bylo účelem novelizace ZDP sjednotit podmínky pro uplatňování hodnoty hmotného majetku v základu daně bez ohledu na konkrétní formu pořízení majetku (z vlastních zdrojů, na úvěr, na finanční leasing).

V souladu s Důvodovou zprávou došlo následně zákonem č. 216/2009 Sb. k úpravě minimální doby nájmu v případě finančního pronájmu majetku odepisovaného podle § 30a ZDP, opět s odůvodněním, že by podmínky pro uplatnění hodnoty těchto mimořádně odepisovaných majetků v základu daně měly být shodné, jako v případě nákupu z vlastních zdrojů nebo na úvěr.

Analýza problému

Nejasnosti ohledně splnění podmínky minimální doby trvání nájmu mohou vzniknout v případě finančního pronájmu majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP. Jedná se například o otírky nových lomů, technické rekultivace, dočasné stavby, matrice, formy atd. U těchto majetků je vzhledem k jejich omezené době trvání, případně omezené době životnosti, stanoven speciální způsob výpočtu daňových odpisů. Poplatník neodepisuje

tyto majetky po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP na základě zařídění majetků do odpisových skupin, ale roční daňový odpis vypočte jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání nebo doby použitelnosti.

Otázkou tedy je, zda se podmínka minimální doby trvání nájmu stanovená v § 24 odst. 4 písm. a ZDP uplatní i v případě finančního pronájmu majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP.

Vzhledem k tomu, že ZDP řeší pouze stanovení minimální doby trvání nájmu u majetků odepisovaných po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP na základě jejich zařídění do odpisových skupin, můžeme vyjít z textu Důvodové zprávy, která uvádí, že smyslem novelizace ZDP bylo sjednotit podmínky pro uplatňování hodnoty hmotného majetku v základu daně bez ohledu na konkrétní formu pořízení majetku (z vlastních zdrojů, na úvěr, na finanční leasing). Z tohoto důvodu byla minimální doba trvání nájmu prodloužena na dobu odpovídající době odepisování pro daňové účely. Následně došlo ke zkrácení minimální doby nájmu o 6 měsíců, čímž byla zohledněna varianta pořízení majetku, respektive uzavření smlouvy o finančním pronájmu v průběhu roku.

Pokud by podmínky pro minimální dobu trvání finančního pronájmu majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP měly být shodné jako v případě majetků odepisovaných po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP, může v praxi dojít k situaci, poplatník bude platit nájemné za finanční pronájem majetku, který vzhledem ke své omezené době trvání nebo životnosti již nebude využitelný.

Navrhujeme proto, aby stejné podmínky pro stanovení minimální doby trvání nájmu byly aplikovány i v případě majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP – tedy aby minimální doba trvání smlouvy o finančním pronájmu byla shodná s dobou, po kterou jsou tyto majetky s ohledem na jejich omezenou dobu trvání, případně použitelnosti, odepisovány.

Stejně tak i stanovení výše kupní ceny najatého majetku jak uvedeno v § 24 odst. 4 písm. b) ZDP by mělo reflektovat zůstatkovou cenu při odepisování podle § 30 odst. 4 a 5 ZDP.

Závěr

Domníváme se, že by v souladu se záměrem důvodové zprávy měla minimální doba trvání finančního pronájmu a výše kupní ceny majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP respektovat jejich omezenou dobu trvání, případně dobu použitelnosti, tak, aby podmínky pro uplatňování hodnoty majetků odepisovaných podle § 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP v základu daně byly shodné, jako v případě majetků odepisovaných po dobu stanovenou v § 30 odst. 1 ZDP.

Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. V případě souhlasného názoru MF navrhujeme zpracovat změnu do připravované novely ZDP nebo do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlas se závěry.

Z projednání příspěvku s legislativními odbory MF vyplývá, že platné znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. (ZDP) neobsahuje vazbu mezi daňovou uznatelností nájemného u finančního pronájmu a způsobem odepisování (tzv. časová metoda) majetku uvedeného v § 30 odst. 4 a 5 ZDP. Platná úprava ZDP pro majetek odepisovaný podle

§ 30 odst. 4 a odst. 5 ZDP, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku stanoví, že minimální doba trvání nájmu je doba stanovená v § 24 odst. 4 písm. a) ZDP. Minimální doba nájmu tak musí v uvedených případech odpovídat minimální době odpisování stanovené ZDP pro odpisovou skupinu, do které lze tento hmotný majetek dle kódu Standardní klasifikace produkce zařadit.

Z praktického hlediska lze obecně přisvědčit tomu, že není ekonomicky opodstatněné, aby nájemné z finančního pronájmu hmotného majetku bylo daňovým výdajem v době, kdy již tento majetek vzhledem ke své omezené době trvání nebo životnosti není využíván. Naproti tomu, na základě získaných informací (Asociace leasingových společností), leasing výše uvedeného majetku představuje pouze zcela nepatrný zlomek z majetkových hodnot pořízených touto formou.

Přestože se jedná o marginální problém, v zájmu jednotných podmínek (daňových dopadů) všech forem pořízení majetku, MF předpokládá provedení odpovídající legislativní úpravy v novém zákonu o daních z příjmů s účinností od roku 1.1.2013.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

318/01.12.10 - Vybrané účetní případy při účtování zásob v návaznosti na stanovení základu daně z příjmů

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680
Ing. Pěva Čouková, daňový poradce, č. osvědčení 0023
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Základní popis situace

U vybraných účetních případů při účtování zásob mohou v praxi vznikat pochybnosti o jejich daňovém režimu z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

V tomto příspěvku řešíme jednu z takovýchto účetních operací v oblasti účtování zásob v návaznosti na její uplatnění při zjištění základu daně z příjmů. Konkrétně se jedná o účtování některých druhů zásob (tj. druhy zásob určených rozhodnutím účetní jednotky) přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

Ustanovení bodu 4.4.4. ČÚS č. 015 – Zásoby, umožňuje účetním jednotkám:

- a) stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a
- b) rozhodnout o druzích materiálu, o kterých je účtováno přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

K bodu a):

V návaznosti na úpravu obsaženou v § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 2 ZDP jsou technické a technologické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob, jakož i ztratné v maloobchodě daňově účinným nákladem do výše ekonomicky zdůvodněných norem přirozených úbytků a ztratného stanovených účetní jednotkou – poplatníkem. S ohledem na uvedenou speciální úpravu obsaženou v § 25 odst. 2 ZDP tedy v této oblasti vzniká minimum sporných případů.

K bodu b):

Problematika posuzování nákladů na spotřebu těch druhů materiálu, které jsou účtovány přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad však není speciálně ZDP řešena a tato spotřeba materiálu je považována za daňově účinný náklad dle § 24 odst. 1 ve spojení s § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 ZDP, pokud výše vykázané a do nákladů proučtované spotřeby tohoto materiálu odpovídá skutečné spotřebě materiálu v příslušném účetním období. Tato úprava, nyní obsažená v bodu 4.4.4. ČÚS č. 015 – Zásoby, je součástí úpravy v oblasti účetnictví již velmi dlouhou dobu, nyní se však vyskytují diskuze a pochybnosti ohledně praktického uplatnění této úpravy v návaznosti na stanovení výše základu daně z příjmů. V praxi se pak jedná např. o zásoby materiálu těchto druhů – kancelářský materiál, rychloobrátkový stavební materiál,

zdravotnický materiál a léčiva ve zdravotnických zařízeních, rychloobrátková paliva a PHM, apod.

Úprava přirozených úbytků zásob a zásob účtovaných přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad je speciální úpravou, která je z pohledu formálního uspořádání v ČÚS č. 015 – zásoby i z pohledu věcného samostatnou úpravou nad rámce úpravy způsobu A a způsobu B účtování zásob. Tzn. že v případě účtování zásob materiálu přímo do spotřeby není o těchto zásobách účtováno na sklad a taktéž k těmto zásobám není vedena skladová evidence. Současně je však účetní jednotka povinna realizovat taková opatření, aby vykázaná spotřeba materiálu v rámci účetní závěrky odpovídala skutečné spotřebě. Těmito opatřeními k prokazatelnému doložení skutečné spotřeby je pak zejména:

- provedení řádné fyzické inventury těchto zásob materiálu k rozvahovému dni a následné upravení (snížení) již zaúčtované spotřeby o zásoby materiálu zjištěného v rámci fyzické inventury, tedy o hodnotu skutečně nespotřebovaných zásob
- řádnou evidencí těchto nakoupených zásob ve formě dodacích listů a přijatých faktur
- základní vazbou (tato vazba ve většině případů není dokladovatelná zcela přesně např. z titulu přirozených úbytků a technologických ztrát) vykázané spotřeby těchto zásob na realizované výkony (tj. např. přírůstky nedokončené výroby, vydané faktury, kalkulace výkonů, výkony uplatněné v rámci vyúčtování na zdravotní pojišťovny, apod.).

Závěr: Náklady z titulu této spotřeby materiálu jsou daňově účinným a prokázaným nákladem dle § 24 odst. 1 ZDP ve spojení s § 23 odst. 2 a § 23 odst. 10 ZDP, pokud je neúčtování na sklad a nevedení skladové evidence nahrazeno opatřeními prokazujícími skutečnou spotřebu tohoto materiálu v příslušném účetním (zdaňovacím) období. Těmito opatřeními je zejména řádné provedení fyzické inventury a snížení zaúčtované spotřeby materiálu o zůstatek nespotřebovaného materiálu zjištěného fyzickou inventurou, jakož i dalšími opatřeními prokazujícími vazbu spotřeby materiálu na nákup nebo opatřeními prokazujícími základní vazbu na výkony.

Základní úprava vztahující se k řešené problematice:

ČÚS č. 015 – Zásoby, bod 4.4.4. „Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.“

Výše uvedené závěry je možné podpořit i judikaturou. Ta jednak obecně vychází z toho, že pokud není v ZDP speciální úpravy, vychází se z toho, jak je daný účetní případ správně zachycen v účetnictví s tím, že v případě nákladů neupravených ani v § 24 odst. 2 ZDP ani v § 25 odst. 1 ZDP jsou tyto daňově uznatelné při splnění podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (viz. např. 2 Afs 45/2003-118 31.8.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2005, str. 1037) či 7 Afs 128/2004-84 20.1.2006). To je potvrzeno i přímo judikáty k vlastní problematice zásob, které reflektují správné zaúčtování v oblasti zásob jako relevantní z hlediska zdanění (viz. např. 2 Afs 36/2006-77 ze dne 16.5.2007 (Sbírka rozhodnutí NSS 9/2007, str. 811 1307/2007 Sb. NSS), 5 Afs 19/2009-128 ze dne 9.10.2009 či 1 Afs 111/2009-97 ze dne 21.4.2010).

2. Závěr

Obsažen v textu příspěvku.

3. Návrh opatření

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Stanovisko MF

k bodu a)

Souhlasíme s uvedenými závěry.

k bodu b)

ZDP neobsahuje zvláštní úpravu problematiky, která je předmětem tohoto příspěvku. Proto s odvoláním na § 23 odst. 2 a odst. 10 ZDP se v tomto případě za daňově uznatelný náklad považuje náklad zaúčtovaný v souladu se zákonem o účetnictví. Zdůrazňujeme ale nutnost respektování principu věcné a časové souvislosti v příslušném zdaňovacím období.

V této souvislosti se uvádí, že vzhledem k tomu, že ani Ministerstvem financí ani daňovou správou nejsou zaznamenány problémy při aplikaci daňové legislativy v této oblasti a že smyslem KV KDP je sjednocovat praxi při aplikaci daňové legislativy a nikoli řešit konkrétní kauzy, by Ministerstvo financí přivítalo podrobnější informaci o důvodu předložení tohoto příspěvku.

DPH

Příspěvek 312/13.10.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

312/13.10.10 - DPH u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

1. Úvod

Problematika tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (dále jen MPPS) představuje specifický prvek v rámci daně z příjmů. Přestože byla již několikrát z různých úhlů pohledu předmětem jednání Koordinačního výboru, ukazuje se, že množství otázek spojených s touto problematikou se v praxi bohužel nesnižuje. Vzhledem k provázanosti jednotlivých částí daňové soustavy a komplexnosti celého problému MPPS se v důsledku praxe některých správců daně přelévá problematika MPPS i do oblasti DPH.

Tento příspěvek navazuje na příspěvek č. 302/16.06.2010 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku projednávaný na Koordinačním výboru v květnu letošního roku.

2. Popis situace

MPPS je v praxi poskytován jak přímo ze strany osob se sídlem nebo bydlištěm mimo území ČR (daňových nerezidentů), tak v některých případech i prostřednictvím organizačních složek těchto osob v tuzemsku (agentur práce). V případech, kdy tyto organizační složky naplňují definici provozovny podle § 4 odst. 1 písm. y) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění p.p. (dále jen ZDPH), se podle § 94 odst. 14 ZDPH stávají plátcem DPH dnem vzniku provozovny. Pronájem pracovní síly v těchto případech představuje zdanitelné plnění zatěžované daní na výstupu. Organizační složka - plátce DPH pak standardním způsobem tuto daň odvádí na základě údajů v daňovém přiznání.

V praxi se vyskytly pochybnosti o správném stanovení základu daně z přidané hodnoty při MPPS poskytovaném organizačními složkami zahraničních agentur v ČR, tj. z pohledu ZDPH při poskytování služby spočívající v poskytnutí pracovní síly. Tyto pochybnosti se odvolávají na ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH, podle kterého samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.

Z tohoto ustanovení je potom, dle našeho názoru chybně, odvozováno, že samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností (poskytovanou službou), a tím i předmětem daně, je pouze část hodnoty služby, tj. celková fakturovaná částka bez DPH snižená o částku považovanou za příjem fyzických osob – pronajatých zaměstnanců ze zdrojů na území ČR a zdaňovanou v ČR daní z příjmů ze závislé činnosti.

V rámci této konstrukce se pak dochází k závěru, že DPH na výstupu nepodléhá celá hodnota poskytnuté a fakturované služby, ale pouze její část. Příjemce služby má potom dle uvedeného názoru nárok na odpočet DPH na vstupu rovněž pouze v poměrné výši. V případě, že příjemce hradí poskytovateli služby DPH z celé fakturované částky, nemůže být část DPH odpovídající hodnotě služby v úrovni fiktivního příjmu zaměstnanců poskytovatele služby uplatněna jako DPH na vstupu, ale má být považována za příjem navyšující základ pro výpočet příjmu pro účely § 6 odst. 2 ZDP.

Dle našeho názoru vychází výše uvedený postup ze zcela chybné aplikace příslušných právních předpisů a je nesprávný, a to z níže uvedených důvodů.

3. Věcný a právní rozbor

Podíváme-li se nejprve věcně na vztah mezi smluvními stranami, tak předmětem smlouvy a tedy službou je poskytnutí pracovní síly – jako služba komplexní. Hodnota služby potom zahrnuje různé kalkulační položky:

- příjem zaměstnanců
- další náklady pronajímatele
- zisk

Následně se podívejme na důležité ustanovení ZDPH, na které se tento názor odvolává. Tím je ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH, potažmo čl. 10 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen Směrnice).

Nejprve citace § 5 odst. 2 ZDPH a celého článku Směrnice:

Ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.

Článek 10

Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána "samostatně", jak stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

Zřejmě nejjasnější popis činností vyloučených z předmětu DPH z titulu závislé činnosti poskytuje článek 10 Směrnice. Z něj vyplývá, že ze systému DPH jsou vyloučeny osoby

(zaměstnanci a další osoby), pokud je k zaměstnavateli váže právní vztah (pracovní smlouva nebo jiný právní závazek), který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek, odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

V případě MPPS ovšem mezi tzv. ekonomickým zaměstnavatelem a zaměstnancem agentury práce žádný takový vztah nevzniká. Uvedený vztah vzniká pouze mezi právním zaměstnavatelem (agenturou práce) a zaměstnancem.

Z pohledu ZDPH vzniká vztah pouze mezi poskytovatelem pracovní síly (agenturou práce), tj. osobou poskytující služby a odběratelem. Jde o dvoustranný vztah, kdy jedna osoba (plátce) poskytuje službu (poskytnutí pracovní síly) jiné osobě (plátci), která tuto službu využívá.

Zaměstnanci ekonomickému zaměstnavateli nic nefakturují – žádné plnění mu neposkytují. Tzv. ekonomický zaměstnavatel v podstatě provádí odvod daně z příjmů ze závislé činnosti za zaměstnavatele právního – jde o snahu chránit příjmy českého státního rozpočtu a bránit daňovým únikům. Situaci je možné z pohledu DPH přirovnat k zaváděné praxi např. u prodeje šrotu, kdy povinnost odvádět DPH na výstupu za dodavatele bude mít odběratel. Přesto, že DPH odvede odběratel, plnění v plné výši samozřejmě uskutečnil dodavatel. Z pohledu ZDPH nelze „pítvat“ hodnotu služby po jednotlivých kalkulačních položkách. Vztah, který je vyloučen z předmětu DPH samozřejmě vzniká – ale pouze mezi zaměstnancem a právním zaměstnavatelem, se kterým má zaměstnanec uzavřenou smlouvu.

Z principu MPPS vyplývá, že ze strany poskytovatele služby je fakturována částka odpovídající celkové hodnotě poskytnutí pracovní síly navýšená o DPH. Příjemce služby má závazek vůči poskytovateli ve výši včetně DPH. V souladu s tuzemskými předpisy odvádí za zaměstnance poskytovatele daň z příjmů ze závislé činnosti. Snižuje tak svůj závazek vůči poskytovateli služby. Poskytovatel přiznává a odvádí DPH na výstupu v plné výši a příjemce služby si DPH v plné výši (za předpokladu splnění obecných podmínek pro odpočet) nárokuje na vstup.

Shrňme si tedy, co vše z výše uvedeného ve vztahu k ZDPH vyplývá:

- 1) Poskytovatel služby – agentura práce uskutečňuje ekonomickou činnost dle § 5 odst. 2 ZDPH (soustavná činnost osob poskytujících služby).
- 2) Tato činnost je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH (poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku).
- 3) Základem daně je podle ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

K bodu 2) lze doplnit, že skutečnost, že poskytnutí pracovní síly je z pohledu ZDPH službou, mj. výslovně potvrzuje i ustanovení § 10 odst. 6 písm.e) ZDPH ve znění do 31.12. 2009.

K bodu 3) lze uvést, že plátce (agentura práce) má od příjemce služby obdržet celou fakturovanou částku. Tato částka (bez daně) je základem daně (ve schématu částka 100).

Opačný postup by byl popřením základních principů ZDPH vyjádřených ve výše citovaných ustanoveních zákona. Měl by za následek mj. krácení příjmů státního rozpočtu v případech, kdy by odběratel služby byl povinen krátit DPH na vstupu.

Za situace, kdy osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (JČS) neposkytuje službu prostřednictvím stálé provozovny by logicky docházelo k rozdílu mezi hodnotou služby uváděnou v souhrnném hlášení agentury práce se sídlem v JČS a výší daně přiznanou tuzemským odběratelem v systému reverse-charge. Dalším zcela absurdním důsledkem by byl rozdílný základ daně u služby poskytnutí pracovní síly uskutečňované tuzemskou agenturou práce (kdy základem daně je celá fakturovaná částka bez DPH) a uskutečňované zahraniční agenturou práce, kde je základem daně, dle výše popsaného názoru, pouze část fakturované částky.

4. Návrh řešení:

Ze všech výše uvedených skutečností a s přihlédnutím k závěrům příspěvku č. 302/16.06.2010 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku dle našeho názoru jednoznačně vyplývají tyto závěry:

- 1) Výpočet příjmu zaměstnance stanovený pro účely zjištění základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP postupem podle § 6 odst. 2 vždy vychází z ceny za pronájem pracovní síly v úrovni bez DPH (DPH na výstupu nepředstavuje zdanitelný příjem z hlediska daně z příjmů).
- 2) Základem daně z pohledu ZDPH je podle § 36 odst. 1 ZDPH celá hodnota služby poskytnutí pracovní síly fakturovaná poskytovatelem snížená o případnou daň z přidané hodnoty bez ohledu na to, zda ji poskytuje osoba registrovaná k dani v JČS nebo tuzemský plátce daně.

5. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

DPH – odbor 18

Z hlediska DPH souhlas s návrhem řešení pod bodem 2. Ustanovení § 5 odst. 2, věty třetí, se týká zaměstnance a zaměstnavatele, nikoliv na činnost zaměstnavatele, který poskytuje pracovní sílu (zaměstnance) jiné osobě („ekonomickému zaměstnavateli“). Zásadní argumenty pro uplatnění DPH z celkové částky za službu agentury jsou uvedeny ve shrnutí pod body 1 až 3 na konci strany 35 a na začátku strany 36, tj. že u tzv. mezinárodního nájmu pracovní síly se jedná o poskytnutí služby, která je předmětem daně a základem daně je podle § 36 odst. 1 „... vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.“

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 314/13.10.10 – MF předkládá stanovisko – překladatelka doplnila příspěvek; GŘ upraví stanovisko

314/13.10.10 - Cestovní náhrady zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce/pravidelného pracoviště v ČR

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 0007

1. Situace

Zákon o daních z příjmů neobsahuje úpravu daňového režimu cestovních náhrad zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště v ČR.

Ze znění zákona je vcelku jasná úprava pro zaměstnance českého zaměstnavatele vyslaného na zahraniční pracovní cestu, včetně daňových důsledků, které z takto vyplácených cestovních náhrad vyplývají. Nicméně není jednoznačně upraveno, že zmíněný daňový režim cestovních náhrad je do výše stanovené příslušnými zvláštními předpisy aplikovatelný i na zaměstnance zahraničního zaměstnavatele, který vykonává činnost na pracovní cestě v ČR či bylo s tímto zaměstnancem dohodnuto místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště v ČR. Tato nedostatečnost úpravy zakládá právní nejistotu. Tato problematika byla částečně již jednou na KOOV řešena, avšak ještě za použití zákona č. 119/1992 Sb. o cestovních náhradách a tehdejšího znění §6 odst. 7 písm. a) ZDP (*Ing. Lenka Křoustková, Mgr. Ondřej Dráb, 121/25.04.06 - Náhrady cestovních výdajů a hodnota stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách, KV ze dne 28.4.2006 až 29.6.2006 (Bulletin KDP ČR 12/2006* *str. 23-29-* <http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMMainPrivate.ascx&phContent=ArticleShw.ascx&ArtID=103391&LngID=0&mid=57&vol=2006&volnum=12>).

Cílem tohoto příspěvku je přinést řešení pro jednotlivé situace, které mohou v praxi nastat.

2. Rozbor problematiky

Předpis obsahuje úpravu daňového režimu náhrad vyplácených tuzemským zaměstnavatelem zaměstnanci konajícímu práci v zahraničí. Domnívám se, že v případech zaměstnanců zahraničních, konajících práci v tuzemsku, mělo být postupováno obdobně.

a) Situace zaměstnance českého zaměstnavatele

Podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále „zákoník práce“), tj. pro zaměstnance státu, územních samosprávných celků, státních fondů, příspěvkových organizací apod.

V části sedmé, hlavě III, § 174 zákoníku práce je uvedeno, že při poskytování cestovních náhrad postupuje zaměstnavatel, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, podle části sedmé hlavy II s dále stanovenými odchylkami.

Zákoník práce je založen na principu minimálního sociálního standardu (práva zaměstnance, která musí dodržet každý zaměstnavatel) a současně je do něj promítnut ústavní princip autonomie vůle, podle kterého každý může činit, co zákon nezakazuje. Pro zaměstnavatele, který není uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, neomezuje tento předpis poskytování cestovních náhrad nad minimální práva stanovená v části sedmé zákoníku práce, a to ani co do výše ani co do druhů. Z toho je zřejmé, že pokud tento zaměstnavatel bude poskytovat svým zaměstnancům cestovní náhrady za stejných podmínek a do výše stanovené pro zaměstnance zaměstnavatele uvedeného v § 109 odst. 3 zákoníku práce, je u těchto cestovních náhrad splněna podmínka pro jejich osvobození od daně z příjmů zakotvená v § 6 odst. 7 ZDP.

V § 166 odst. 1 zákoníku práce je uvedeno, že zaměstnavatel poskytne zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě stravné ve výši a za podmínek stanovených v § 163 pro tuzemské pracovní cesty a náhradu jízdních výdajů, jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny, výdajů za ubytování, stravovacích výdajů v cizí měně (zahraniční stravné), nutných vedlejších výdajů. Současně je v § 166 odst. 2 zákoníku práce stanoveno, že zaměstnavatel může při zahraniční pracovní cestě poskytnout zaměstnanci i další cestovní náhrady.

Vedle toho z § 172 zákoníku práce plyne, že pokud jde o výkon práce v zahraničí, tzn. v případě, že bylo sjednáno místo výkonu práce, popř. i pravidelné pracoviště mimo území České republiky, poskytne zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady za dny cesty z ČR do místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště a zpět a pokud se zaměstnancem cestuje se souhlasem zaměstnavatele i člen rodiny, poskytne zaměstnavatel zaměstnanci i náhradu prokázaných jízdních, ubytovacích a nutných vedlejších výdajů, které vznikly tomuto členu rodiny. Podle § 181 zákoníku práce nepřísluší zaměstnanci stravné za dobu pracovní cesty na území České republiky ani zahraniční stravné v zemi výkonu práce nebo pravidelného pracoviště.

Jak výše uvedeno, ze znění zákona je vcelku jasný daňový režim náhrad vyplácených českému zaměstnanci českého zaměstnavatele, pokud bude tento konat práci v zahraničí.

b) Situace zahraničního zaměstnance

Byť není jednoznačně upraveno, že zmíněný daňový režim cestovních náhrad je do výše stanovené příslušnými zvláštními předpisy aplikovatelný i na zaměstnance zahraničního zaměstnavatele, který vykonává činnost na pracovní cestě v ČR či bylo s tímto zaměstnancem dohodnuto místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště v ČR, je třeba se zabývat otázkou, zda v těchto případech nemá být postupováno analogicky. Za tímto účelem je nutno vycházet nejen ze zákona o daních z příjmů, ale i z obecných zásad právních, z přímého účinku práva EU a postupovat při výkladu práva tak, aby výklad byl ústavně konformní a v souladu s mezinárodními smlouvami, kterými je ČR vázána. Obdobně se může jednat o zahraničního zaměstnance českého zaměstnavatele (např. při změně místa výkonu práce z organizační složky v zahraničí do ČR) nebo i českého zaměstnance zahraničního zaměstnavatele (např. v případě změny místa výkonu práce ze zahraničí do organizační složky v ČR). Pro zjednodušení je použit dále v textu „zahraniční“ zaměstnanec a „zahraniční“ zaměstnavatel.

1) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR dle dikce zákona o daních z příjmů

Ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP obsahuje zásadu, podle které se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše regulované zvláštním právním předpisem (tj. soubor norem určitého právního řádu, který obsahuje regulaci cestovních náhrad vyplácených zaměstnancům), přičemž odkaz na zvláštní právní předpis je uveden v poznámce pod čarou, podle které jde například o vymezenou část zákoníku práce.

Přestože jsme toho názoru, že zákonodárce měl na mysli české právní předpisy, bylo by možné připustit i aplikaci zahraničních předpisů, podle kterých jsou zahraničním zaměstnancům vypláceny cestovní náhrady a tyto předpisy jsou zvláštním právním předpisem ve smyslu ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Česká republika je povinna podle našeho názoru reflektovat existenci a závaznost právních předpisů zahraničních právních řádů v případech, kdy tyto objektivně zavazují subjekty podrobené daňové suverenitě ČR, tj. kdy dopadají na jejich práva a povinnosti a tvoří základ pro skutkovou situaci, ve které je zdaňování v jurisdikci ČR následně prováděno. Analogii tohoto postupu lze nalézt např. ve vyloučení účinků insolvenčního zákona (ČR) v případech, kdy dlužník je vázán zahraničním předpisem upravujícím jeho právní postavení účastníka zahraničního platebního systému nebo systému vyrovnání. Insolvenční zákon zde vychází ze stejné logiky. Uvedené je i v souladu s logikou náhledu Mezinárodního soudního dvora v Haagu („soud“), podle kterého jsou předpisy jiného právního řádu nežli toho, který je soudem aplikován, považovány za „skutkové okolnosti“, tj. účinně vstupují do právní úvahy soudu. Od zahraničních předpisů by nemělo být ze všech výše uvedených důvodů abstrahováno. Opačným výkladem by totiž byla mj. porušení zásada autonomie vůle promítající se do výše cit. ust. zákoníku práce a potažmo ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

2) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR v logice obecných zásad právních

Obecná zásada rovného zacházení a zákazu diskriminace osob nacházejících se ve srovnatelné situaci se do daňového práva promítá v podobě tzv. zásady srovnatelnosti situací. Z těchto zásad vyplývá, že osobám nacházejícím se ve srovnatelné situaci musí právo poskytnout stejné nebo obdobné postavení, tj. srovnatelný soubor subjektivních práv a povinností. Subjektu tedy nemůže být ukládána povinnost nebo zdaňován příjem, pokud jinému subjektu ve srovnatelné situaci taková povinnost ukládána není nebo jehož příjem zdaňován není.

Zahranční zaměstnanec vykonávající činnost v ČR je zpravidla ve srovnatelné situaci jako zaměstnanec český, vykonávající činnost v zahraničí. Rozhodným kritériem srovnání je charakteristika závislé činnosti, tj. charakter právního vztahu mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Pokud u českého zaměstnance daň uplatňována není, nelze ji uplatnit u zaměstnance zahraničního, zejména pak v situaci, jako je situace popisovaná, kdy zákon rozdílný postup u českého a zahraničního zaměstnance výslovně nepředpokládá. Jednostranný výklad v neprospěch pouze některých subjektů by byl svévolnou protiústavní dezinterpretací nepřipustně prolamující právní jistotu, nadto dovozováním daňové povinnosti nad rámec povinnosti zákonem stanovené.

3) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR v logice judikatury NSS

Podle judikatury NSS náhrady, které nevnaší do majetkové sféry subjektu navýšení majetku, nemohou být předmětem daně, včetně cestovních náhrad, jelikož nejsou ani příjmem ani výdajem zaměstnance, ale tyto náhrady jsou výdajem zaměstnavatele. Podle NSS „...náklady, které vznikají zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, nese zaměstnavatel. Tuto zásadu obecně vyjadřuje nyní např. §2 odst. 4 zákoníku práce (č. 262/2006 Sb.). Pokud tedy při výkonu práce nebo v souvislosti s ním vzniknou zaměstnanci výdaje, má zaměstnavatel povinnost tyto (za zákonem stanovených podmínek) zaměstnanci nahradit.“ (čj. 5 Afs 68/2007-121).

4) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR interpretována v souladu s právem EU

S ohledem na směrnici 96/71/ES (dále jen „Směrnice“), podle níž se práce řídí právními předpisy země, do které je pracovník vyslán a ve které je zakotven zákaz diskriminace v případě vyslání pracovníků v rámci poskytování služeb (tj. včetně mezinárodního pronájmu pracovní síly), lze konstatovat, že zahraniční zaměstnanec zahraničního zaměstnavatele z EU vyslaný do ČR na pracovní cestu či v případě stanovení jeho místa výkonu práce/ pravidelného pracoviště v ČR má nárok na obdobné náhrady jako český zaměstnanec vyslaný českým zaměstnavatelem do zahraničí na zahraniční pracovní cestu nebo se stanoveným místem výkonu práce/ pravidelného pracoviště v zahraničí. Ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP pak u tohoto zahraničního zaměstnance nejsou tyto cestovní náhrady do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem (tj. náhrady stanovené pro zahraniční pracovní cestu nebo pro výkon práce v zahraničí) předmětem daně z příjmů fyzických osob. Opačný výklad by byl v rozporu se Směrnicí.

Zdanění cestovních náhrad zahraničních zaměstnanců by bylo ostatně opatřením způsobilým omezit volný pohyb pracovníků mezi členskými státy. Zdanění náhrad by bylo zakázanou potenciální překážkou volného pohybu, přesněji *skutečnou překážkou volného pohybu pracovníků* ve smyslu judikatury Soudního dvora, jelikož by mohlo odrazovat dotčené osoby z jiných členských států od toho, aby přijali nabídku práce s místem výkonu v České republice. Viz analogicky např. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. ledna 2007 ve věci C-208/05 *ITC*, Sb. rozh. s. I-181, podle kterého „vnitrostátní předpisy, které pracovníkovi, který je příslušníkem určitého členského státu, brání nebo ho odrazují od toho, aby opustil stát svého původu za účelem výkonu svého práva na volný pohyb, tvoří překážky této svobody, i když jsou používány nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků“.

Výklad zákona, který by zdanění náhrad dovodil, by byl v rozporu nejen se sekundárním, ale i s primárním právem EU, a to s přímým účinkem svobody volného pohybu pracovníků (povinnost odstranit překážky volného pohybu) i účinkem nepřímým (povinnost výkladu ZDP *eurokonformně*). V daném případě text zákona eurokonformnímu výkladu nebrání, jak výše uvedeno (viz ad 1). Všechny státní orgány jsou proto povinny interpretovat předpis tak, aby svobodě volného pohybu pracovníků bráněno nebylo.

5) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR z pohledu mezinárodního práva

Výše uvedený výklad nachází další právní základ pro zaměstnance ze zemí, se kterými ČR uzavřela smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Mezinárodní smlouvy o dvojím zdanění zpravidla obsahují ustanovení o zákazu diskriminace uplatněním zásady srovnatelnosti

situaci. Příkladem je smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, publikovaná pod č. 257/1993 Sb., která v článku 24 stanoví, že státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobena v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobena státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou ve stejné situaci. Nutnost objektivního uplatnění uvedené zásady akcentoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku čj. NSS2 Afs 79/2007 – 51, ve kterém uvedl: „*Toto ustanovení se bez ohledu na (vymezení obsažené ve smlouvě) uplatní rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Na základě tohoto ustanovení mají v daňové rovině zaměstnanci stěžovatele právo na náhrady za stejných podmínek jako zaměstnanci čeští, tedy tak, jak bylo uvedeno výše. Správce daně byl tudíž povinen cestovní výdaje zohlednit a nezatěžovat daní z příjmu, pokud to zákon výslovně zakazuje*“.

Obdobnou nebo shodnou právní úpravu obsahuje řada dalších mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je ČR vázána na základě čl. 1 odst. 2 Ústavy ČR. Všechny orgány ČR jsou vázány ke konformnímu výkladu zákona o daních z příjmů.

6) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR z pohledu minimálního sociálního standardu chráněného pracovní právní úpravou

Podle našeho názoru zvláštní předpis ve smyslu ust. § 6 odst. 7 ZDP (tj. např. zákoník práce nebo předpis zahraniční) určuje minimální sociální standard, který zaměstnanci nezpochybnitelně a s konečnou platností náleží a který proto není co do zvláštním předpisem regulovaného rozsahu a výše předmětem zdanění u zaměstnance.

ZÁVĚR

Podle našeho názoru tedy v případě, kdy zahraniční zaměstnavatel vysílá svého zaměstnance na pracovní cestu do ČR, náhrady cestovních výdajů, jako např. jízdné k návštěvě člena rodiny, náhrady za ubytování, které zaměstnanec vynaložil v souladu s podmínkami zahraniční cesty a náhrady nutných vedlejších výdajů a stravné jsou z hlediska daňového v režimu cestovních náhrad podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Obdobně pokud zahraniční zaměstnavatel se dohodl se svým zahraničním zaměstnancem, že místo výkonu práce tohoto zahraničního zaměstnance či jeho pravidelné pracoviště bude v ČR, bude bez ohledu na způsob vyslání/přidělení zahraničního zaměstnance do ČR (např. dodávka služeb prostřednictvím tohoto zaměstnance, mezinárodní pronájem pracovní síly apod.) plnění ve formě (např. náhrady za dny cesty ze zahraničí do místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště v ČR a zpět, včetně náhrad za člena rodiny pokud se zaměstnancem cestuje se souhlasem zaměstnavatele, apod.) považováno za cestovní náhrady, která není dle §6 odst. 7 písm. a) ZDP předmětem daně z příjmů u zaměstnance a to do výše a v rozsahu tzv. minimálního sociálního standardu daného příslušnými předpisy.

Toto podpořeno různými metodami výkladu a ověřeno použitím různých kritérií, jak plyne z výše uvedeného rozboru. Navrhujeme proto formulovat závěr KOOV takto:

Stejný daňový režim cestovních náhrad, který vyplývá z právních předpisů pro zaměstnance českého zaměstnavatele v případě jeho vyslání na zahraniční pracovní cestu či v případě stanovení místa výkonu práce /pravidelného pracoviště v zahraničí, lze aplikovat i na

zaměstnanec zahraničního zaměstnavatele, který vykonává závislou činnost v ČR a to jak v případě vyslání tohoto zahraničního zaměstnance do ČR na zahraniční pracovní cestu, či vyslání zahraničního zaměstnance do ČR v případě stanovení místa výkonu práce / pravidelného pracoviště v ČR a to formou mezinárodního pronájmu pracovní síly i v systému dodávky služeb zahraničním dodavatelem českému subjektu prostřednictvím zahraničních zaměstnanců apod. Za těchto okolností by i v těchto posledně jmenovaných případech byly cestovní náhrady poskytované zaměstnancům jejich zahraničním zaměstnavatelem posuzovány z hlediska daňového tak, jak vyplývá z § 6 odst. 7 ZDP, tzn., že do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem platným v ČR by nebyly předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti.

Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Stanovisko MF k této problematice bylo předáno KV KDP již v roce 2006. Jednalo se o příspěvek č. 121/25.04.06, který byl tehdy projednán také s legislativním odborem MF (odbor 29). Opětovně konstatujeme, že ZDP v § 6 odst. 7 písm. a) neupravuje podmínky pro poskytování cestovních náhrad, jejich výši či nároky a u zahraničního zaměstnance neblokuje ani aplikaci zahraničních právních předpisů pro poskytování cestovních náhrad. Pouze stanoví, do jaké výše nejsou cestovní náhrady u zaměstnance předmětem daně, pokud jeho příjmy ze závislé činnosti podléhají zdanění v ČR.

V této souvislosti nadále trváme na stanovisku odsouhlaseném legislativním odborem MF, že formulace v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, cit.: „do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem“, znamená vždy pouze a jen český zvláštní právní předpis. Pokud je tedy úmyslem zákonodárce vztáhnout konkrétní ustanovení tuzemského ZDP i na zahraniční zvláštní právní předpis, pak je nutno tuto skutečnost výslovně v textu zákona nebo v odkazu pod čarou uvést. Podle našeho názoru by pro možnou aplikaci zahraničních předpisů při poskytování cestovních náhrad by proto muselo být v ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP výslovně uvedeno, že předmětem daně nejsou jak náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem (§ 109 odst. 3 zákoníku práce), tak i „obdobná plnění do výše stanovené v zahraničních právních předpisech“.

Souhlasíme s tím, že poznámka pod čarou ve výše cit. ustanovení nemá normativní charakter. V této poznámce je slovem „například“ pouze vyjádřen princip, že je nutno akceptovat nejen platný tuzemský zvláštní právní předpis o cestovních náhradách (zákoník práce), ale i navazující tuzemské právní předpisy, např. vyhlášku č. 462/2009 Sb., nařízení vlády č. 62/1994 Sb. atd. Zmíněná poznámka pod čarou rozhodně ale nezakládá princip, že v úvahu pro vyloučení částky cestovních náhrad ze zdanění (z předmětu daně) u zaměstnance přicházejí v úvahu i jiné, než české právní předpisy v oblasti cestovních náhrad.

Argumentace uvedená pod bodem 5. týkající se aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění je zcela irelevantní a předmětné ustanovení mezinárodních smluv nebylo správně pochopeno. Česká republika v daném kontextu zcela jistě uplatňuje naprosto stejný daňový režim u českého státního příslušníka, který je rezidentem Slovenské republiky a slovenského státního příslušníka, který je taktéž rezidentem Slovenské republiky.

Upozorňujeme, že v předloženém příspěvku předkladatelka cituje ustanovení smlouvy, ale asi nedopatřením vypustila slovní spojení „zejména s ohledem na rezidenci“. Takže tato argumentace nemá v předmětné věci žádné opodstatnění a je zcela zbytečná.

Dále poznamenáváme, že podle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP jsou veškeré příjmy ze závislé činnosti vykonávané zahraničním zaměstnancem na území ČR pro zahraničního zaměstnavatele zcela od daně osvobozeny v případě, že se na území ČR nezdržuje déle 183 dnů.

V příspěvku je dále výslovně zmíněna situace mezinárodního pronájmu pracovní síly. Není nám známo, že by u této problematiky došlo k nějaké změně v dříve prezentovaných stanoviscích. Tzn., že u pronajatých zahraničních zaměstnanců je třeba na všechny jejich příjmy (včetně cestovních náhrad resp. tzv. zahraničních diet) plynoucích jim od jejich formálně právního zahraničního zaměstnavatele pohlížet tak, jako kdyby byly vyplaceny tuzemským ekonomickým (skutečným) zaměstnavatelem. Skutečnost je totiž taková, že je tento tuzemský ekonomický zaměstnavatel do ČR na žádnou zahraniční pracovní cestu do místa výkonu práce, tj. jak je výslovně uvedeno v příspěvku „formou pronájmu pracovní síly“ resp. „v systému dodávky služeb zahraničním dodavatelem českému subjektu prostřednictvím zahraničních zaměstnanců“, nevyšlal. Proto nelze na tyto zahraniční diety plynoucí od formálně právního (vysílajícího) zaměstnavatele pohlížet jako na příjem, který je u těchto pronajatých zahraničních zaměstnanců vyloučen z předmětu daně podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Vyloučeny z předmětu daně jsou jen dle cit. ustanovení náhrady cestovních výdajů plynoucí tomuto zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti u tuzemského ekonomického zaměstnavatele.

Doplnění příspěvku v otázce cestovních náhrad u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Po projednání příspěvku na jednání koordinačního výboru dne 1.12.2010 děkujeme za souhlasné stanovisko k uvedenému příspěvku a pro úplnost uvádíme ještě doplnění k otázce cestovních náhrad u mezinárodního pronájmu pracovní síly, tak, aby se vyjasnil poslední odstavec stanoviska MF.

Vycházíme z toho, že v systému tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se jedná o cestovní náhrady zaměstnance, jehož právní zaměstnavatel je mimo území České republiky („agentura práce“) a uživatelem této pracovní síly je tuzemský subjekt. Z hlediska platných ustanovení obchodního zákoníku a zákona o zaměstnanosti lze tento vztah považovat za vztah mezi agenturou práce na jedné straně a uživatelem pracovní síly na straně druhé. Podle stanoviska MPSV ze dne 27. června 2006 č.j. 15/68922/2006-151) ponechává zákoník práce agentuře práce jako zaměstnavateli na jedné straně a uživateli na straně druhé široké možnosti pro smluvní úpravu podmínek, za kterých bude zaměstnanec u uživatele práci vykonávat a pro nároky zaměstnance budou rozhodující podmínky, na kterých se dohodne s agenturou práce.

MPSV např. ve svém výše citovaném stanovisku připouští, že agentura práce sjedná se zaměstnancem místo výkonu práce tak, aby se shodovalo s místem výkonu práce u uživatele. Místo výkonu práce pak je určující pro zahájení případných pracovních cest zaměstnance konaných z místa výkonu práce. Obecně tedy souhlasíme s MF, že pobyt zaměstnance ve sjednaném místě výkonu práce u uživatele není pracovní cestou.

Lze proto shrnout, že náhrady cestovních výdajů, které souvisí s výkonem práce zaměstnance v systému tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, a které nese na základě smluvního

ujednání jedna nebo druhá strana smluvního vztahu (zaměstnavatel a uživatel) anebo se podle specifického ujednání ve smlouvě o ně podělí, jsou dvojího charakteru:

1. část je za cestu do místa výkonu práce a zpět podle § 172 a 181 zákoníku práce. Toto místo výkonu práce, popřípadě i pravidelné pracoviště, které bylo se zaměstnancem sjednáno mimo území státu sídla jeho zaměstnavatele je umístěno v ČR a zaměstnanci proto přísluší cestovní náhrady za dny cesty do místa výkonu práce v ČR jako při zahraniční pracovní cestě.
2. část za cesty z místa výkonu práce, které tomuto zaměstnanci bylo jeho zahraničním zaměstnavatelem určeno u uživatele této pracovní síly v ČR, pokud je zaměstnanec z tohoto místa výkonu práce vysílán na tuzemskou nebo zahraniční pracovní cestu.

Podle citovaného stanoviska MPSV může agentura práce ve smlouvě s uživatelem přenést na uživatele i pravomoc při určování podmínek výkonu práce (včetně vysílání na pracovní cesty) a úhradu cestovních náhrad. Uhrazené cestovní náhrady jsou pak jednoznačně náklady práce, které si uživatel odečítá ze základu daně z příjmů. Agentuře práce v této oblasti žádné výdaje nevzniknou (nemůže tedy s nimi ani kalkulovat ve zprostředkovatelské odměně). Druhou krajní mezí může být případ, kdy o podmínkách výkonu práce, včetně vysílání na pracovní cestu, rozhoduje uživatel, který předává pouze podklady agentuře práce a ta pak uspokojuje nároky zaměstnance a nese náklady s pracovními cestami zaměstnance spojené, které si pak promítne při stanovení základu daně z příjmů a může jejich úhradu požadovat od uživatele např. jako součást zprostředkovatelské odměny. Pro uživatele se pak takto hrazená částka také stane nákladem práce a promítá se do základu daně z příjmů.

Podle názoru MPSV publikovaného ve výše citovaném stanovisko se lze v praxi setkat s celou škálou možností smluvního ujednání mezi zaměstnancem a agenturou práce a mezi agenturou práce a uživatelem, které pak mají také vliv na nároky zaměstnance v oblasti cestovních náhrad a jejich uspokojování.

Obecně lze konstatovat, že agentura práce obvykle sjedná (popř. smluvně změní) se zaměstnancem místo výkonu práce tak, aby se shodovalo s místem výkonu práce u uživatele. Agentura práce pak vysílá svého zaměstnance k uživateli do ČR, kde má zaměstnanec nově místo výkonu práce. V duchu výkladu MPSV lze mezi agenturou práce a uživatelem dohodnout, že cestovní náhrady vyplácené agenturou práce zaměstnanci za cestu do místa výkonu práce v ČR bude hradit vysílající (právní) zaměstnavatel (agentura práce) a cestovní náhrady související s pracovními cestami z místa výkonu práce určeného v ČR pak český uživatel této pracovní síly, který tohoto „najatého“ zaměstnance na pracovní cestu vysílá. V jiném případě lze pak na základě dohody dospět např. i k řešení, že veškeré cestovní náhrady ponese jedna nebo druhá strana tohoto smluvního vztahu, tj. zcela agentura práce anebo zcela uživatel.

Jak vyplývá z výkladu MPSV mohou být mezi těmito případy i další kombinace, které vyhovují smluvním stranám. Z pohledu dodržování daňových předpisů je důležité, aby zaměstnanci nebyly poskytnuty duplicitně cestovní náhrady, tj. např. za stejnou pracovní cestu cestovní náhrady jak agenturou práce tak i uživatelem a pokud by k tomu došlo, byly by nadlimitní náklady zdanitelným příjmem zaměstnance a jejich daňové ošetření z pohledu agentury práce či uživatele by bylo nutné dále revidovat, zejména dle smluvního ujednání mezi agenturou a uživatelem.

Za situace, kdy bude smluvně dohodnuto, že cestovní náhrady ponese český uživatel pracovní síly a cesta ze zahraničí do místa výkonu práce bude předběžně uhrazena zahraniční agenturou práce, která pak v souladu s uvedeným smluvním ujednáním tyto částky cestovních náhrad českému uživateli přefakturuje, pak tato částka přefakturovaných cestovních náhrad nebude u českého uživatele předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, přestože i tato částka bude příjmem zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP.

Příklad 1:

Slovenská agentura práce vyšle slovenského zaměstnance k uživateli do ČR a smluvní ujednání s českým uživatelem této pracovní síly je takové, že cestovní náhrady za cestu do místa výkonu práce u českého uživatele uhradí zaměstnanci agentura práce a cestovní náhrady za cesty konané z místa výkonu práce v ČR bude hradit zaměstnanci uživatel, nebo může sjednat, že na uživatele přenesou i cestovní náhrady, které za cestu do ČR zaplatila zaměstnanci sama. V obou případech nebudou u zaměstnance uhrazené náhrady cestovních výdajů spojené s výkonem práce v zahraničí (a to jak cestovní náhrady dle § 172 zákoníku práce, tak i další cestovní náhrady za tuzemské či pracovní cesty z místa výkonu práce v ČR) považovány za příjmy ze závislé činnosti zaměstnance ve smyslu ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP cestovní náhrady do výše stanovené nebo umožněné zvláštními právními předpisy platnými v ČR.

Ujednání mezi oběma smluvními stranami může být dále i takové, že všechny náklady vynaložené na cestovní náhrady při pracovních cestách – a to jak za cestu do místa výkonu práce v ČR tak i za pracovní cesty z místa výkonu práce v ČR - ponese slovenská agentura a k tomu účelu jí český uživatel předá podklady týkající se pracovních cest pro uživatele z místa výkonu práce a ta podle nich nároky zaměstnance uspokojí.

Příklad 2:

Vietnamská agentura práce vyšle Vietnamce do ČR, tento zaměstnanec dostane od ní letenku a vedle toho mu přizná peněžní kompenzaci zvýšených životních nákladů (které budou do výše dle nařízení vlády č. 62/1994 Sb., o poskytování náhrad některých výdajů zaměstnancům rozpočtových a příspěvkových organizací s pravidelným pracovištěm v zahraničí). Podle smlouvy mezi vietnamskou agenturou práce a českým uživatelem pracovní síly bude v tomto případě hradit agentura práce cestovní náhrady vynaložené za cesty zaměstnance do ČR a náhrady za zvýšené životní náklady a český uživatel bude hradit cestovní náhrady na pracovní cesty, které bude tento zaměstnanec konat z místa výkonu práce u uživatele, tj. sjednaného v ČR.

Dohodnout lze také, že český uživatel ponese v daném případě i náhrady cestovních výdajů včetně náhrady zvýšených životních nákladů související s cestou do ČR a jako takové je bude mít v nákladech na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

V obou uvedených případech, kdy je český zaměstnavatel zavázán smluvně platit cestovní náhrady, nebude z hlediska daně z příjmů fyzických osob u „najátého zaměstnance“ předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti částka zaměstnanci příslušejících cestovních náhrad (jak podle § 172 a 181 zákoníku práce, tak i podle ostatních ustanovení zákoníku práce a dalších zvláštních právních předpisů) a to do výše stanovené nebo umožněné zvláštními předpisy platnými v ČR.

Stejně tak by bylo možno smluvně přenést všechny náklady na náhrady cestovních výdajů tohoto zaměstnance na vietnamskou agenturu práce. Český uživatel této pracovní síly by pak v nákladech neměl náklady na cestovní výdaje „najátého zaměstnance“, neboť agentura práce

by mu uhradila i ty, které příp. předběžně vynaložil např. za pracovní cesty „najatého zaměstnance“ z místa výkonu práce v ČR.

DPH

Příspěvek 309/08.09.10 – **GFŘ předloží stanovisko**

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem příspěvku je sjednotit názor na aplikaci ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého lze od DPH osvobodit poskytování služeb vymezenými subjekty při splnění v zákoně stanovených podmínek.

V tomto příspěvku navazujeme na uzavřený příspěvek JUDr. Ing. Václava Pátka a Ing. Petra Brabence MBA, č. 249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům (dále jen „Příspěvek“), kde byla problematika ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH již zčásti řešena.

Vzhledem ke skutečnosti, že byl k dané problematice vydán Evropským soudním dvorem („ESD“) další rozsudek a v praxi se objevily ve vztahu k předmětnému ustanovení další nejasnosti, považujeme za potřebné vyjasnit následující problémové oblasti pro zajištění správné aplikace DPH plátcí:

- 1) vazba ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH na ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“),
- 2) možnost přeshraniční aplikace ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH,
- 3) typ právní formy nezávislého seskupení osob (dále jen „Seskupení“) v případě, kdy jsou jednotliví členové (dále jen „Členové“) usazeni v různých členských státech,
- 4) možnost, aby Seskupení, případně někteří jeho Členové, byli zároveň členy skupiny pro účely DPH v souladu s článkem 11 Směrnice³ / § 5a zákona o DPH (dále jen „Skupina“),
- 5) charakter služeb poskytovaných Seskupením, které mohou být osvobozeny podle § 61 písm. g) zákona o DPH, tj. představují služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů,
- 6) charakter činností Člena pro účely aplikace osvobození u jemu poskytovaných služeb Seskupením podle § 61 písm. g) zákona o DPH.

Pro účely zjednodušení je tento příspěvek omezen pouze na poskytování služeb, jejichž místo plnění se stanoví v souladu se základním pravidlem obsaženém v § 9 zákona o DPH.

³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“)

Česká a evropská legislativa

V souladu s platným zněním § 61 písm. g) zákona o DPH je od daně osvobozeno:

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

V souladu s českým zněním Směrnice, jsou podle článku 132 písm. f) od daně osvobozeny:

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

Analýza problému

1. Vazba na ZDP

První otázkou, kterou předkládáme k posouzení je, zdali budou splněny podmínky pro uplatnění osvobození dle § 61 písm. g) zákona o DPH, pokud dojde k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP nebo jiného obdobného zahraničního ustanovení.

Podle ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH je jednou z podmínek nutných pro jeho aplikaci, že úhrada za služby poskytované Seskupením Členům odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů Členů na poskytnutých službách.

V případě, kdy by Seskupení požadovalo po Členech celkovou úhradu přesně odpovídající pouze samotným nákladům na poskytnuté služby, existuje reálné riziko napadení takového postupu správcem daně s tvrzením, že se ceny sjednané mezi Seskupením a Členy liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, jelikož Seskupení nerealizuje z titulu poskytovaných služeb žádný zisk.

Seskupení proto může upravit základ daně tak, aby odpovídal cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty (navýší základ daně o hypotetickou marži). Daň z příjmů vypočtená z hypotetické marže, která bude zaplácena Seskupením, je pak nákladem Seskupení na poskytnuté služby. Pokud bude tato daň rozúčtována Členům podle jejich podílu na poskytovaných službách, podmínky § 61 písm. g) zákona o DPH budou splněny.

Dílčí závěr

Úhrada za služby poskytnuté Seskupením bude počítána z celkových nákladů vynaložených Seskupením na poskytování služeb včetně případného nákladu na daň z příjmů.

2. Přeshraniční aplikace

Další otázkou je, zdali je možné ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH aplikovat v případě, kdy má Seskupení, poskytující služby Členovi usazenému v tuzemsku, sídlo v jiném členském státě.

Ani zákon o DPH ani Směrnice v příslušných ustanoveních nijak neomezují aplikaci osvobození pouze na situace, kdy budou jak Členové tak Seskupení usazeni v jednom členském státě. Aplikace tohoto ustanovení by proto neměla být teritoriálně nijak omezena.

Služby poskytované Seskupením svým Členům budou mít místo plnění ve státě, ve kterém má Člen své sídlo, případně ve kterém se nachází jeho stálá provozovna, pokud je tato příjemcem předmětného plnění. Uplatnění DPH se bude proto řídit pravidly platnými v tomto konkrétním členském státě.

Případný argument, že by při přeshraniční aplikaci mohlo docházet k zásahu do pravomocí jiného členského státu, není podle našeho názoru důvodný, neboť je na každém členském státu, aby kontroloval podmínky, při jejichž splnění bude možné uvedené osvobození Členy Seskupení uplatnit. V případě, že tyto podmínky nebudou v tomto členském státě splněny, budou tato plnění v daném členském státě zdanitelná.

Ověření skutečnosti, že úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů Členů na poskytnuté službě, lze ověřit s daňovou správou v členském státě usazení Seskupení za pomoci standardních metod pro mezinárodní administrativní spolupráci v souladu s Nařízením Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92.

Dílčí závěr

Ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH lze aplikovat v situacích, kdy Seskupení usazené v jiném členském státě poskytuje služby Členovi usazenému v České republice při splnění podmínek vymezených v tomto ustanovení.

3. Právní forma

Jak už bylo potvrzeno ve výše uvedeném Příspěvků, nezávislým seskupením osob se rozumí osoba povinná k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH, tedy právnická osoba, která jedná nezávisle na svých členech, např. obchodní společnost, družstvo, zájmové sdružení právnických osob, apod.

V případě, kdy bude Seskupení založeno osobami usazenými v různých členských státech a bude mít sídlo mimo tuzemsko, bude uvedená podmínka splněna v případě, že Seskupení bude právnickou osobou s právní formou obdobnou některé z výše uvedených právních forem např. evropského hospodářského zájmového sdružení⁴.

⁴ V souladu s Nařízením Rady (EHS) č. 2137/85 ze dne 25. července 1985 o evropském hospodářském zájmovém sdružení (EHZS)

Dílčí závěr

Seskupení se sídlem mimo tuzemsko může mít právní formu obdobnou právním formám právnických osob přípustným podle českých právních předpisů, např. evropského hospodářského zájmového sdružení³.

4. Seskupení a DPH skupina

Další otázkou je, zdali může být Seskupení případně Člen zároveň členem Skupiny.

Ani zákon o DPH ani Směrnice v příslušných ustanoveních nijak neomezují aplikaci osvobození v případě, kdy by bylo buď Seskupení případně Členové členy Skupiny. Aplikace tohoto ustanovení by proto neměla být touto skutečností nijak omezena.

4.1. Seskupení členem Skupiny v tuzemsku

Pro účely aplikace osvobození je rozhodující, zda jsou předmětné služby poskytovány Členům usazeným v tuzemsku Seskupením. Je proto nutné vyřešit, zdali je tato podmínka splněna v situaci, kdy je Seskupení součástí tuzemské Skupiny.

Osvobození od DPH je dle Směrnice v řadě případů podmíněno tím, že je poskytuje oprávněná osoba. Například poštovní služby mohou osvobozovat pouze veřejné pošty, nemocniční péči pouze nemocnice nebo jiné řádně uznané zařízení téže povahy, školské vzdělávání pouze veřejnoprávní subjekty nebo subjekty, jejichž cíle dotčené členské státy uznají za podobné. Pokud taková oprávněná osoba vytvoří spolu s dalšími osobami Skupinu a je tedy daným členským státem považována za jednu osobu povinnou k dani, neznamená to, že by tím tato osoba pozbyla status oprávněné osoby a že by tedy Skupina musela své služby začít zdaňovat.

Skutečnost, že je Seskupení členem Skupiny v tuzemsku, by potom neměla v návaznosti na výše uvedené bránit v aplikaci osvobození.

4.2. Seskupení členem Skupiny v jiném členském státě

K obdobnému závěru jako v bodě 4.1 výše musíme dojít i v případě, kdy bude Seskupení členem Skupiny mimo tuzemsko a bude poskytovat svoje služby Členovi usazenému v tuzemsku.

Ostatně za Skupinu (a tudíž za jednu samostatnou osobu povinnou k dani) se dle § 5a zákona o DPH považují pouze osoby usazené v tuzemsku. Dle českého zákona o DPH nelze považovat zahraniční Skupinu, která je tvořena osobami neusazenými v tuzemsku, za jednu osobu. Vzhledem k tomu, že Seskupení uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost a může jím být pouze právnická osoba, z českého pohledu je nutné Seskupení považovat za samostatnou osobu povinnou k dani dle § 5 odst. 1 zákona o DPH, i když je členem zahraniční Skupiny.

Tento závěr je plně v souladu s článkem 11 Směrnice, neboť pouze stát, na jehož území jsou dané osoby usazeny, je může při splnění daných kritérií považovat za jednu osobu povinnou k dani. Ostatní státy nejsou takovým rozhodnutím vázány. To je také důvod, proč pouze tento

stát může přijmout opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem v důsledku vzniku Skupiny.

Skutečnost, že je Seskupení členem Skupiny v jiném členském státě, by potom neměla v návaznosti na výše uvedené bránit v aplikaci osvobození.

4.3. Člen Seskupení členem tuzemské Skupiny

Analogicky pokud se tuzemský Člen Seskupení stane členem Skupiny v tuzemsku, služby poskytované Seskupením (ať už usazeném v jiném členském státě nebo v tuzemsku) jsou nadále poskytovány tomuto Členovi a nikoliv Skupině. Členství ve Skupině by tedy nemělo bránit v uplatnění osvobození.

Dílčí závěr

Členství Seskupení ve Skupině v tuzemsku anebo v jiném členském státě nemá vliv na možnost osvobodit služby přijaté Členem dle § 61 písm. g) zákona o DPH.

Členství Člena ve Skupině dle § 5a zákona o DPH nemá vliv na možnost osvobodit služby přijaté Členem od Seskupení usazeného v tuzemsku nebo v jiném členském státě dle § 61 písm. g) zákona o DPH.

5. Služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů

Jak bylo potvrzeno v uvedeném Příspěvků, služba poskytnutá Seskupením svým Členům musí být nezbytná pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, případně plnění, která nejsou předmětem daně. Bez takové služby by v konečném důsledku Člen nemohl vykonávat osvobozenou činnost, nebo činnost, která není předmětem daně.

Domníváme se, že za služby mající přímou spojitost s osvobozenou činností Člena mohou být považovány takové služby, které by si Člen v běžné situaci zajišťoval interně z vlastních zdrojů, nicméně se rozhodne, že tyto služby bude nakupovat od Seskupení (provede tzv. outsourcing těchto služeb) a to zejména za účelem snížení nákladů z titulu úspor z rozsahu poskytovaných služeb.

Typickým příkladem takových služeb bude vedení účetnictví, zajištění recepce, vykazování zdravotnických výkonů pojišťovně, posuzování kreditních rizik, správa počítačových sítí.

Vzhledem k tomu, že Člen vykonává pouze činnosti osvobozené od daně nebo činnosti, které nejsou předmětem daně (případně se na něj hledí, jako kdyby vykonával pouze tyto činnosti, viz bod 6 níže), budou takto outsourcované činnosti vždy splňovat daný požadavek.

Dílčí závěr

Služby mající přímou spojitost s osvobozenou činností Člena jsou zejména takové služby, které by si Člen v běžné situaci zajišťoval interně z vlastních zdrojů, nicméně se rozhodne, že tyto služby bude nakupovat od Seskupení (provede tzv. outsourcing těchto služeb) a to zejména za účelem snížení nákladů z titulu úspor z rozsahu poskytovaných služeb.

6. Charakter činností Člena

Jedna z otázek, která byla uzavřena v Příspěvků s rozporem, je otázka, zdali může Člen vykonávat pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně případně plnění, která nejsou předmětem daně, nebo zdali může vykonávat krom těchto plnění i plnění zdanitelná.

Domníváme se, že důvodem neshody byla zejména skutečnost, že nebylo nalezeno vhodné kritérium, podle něhož by byla posuzována možná míra uskutečňovaných zdanitelných činností Členem. Nedávalo by racionální výsledek, aby v případě, kdy Člen uskuteční během zdaňovacího období pouze jediné zdanitelné plnění, které se ani nijak neváže k jeho hlavní uskutečňované (osvobozené) činnosti, byl v tomto zdaňovacím období diskvalifikován pro možnost přijímat od Seskupení osvobozené služby.

Údaje pro vyměření daně se posuzují za každé zdaňovací období samostatně. Uskutečnění takového jednotlivého zdanitelného plnění proto nemůže ovlivnit osvobození služeb přijatých od Sdružení v předchozích či následujících zdaňovacích obdobích. Bylo by proto nelogické, aby se osvobození jednou aplikovalo a jindy ne v závislosti na tom, zda Člen v daném zdaňovacím období nějaké zdanitelné plnění uskutečnil.

Jak uvedl ESD, pravidlo striktního výkladu neznamená, že by znění ustanovení o osvobození měla být vykládána způsobem, který vyloučí jejich účinky. ESD dále konstatoval, že není účelem judikatury uplatňovat takový výklad, který by v praxi učinil osvobození od daně téměř nepoužitelnými⁵.

Právě setrvání na striktním požadavku neuskutečnění žádného zdanitelného plnění by v řadě případů zcela vyloučilo možnost aplikovat dané osvobození. Například zdravotnické zařízení vyúčtuje dodávku tepla ze společného zdroje i pro sousední zdravotnické zařízení, lékař vystaví potvrzení o zdravotním stavu svého klienta pro účely získání řidičského oprávnění, škola poskytuje žákům školní stravování, vysoká škola prodá studentům učebnice, pojišťovna prodá nalezenou věc, při jejíž krádeži vyplatila pojistku, banka vystaví klientovi potvrzení o výši jeho pohledávek a závazků pro účely auditu, domov důchodců požaduje od zaměstnance proplacení benzínu ze soukromé jízdy, stavební spořitelna prodává zaměstnancům kávu z automatu.

Míra plnění

Ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH dospělo od uzavření Příspěvků dílčích změn a v současné době již vymezuje, že osvobození se uplatní jen v případě, kdy Členové uskutečňují pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně případně plnění, která nejsou předmětem daně. Naproti tomu znění Směrnice žádné výše uvedené omezení neobsahuje.

Jako vhodný postup se proto jeví vykládat slovo „pouze“ způsobem, který zajistí, že se předmětné ustanovení nestane v praxi neaplikovatelným.

Určitým vodítkem pro řešení dané situace by mohlo být ustanovení § 76 zákona o DPH, kde je zakotvena fikce, že i plátce uskutečňující plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet má plný nárok na odpočet daně u přijatých krácených plnění, pokud tato (osvobozená) plnění

⁵ Případ C-407/07 Stichting, bod 30

uskutečňuje v určité, zákonem o DPH předepsané míře. Konkrétně pokud poměr jím uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet na jeho celkových uskutečněných plněních nepřekročí 5 % hranici, nahlíží se na něj, jako kdyby uskutečňoval pouze zdanitelná plnění.

Domníváme se proto, že v případě aplikace osvobození podle § 61 písm. g) zákona o DPH je nezbytné postupovat obdobně. Jako rozumná hranice míry uskutečňovaných zdanitelných plnění se jeví výše uvedená a zákonu o DPH známá hodnota 5 %, tj. podíl členem uskutečňovaných zdanitelných plnění na celkových jeho plněních by nesměl překročit tuto hranici. Pokud bude tato podmínka splněna, bylo by na daného Člena nahlíženo jako na osobu uskutečňující pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo nepodléhající dani.

Alternativní řešením je pouze poměrné zdanění nakoupených služeb podle rozsahu využití těchto služeb pro osvobozené a zdanitelné činnosti. Tento přístup podle našeho názoru lépe naplňuje požadavky Směrnice. Je však pro plátce i správce daně administrativně náročnější.

Pokud jde o plnění, která nejsou předmětem daně, jednou z podmínek pro zařazení plnění do předmětu daně vymezených v § 2 zákona o DPH je místo plnění v tuzemsku. Pokud tedy Člen seskupení z jiného členského státu poskytuje plnění s místem plnění mimo tuzemsko, která nejsou předmětem české daně z přidané hodnoty, jsou podmínky pro osvobození podle § 61 písm. g) zákona o DPH naplněny, i přesto, že tato plnění mohou být předmětem daně ve státě rezidence tohoto Člena seskupení.

Období

Další otázkou je, za jaké období by měla být podmínka uskutečňování pouze plnění osvobozených od daně případně plnění, která nejsou předmětem daně sledována.

V souladu s § 40 odst. 14 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Vzhledem k navrhované 5 % hranici pro sledování míry členem uskutečňovaných zdanitelných plnění se domníváme, že vhodným referenčním obdobím pro sledování této hranice by tedy bylo období jednoho zdaňovacího období Člena.

Stejně se bude postupovat i tehdy, pokud by hranice byla stanovena ve výši 0 %.

Dílčí závěr

Člen může uskutečňovat kromě plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet případně plnění, která nejsou předmětem daně i zdanitelná plnění. Míra zdanitelných plnění přitom nesmí překročit 5 % hranici na celkových uskutečňovaných plnění. Pokud bude tato hranice splněna, bude se na Člena pohlížet jako by zdanitelná plnění neuskutečňoval. Člen seskupení se sídlem v jiném členském státě může uskutečňovat plnění zdanitelná v tomto členském státě, pokud je místo plnění mimo tuzemsko a tato plnění nejsou předmětem české daně z přidané hodnoty.

Referenčním obdobím, za které se bude výše uvedená hranice sledovat, bude zdaňovací období Člena.

V rámci projednávání příspěvku Koordinačním výborem jsme připraveni diskutovat o případném jiném kritériu, které by Ministerstvo financí ČR považovalo za vhodnější a současně by nevyklučovalo uplatnění osvobození.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 317/01.12.10 – GFŘ předloží stanovisko

317/01.12.10 - Finanční náklady poplatníka s příjmy osvobozenými od daně z příjmů právnických osob

Předkladatel: Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581
Ing. Jana Rybáková, daňový poradce, č. osvědčení 4153

1. Popis problému

S ohledem na rozvoj výstavby ekologických zdrojů energie (především fotovoltaických elektráren) se objevují některé otázky správné aplikace zákona o daních z příjmů. Podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů jsou příjmy z provozu ekologických zdrojů energie osvobozeny o daně v kalendářním roce uvedení zařízení do provozu a v bezprostředně následujících pěti letech.

Za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, v platném znění („ZDP“), uznat mj. náklady vynaložené na příjmy od daně osvobozené. V tomto příspěvku bychom se rádi zabývali otázkou daňové uznatelnosti či neuznatelnosti některých finančních nákladů daňových poplatníků (právnických osob) dosahující výše zmíněné osvobozené příjmy.

V praxi se můžeme setkat s následujícím modelovým případem realizace výstavby a provozu ekologických zdrojů energie:

- je založena nová projektová společnost za účelem výstavby a provozu ekologického zdroje energie,
- výstavba ekologického zdroje energie je z určité částí financována dlouhodobým bankovním úvěrem s pohyblivou úrokovou mírou,
- společnost sjedná s bankovní institucí finanční derivát v podobě úrokového swapu, který z ekonomického pohledu má především zajistit, aby případný negativní vývoj pohyblivé úrokové míry u bankovního úvěru, což přináší zvýšené úrokové náklady, byl kompenzován výnosem z vypořádání úrokového swapu.

U této modelové projektové společnosti se můžeme setkat s následujícími finančními náklady:

- 1.1. úroky z bankovního úvěru⁶ na financování pořízení zařízení, které nejsou součástí ocenění⁷ tohoto zařízení a o nichž je v souladu s účetními předpisy⁸ účtováno na účty finančních nákladů,
- 1.2. náklady z vypořádání finančního derivátu a případné náklady z přecenění finančního derivátu na reálnou hodnotu k rozvahovému dni, o kterých je v souladu s účetními předpisy⁹ účtováno na účty finančních nákladů,
- 1.3. kursové ztráty, o kterých je v souladu s účetními předpisy¹⁰ účtováno na účty finančních nákladů.

2. Rozbor problematiky

2.1. Úroky z bankovního úvěru

Úroky z bankovního úvěru jsou nutným nákladem na financování činnosti poplatníka cizími zdroji. Je věcí finančního řízení, kterou část své činnosti a v jakém poměru financuje poplatník vlastními a cizími zdroji. Cizími zdroji může být financována veškerá činnost poplatníka (běžná, finanční i mimořádná). To platí zejména u úvěru, který není účelově vázán. Úroky jsou obecně nákladem financování činnosti poplatníka bez ohledu na to, jaká aktiva či snížení pasiv se poplatník rozhodne cizími zdroji financovat.

Otázkou je vztah úroků z tohoto úvěru a příjmů poplatníka s ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.

Účelem poskytnutí úvěru může být financování pořízení konkrétního zařízení, jehož prostřednictvím jsou následně dosahovány osvobozené příjmy, popř. osvobozené po omezenou dobu a následně zdanitelné. Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP nelze jako daňové uznat náklady, které byly vynaloženy na příjmy od daně osvobozené, aniž by se rozlišovalo, zda byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení těchto příjmů.

Za náklady vynaložené na osvobozené příjmy lze považovat úroky zaúčtované v souladu s účetními předpisy do příslušného období vztahující se k té části úvěru, kterou je financováno zařízení, jehož provozem jsou v příslušném období dosahovány osvobozené příjmy. Stěžejní je zaúčtování úroků z úvěru a výnosů z provozu zařízení při respektování účetních principů, zejména časové a věcné souvislosti, kdy pro účely stanovení základu daně je účetnictví dále upravováno podle § 23 ZDP.

Podle těchto principů jsou jako daňově neuznatelné vyloučeny úroky v obdobích, kdy u příjmů z provozu zařízení bylo uplatněno osvobození, v případě postupu podle § 19 odst. 1 písm. d) ZDP v roce uvedení zařízení do provozu a následujících 5 letech, přičemž v roce uvedení do provozu by jako daňově neuznatelné náklady měly být vyloučeny pouze úroky zaúčtované do nákladů od data uvedení zařízení do provozu. Tím je naplněn daňový princip, kdy je ze základu daně vyloučen jak výnos, tak související náklad.

⁶ Pro jednoduchost abstrahujeme od jiných finančních nákladů s úvěrem bezprostředně souvisejících. Dále vycházíme z předpokladu, že daňová uznatelnost úroků není omezena ustanoveními § 25 odst. 1 písm. a), w), zk) a § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP.

⁷ § 47 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

⁸ bod 3.8.2 Českého účetního standardu č. 019

⁹ bod 3.8.4 a 4.6.4 Českého účetního standardu č. 019

¹⁰ bod 3.8.3 Českého účetního standardu č. 019

Dílčí závěr k 2.1.

Úroky z úvěru na pořízení zařízení, jehož prostřednictvím jsou dosahovány příjmy po omezenou dobu osvobozené od daně a následně příjmy zdanitelné, zaúčtované v souladu s účetními předpisy v období, kdy jsou příjmy z provozu zařízení od daně osvobozeny, jsou nedaňovým nákladem. V roce uvedení zařízení do provozu jsou nedaňové ty náklady, které jsou zaúčtovány do nákladů od data uvedení zařízení do provozu. Na úroky z úvěru zaúčtované v souladu s účetními předpisy v obdobích předcházejících a následujících obdobím, v nichž jsou příjmy z provozu zařízení osvobozeny, se na úroky zaúčtované do nákladů ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP nevztahuje.

2.2. Náklady a výnosy zajištění

Účetní přístup

O účetních operacích realizovaných na základě úrokového swapu (tzv. vypořádání úrokového swapu) je účtováno na účty finančních nákladů nebo výnosů.¹¹ Jde o finanční náklady z finančního nástroje (úrokového swapu), které se liší od finančních nákladů úrokového charakteru z bankovního úvěru.

K rozvahovému dni je nutné ocenit deriváty (tedy i úrokový swap) reálnou hodnotou.¹² Jako reálná hodnota se použije tržní hodnota či ocenění kvalifikovaným odhadem.¹³ Nelze-li postupovat těmito způsoby, je možné použít ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů. Pokud se o derivátu účtuje jako o zajišťovacím derivátu (zajišťovací vztah je zdokumentován, zajištění je efektivní a efektivita je spolehlivě měřitelná a průběžně posuzovaná), pak se změny reálné hodnoty účtují rozvahově (skupina 41).¹⁴ V ostatních případech, tj. v případě tzv. derivátu k obchodování, se změny reálné hodnoty účtují výsledkově do finančních nákladů a výnosů.¹⁵ V obou případech jde o účetní operace vztahující se výslovně k derivátu a nemají žádnou účetní vazbu na úvěr.

Účetní předpisy tedy rozlišují účetní operace týkající se derivátu (náklady a výnosy z něj a jeho přecenění na reálnou hodnotu) a peněžních toků (úroků z úvěru), které jsou derivátem zajištěny.

Daňové vyhodnocení

Náklady a výnosy související s účtováním úrokového swapu jsou stejně jako úrokové náklady součástí finančního výsledku, jde však o odlišnou kategorii finančních nákladů či výnosů. Účetní předpisy odlišují úrokové náklady a výnosy od nákladů a výnosů ze zajišťovacích instrumentů.¹⁶

Zajištění rizik volí poplatník bez ohledu na to, na co jsou použita zajištěná aktiva či peněžní toky. Finanční náklady či výnosy ze zajištění úrokového rizika vznikají nezávisle na tom, zda jde o úvěr provozní, použitý na pořízení akcií nebo na nákup majetku atp.

¹¹ bod 3.8.4 a 4.6.4 ČÚS č. 019

¹² § 27 ZÚ

¹³ § 27 odst. 4 ZÚ

¹⁴ § 52 vyhlášky

¹⁵ § 53 vyhlášky

¹⁶ bod 3.8.2, 3.8.4, 4.6.4 Českého účetního standardu č. 019

Pokud jde o oceňovací rozdíly ze změny reálné hodnoty úrokového swapu, pak ZDP obsahuje speciální ustanovení¹⁷, podle něhož se o tyto oceňovací rozdíly zaúčtované podle účetních předpisů neupravuje základ daně. To platí bez ohledu na to, zda je o oceňovacích rozdílech účtováno rozvahově nebo výsledkově, a také bez ohledu na to, jaká příjmy daňový poplatník dosahuje (osvobozené či zdanitelné).

ZDP neobsahuje speciální ustanovení týkající se úpravy výsledku hospodaření na základ daně, pokud jde o vypořádání úrokového swapu. Výnosy z vypořádání úrokového swapu jsou podle současného znění ZDP zdanitelným příjmem bez dalších úprav, daňová uznatelnost nákladů z vypořádání úrokového swapu rovněž nemá v ZDP speciální úpravu.

V minulosti ZDP¹⁸ korigoval náklady z derivátů určených k obchodování, aniž by speciálně upravoval náklady zaúčtované v souvislosti s jinými deriváty než určenými k obchodování. Jak vyplývá z tehdejších výkladů, byly tyto náklady speciálně neupravené ZDP považovány za daňově uznatelné bez korekcí.¹⁹

Z uvedeného dovozujeme, že náklady a výnosy na zajištění jsou součástí finančního výsledku hospodaření bez vazby na daňové vyhodnocení podkladových aktiv nebo finančních toků. Finanční náklady z úrokového swapu jsou daňovým nákladem bez ohledu na daňové vyhodnocení úroku, jehož výše je zajištěna, a bez ohledu na obecnou daňovou pozici poplatníka, jehož příjmy jsou od daně osvobozené. Uvedený závěr platí bez ohledu na to, zda je o úrokovém swapu účtováno jako o zajišťovacím derivátu nebo jako o derivátu k obchodování.

Uvedenému výkladu odpovídá mj. přístup Sdělení Ministerstva financí k aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, podle něhož se za finanční náklad na prostředky získané z úvěru nebo půjček nepovažují náklady na zajištění úrokového, měnového aj. rizika dlužníka (např. zajišťovací deriváty). I pro účely tohoto ustanovení se odlišují úrokové a další náklady na získání prostředků z úvěru nebo půjček od nákladů na zajištění rizik s těmito prostředky souvisejících.

Dílčí závěr k 2.2.

Náklady a výnosy úrokového swapu zaúčtované v souladu s účetními předpisy jsou součástí základu daně bez dalších úprav. Jde o výsledek finanční činnosti poplatníka nezávislé na skutečnosti, že poplatník ze své provozní činnosti dosahuje osvobozených příjmů.

2.3. Kursové náklady a výnosy

Dalším druhem finančních nákladů a výnosů jsou např. kursové rozdíly zaúčtované v souladu s účetními předpisy. Rovněž ty jsou součástí základu daně bez ohledu na to, jaké příjmy jsou dosahovány daňovým poplatníkem (osvobozené či zdanitelné). Tomuto výkladu odpovídá výklad Ministerstva financí obsažený v pokynu D-300 k § 23 bod 3.

¹⁷ § 23 odst. 9 písm. b) ZDP

¹⁸ § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP před novelou zákonem č. 545/2005 Sb.

¹⁹ Doplnující stanovisko MF z 26.1.2005 ke koordinačnímu výboru 650/22.09.04 Daňová uznatelnost nákladů na derivátové operace

Dílčí závěr k 2.3.

Kurové náklady a výnosy zaúčtované v souladu s účetními předpisy jsou součástí základu daně bez dalších úprav.

3. Závěr

Po projednání v koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 319/26.01.11 – **GŘ předkládá stanovisko**

319/26.01.11 - Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob – neúčtních jednotek, které uplatňují skutečné výdaje po novele ZDP zákonem č. /2010 Sb.

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňová poradkyně, č. osvědčení 3912
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. Výchozí situace

Zákon č. ---/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 (senátní tisk č. 366) doplnil na konci textu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) následující text ...“ „nebo závazků, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o závazky z titulu pořízení hmotného majetku a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“.

§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 po novele zní:

„částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu⁸⁸⁾, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ zaúčtována ve prospěch výnosů nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{41c), 127)} a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů⁷¹⁾, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplatníků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾. Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví, a výdaje uplatňují podle § 24, zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku neuhrazeného závazku

^{41c)} Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁷⁾ Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, s výjimkou závazků dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu 19a), 127), a u ostatních poplatníků s výjimkou závazků z titulu úvěrů, půjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí **nebo závazků, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o závazky z titulu pořízení hmotného majetku a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku,**

K bodu 48 - § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 důvodová zpráva uvádí:

Z důvodu právní jistoty se doplňuje, že základ daně poplatníků s příjmy podle § 7 nebo 9 se nebude zvyšovat o závazky např. z titulu nezaplacení daně, tj. o závazky, které při zaplacení nejsou daňovým výdajem. Jde o obdobné ustanovení jaké je i v § 23 odst. 8 písm. b) zákona.

2. Rozbor problematiky

V rámci KOOV KDP č. 262/18.03.09 Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob s daňovou evidencí jako položka zvyšující základ daně – v podmínkách po novele ZDP zákonem č. 2/2009 Sb. autorů Ing. Zuzany Rylové a Ing. Pavla Vontora vydaného dne 26. 2. 2009, který řešil aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP, byl Ministerstvem financí vysloven souhlas s následujícím dílčím závěrem:

Dílčí závěr č. 2:

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se i pro úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby - neúčtetní jednotky s výjimkou případů, kdy u poplatníků s příjmy dle § 7 nebo § 9 ZDP, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují dle § 24 ZDP, lze závazek uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

V této souvislosti se výše uvedený text přijaté novely zákona č./2010 Sb. a tomu odpovídající text důvodové zprávy jeví jako nadbytečný. Základním kritériem pro dodanění závazků je skutečnost, že ovlivnily základ daně (citace zákona „Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...“). Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP se proto nevztahuje na poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci (§ 7 ZDP) nebo evidenci příjmů a výdajů (§ 9 ZDP). Výjimkou jsou u těchto poplatníků pouze závazky, které lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu, což je případ závazku z titulu pořízení hmotného majetku a závazku z titulu nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku. Ostatní závazky neovlivní základ daně, základ daně by mohla ovlivnit jedině úhrada těch závazků, u nichž se jedná o výdaj daňově uznatelný. V kontextu toho je rozlišení, zda závazek při úhradě ovlivní či neovlivní základ daně, pro účely ustanovení § 23 odst. 12 bod 3) ZDP bezpředmětné.

Závěr:

Na základě výše uvedeného rozboru lze dojít k následujícímu závěru:

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP se i pro úpravě zákonem č. .../2010 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby - neúčetní jednotky s výjimkou závazku z titulu pořízení hmotného majetku, který byl daňově odpisován a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, které bylo uplatněno v daňově uznatelných výdajích.

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

Príspevek 320/26.01.11 – GFR předkládá stanovisko

320/26.01.11 - Problematika zdanění příjmů z prodeje podniku fyzickou osobou (poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů) a uplatnění souvisejících výdajů

Předkladatel: Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osv. 3111

Popis problému

V případě, kdy podnikající fyzická osoba prodává podnik či jeho část, vyvstává otázka, v rámci jakého dílčího základu daně takový příjem zdanit a zda lze v případě jeho prodeje uplatnit výdaje procentem z příjmů.

Dílčí základ daně

Dle názoru předkladatele se zejména s ohledem na charakter podniku, který až na výjimky, náleží podnikateli a jeho existence je s podnikáním úzce spojená, jedná v případech, kdy podnik prodává podnikatel, jenž jej provozoval o příjem dle § 7 a to bez ohledu na to, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či uplatňuje výdaje procentem z příjmů. Na tom, že bude prodej podniku zdaněn v rámci § 7 se odborná veřejnost v zásadě shoduje u poplatníku vedoucích účetnictví či daňovou evidenci.²⁰

U poplatníků, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů a nevedou ani účetnictví ani daňovou evidenci může vyvstat otázka, zda se jedná o příjem dle § 7, neboť nemají obchodní majetek ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Dle názoru předkladatele by však kritérium obchodního majetku mělo být používáno jen jako podpůrné kritérium, které samo o sobě nevypovídá nic o charakteru činnosti a tedy charakteru příjmu, z dané činnosti plynoucího. V případě prodeje podniku by tedy nemělo hrát roli to, zda je podnik zahrnut do obchodního majetku, ale pouze to zda se jedná o příjem z podnikání. Prodej podniku bezpochyby není žádnou z činností, které jsou uvedeny v § 7 odst. (1) a, zejména s ohledem na absenci soustavnosti takové činnosti, nicméně s ohledem na jednoznačnou souvislost s podnikáním se jedná o příjem, který z takových činností plyne a měl by tedy být zdaněn v rámci §7.

V praxi jsou obdobně posuzovány jako příjmy z podnikání i další příjmy, které neplynou přímo z daného druhu činnosti, ale bezprostředně s ní souvisí, jako jsou přijaté náhrady škody, nahodilý prodej majetku či materiálu, používaného k podnikání (například zbytkový materiál z výroby, nepotřebné vozidlo či kancelářské vybavení) a tyto příjmy jsou podřazovány pod stejný druh příjmů jako hlavní činnost.

Důvodem je fakt, že výkon podnikatelské činnosti je nutné chápat jako celý komplex činností a příjmy z takové činnosti nemusí nutně zahrnovat jen příjmy z činnosti, na níž má podnikatel oprávnění, ale i příjmy nárazového charakteru, pokud s podnikatelskou činností bezprostředně a neoddelitelně souvisí.

Prodej podniku či jeho části je v některých případech aktem, který podnikatelskou činnost završuje, ale i v těchto případech se může jednat o legitimní a legální cíl podnikání a tudíž příjem z něj plynoucí je nutné považovat za příjem z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti.

²⁰ Pelech, Petr- Pelc, Vladimír: Daně z příjmů s komentářem, Olomouc, ANAG 2009 – str. 180 – ze sdělení k § 7, „prodej podniku“; Sedláková, E.: Výklad k dani z příjmů fyzických osob – prodej podniku, Finanční a daňový účetní Bulletin, ročník 1997, č. 1, strana 73

Předkladateli je známo, že někteří autoři posuzují příjem z prodeje majetku v závislosti na tom, zda byl majetek v okamžiku prodeje zařazen v obchodním majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů či nikoliv.

Toto kritérium však není zcela spolehlivé, byť v mnoha případech bude vodítkem. Obchodní majetek dle zákona o daních z příjmů je definován jinak než obchodní majetek dle obchodního zákoníku a při jeho vymezení hraje roli, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či uplatňuje výdaje procentem z příjmů.

Z toho, zda je určitá majetková hodnota součástí obchodního majetku dle zákona o daních z příjmů však není možné dovodit, zda příjem z jejího prodeje bude považován za příjem dle § 7 či § 10. Důvodem je fakt, že zákon o daních z příjmů v § 7 vymezuje příjmy z podnikání shodně jako obchodní zákoník druhy podnikatelské činnosti. Pokud je tedy nějaká činnost považována za podnikání dle obchodního zákoníku, je příjem z takové činnosti nutné považovat za příjem z podnikání ve smyslu § 7, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak. Ten však jinak nestanoví, navíc § 10 je uveden větou, že o příjem dle § 10 se bude jednat, „pokud nejde o příjem dle § 7“.

§ 7 má tedy „aplikační přednost“ a v rámci § 10 jsou zdaněny jen příjmy, které není možné zařadit pod předchozí dílčí základy daně.

Z uvedeného tedy vyplývá, že pokud se jedná o příjem z podnikání, není podstatné, zda předmětný majetek byl či je součástí obchodního majetku a takový příjem bude zdaněn v rámci § 7.

Obdobně, pokud je majetek zahrnut do obchodního majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů, nemusí se při jeho prodeji nutně jednat o příjem z podnikání, pokud nebude činnost poplatníka za podnikání považována.²¹ Dalším judikátem, který se otázkou příjmu z podnikání zabývá je rozhodnutí 8 Afs 6/2008 – 129, z něž lze rovněž dovodit, že formální znaky jako je obchodní majetek apod. nelze nadřadit faktickému stavu, tj. zda předmětná činnost je podnikáním a zda tedy příjmy z ní plynoucí je možné považovat za příjmy dle § 7.

Setrvání výlučně na kritériu obchodního majetku by navíc vedlo k nepřijatelné nerovnosti poplatníků vedoucích účetnictví a zároveň uplatňujících výdaje procentem z příjmů a poplatníků, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů, aniž účetnictví vedou. Poplatníci vedoucí účetnictví totiž mají obchodní majetek dle zákona o daních z příjmů, zatímco poplatníci, kteří jen vedou evidenci příjmů dle § 7 odst. (8) nikoliv.

Jako příjem dle § 10 by mohl být považován příjem z prodeje podniku nepodnikatelem (například podniku nabytého dědictvím), pokud daný podnik neprovozoval. Obdobný případ by mohl nastat v případě podnikatele, který podnik nabyl (opět například v důsledku dědictví), ale dále jej neprovozoval a nesouvisel s provozem jeho podniku. V těchto případech nebude splněna podmínka, že prodej podniku souvisí s podnikáním prodávajícího a takový příjem bude nutné zahrnout pod příjem dle § 10.

Určení druhu příjmu

V praxi však může činit problém stanovit, o jaký druh příjmu v rámci § 7 se bude jednat. § 7 odst. (1) a (2) obsahují taxativní výčet příjmů považovaných za příjmy z podnikání s tím, že

²¹ 7 Afs 148/2004 - 112 „...podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů se obchodním majetkem pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněží ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno. Citované ustanovení však pouze stanoví podmínky, které musí být splněny, aby se mohlo jednat o obchodní majetek. Nevyplývá z něj však, a ani z jiného ustanovení citovaného zákona, že příjem z prodeje takového majetku je bez dalšího příjmem z podnikání podle § 7 citovaného zákona, jak nedůvodně dovozuje stěžovatel.“

dále Například 9 Afs 63/2008 – 121 – „Skutečnost, že měl stěžovatel živnostenské oprávnění k provozování živnosti - ubytovací služby však samo o sobě ještě nedokládá, že skutečně podnikal.“...“ Jako určující pro závěr, zda se ze strany stěžovatele jednalo o podnikání nebo o příležitostnou činnost, je tedy samotná faktická činnost stěžovatele, a to z hlediska naplnění shora uvedených podmínek, resp. pojmových znaků podnikání.“

pouze tyto příjmy je možné považovat za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Přesné vymezení druhu příjmu má vliv nejen na rozhodnutí, zda se vůbec jedná o příjem dle § 7, ale rovněž na výši paušálních výdajů.

Prodej podniku nelze zařadit přímo do žádné kategorie uvedené v rámci § 7, pouze s nimi bezprostředně souvisí.

Jeden druh činnosti či více obdobně posuzovaných druhů činnosti

V případě prodeje podniku, který zahrnuje pouze jeden druh činnosti (například jedna živnost) či více druhů činností, u nichž jsou zákonem o daních z příjmů uplatňovány stejné paušální výdaje (například pouze živnosti řemeslné), by měl být dle názoru předkladatele zahrnut takový příjem do stejné kategorie, jako je příjem z dané činnosti a uplatněny odpovídající paušální výdaje.

Více druhů činnosti

V případě více druhů činnosti, například kombinace živnosti a podnikání podle jiných právních předpisů bude nutné rozdělit příjmy na základě objektivních kritérií mezi různé druhy činnosti.

Takovým kritériem může být ocenění jednotlivých částí podniku znalcem, rozdělení podle poměru zisku z dané činnosti, hodnoty majetku, či jiné vhodné kritérium, na základě něhož bude možné prodejní cenu podniku rozdělit podle druhů činností, k nimž se vztahuje. Na poplatníkovi je, aby prokázal přiměřenost jím zvoleného kritéria.

Závěry

1. Příjmy z prodeje podniku podnikatelem, jenž jej provozoval, jsou považovány za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 bez ohledu na to, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či jen evidenci příjmů pro účely uplatnění výdajů paušálem.
2. Příjmy z prodeje podniku nepodnikatelem či osobou, která je podnikatelem, ale podnik neprovozovala (např. dědic) budou považovány za příjmy dle § 10.
3. V případě uplatnění výdajů paušálem bude výše paušálních výdajů stanovena ve výši odpovídající činnosti, která je v rámci podniku vykonávána.
4. Pokud je v rámci podniku či jeho části vykonáváno více činností, kterým zákon přiřazuje rozdílnou výši paušálních výdajů, bude kupní cena rozdělena na základě vhodného kritéria mezi příslušné činnosti a u jednotlivých činností či jejich skupin uplatněna odpovídající sazba paušálních výdajů.
5. V případě částečné platby kupní ceny bude tato částečná platba poměrně rozdělena mezi skupiny příjmů dle bodu 4 s využitím stejného poměru, jako byl použit při dělení kupní ceny.

Návrh na opatření

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

Příspěvek 321/26.01.11 – GFR předloží stanovisko

321/26.01.11 - Uplatnění daňové ztráty u stálé provozovny

Předkládá: Ing. Daniel Šváb, daňový poradce, č. osvědčení 232

Dotčená ustanovení obecně závazných předpisů:

- § 38n zákona 586/1992Sb v platném znění (ZDP)
- § 34 ZDP
- § 38f ZDP
- Příslušné články Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ)

I. Popis problému:

Na základě příslušných ustanovení SZDZ u některých států (např. Německo, Rakousko, Francie atd.) se při stanovení základu daně, resp. k zamezení dvojího zdanění u zisků stálých provozoven aplikuje tzv. metoda vynětí s výhradou progresu. Tedy na příkladu stálé provozovny české obchodní společnosti umístěné v SRN se postupuje tak, že zisk stálé provozovny v SRN podléhá tamnímu zdanění, přičemž ale hospodářský výsledek této provozovny je ale současně i součástí účetnictví společnosti v ČR. Zisk stálé provozovny, tedy příslušné nákladové a výnosové účty, je pak vyloučen ze zdanění v ČR v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob na ř. 210. Obdobně se postupuje v případě daňové ztráty, s tím, že v případě uplatnění případného odečtu daňové ztráty stálé provozovny v SRN se postupuje dle tamních (německých) předpisů.

Příklad č. 1

Obchodní společnost s.r.o. (A) má zřízenou stálou provozovnu v SRN (B). Na území ČR Společnost A vyprodukovala zisk ve výši 1000. Provozovna B pak na území SRN zisk 500. V účetnictví a na ř. 10 formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob bude vykázán zisk před zdaněním ve výši 1500, tento bude na ř. 210 snížen o zisk vyňatý ze zdanění, tedy ke zdanění v ČR zůstane 1000. V SRN pak dle tamních předpisů bude zdaněn zisk ve výši 500.

Příklad č. 2

Obchodní společnost s.r.o. (A) má zřízenou stálou provozovnu v SRN (B). Na území ČR Společnost A vyprodukovala zisk ve výši 1000. Provozovna B pak na území SRN ztrátu ve výši -500. V účetnictví a na ř. 10 formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob bude vykázán zisk ve výši 500, tento bude na ř. 210 zvýšen o ztrátu vyňatou ze zdanění, tedy ke zdanění v ČR zůstane opět 1000. V SRN pak dle tamních předpisů bude vykázána ztráta ve výši 500, která je obecně uplatnitelná tamtéž v budoucím období (Verlustvortrag)

Problém nastává v okamžiku, kdy objektivně nelze daňovou ztrátu stálé provozovny v daném státě uplatnit – tzv. finální ztráta. Např. z důvodu ukončení činnosti (zániku) této stálé provozovny. Na základě národních obecně závazných předpisů nelze v současné době takovou ztrátu uplatnit ani v ČR ani např. v SRN, tudíž je reálné riziko jejího propadnutí.

Jak ale vyplývá z vícera rozsudků Soudního dvora, např. C-446/03 (Marks & Spencer), C-414/06 (Lidl Belgium), C-157/07 (Krankenheilm Ruhesitz) není v rámci zachování svobody usazování přípustné, aby vnitrostátní daňové orgány neumožnily uplatnit daňovou ztrátu stálé provozovny, pokud společnost prokáže, že nebyla a nebude možná možnost zohlednit ztrátu uvedené stálé provozovny ve státě, kde se tato provozovna nacházela nebo nachází.

II. Citace:

Judikát C-414/06:

■ Bod 47: K tomuto Soudní dvůr v bodě 55 citovaného rozsudku Marks & Spencer uvedl, že opatření, které omezuje svobodu usazování, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů, v situaci, kdy dceřiná společnost-nerezident vyčerpala jak v rámci předmětného zdaňovacího období, tak v rámci předcházejícího zdaňovacího období, možnost zohlednit ztráty, které existují v členském státě, kde se nachází, a kdy v tomto členském státě neexistuje možnost zohlednit ztráty uvedené dceřiné společnosti v rámci budoucích zdaňovacích období

■ Bod 48: Soudní dvůr v bodě 56 uvedeného rozsudku dále upřesnil, že prokáže-li v členském státě mateřská společnost-rezident vnitrostátním daňovým orgánům, že jsou tyto podmínky splněny, je v rozporu s článkem 43 ES, aby byla vyloučena možnost této mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé její dceřiné společnosti-nerezidentu z jejího zisku zdanitelného v tomto členském státě.

Judikát C-446/03:

■ Bod 55: V tomto ohledu Soudní dvůr usuzuje, že omezující opatření dotčené ve věci v původním řízení překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů v situaci, kdy:

- Dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení dní, jakož i v rámci předcházejících období, případně prostřednictvím převodu těchto ztrát na třetí osobu nebo započtením uvedených ztrát na zisky realizované dceřinou společností během předcházejících zdaňovacích období, a

- Neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.

■ Bod 56: Prokáže-li tedy v členském státě mateřská společnost-rezident daňovým orgánům, že jsou tyto podmínky splněny, je v rozporu s čl. 43 ES a 48 ES, aby byla vyloučena možnost této mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé v její dceřiné společnosti-nerezidentu z jejího zisku zdanitelného v tomto členském státě.

III. Návrh řešení:

Pokud obchodní společnost-rezident v ČR prokáže správci daně, že neexistuje možnost odečíst daňovou ztrátu stálé provozovny se sídlem v jiném smluvním státě (EU), pro který je sjednána metoda vynětí s výhradou progresu, v tomto smluvním státě z důvodu finální ztráty, je možné uplatnit v tuzemsku v daňovém přiznání takovou ztrátu. Předpokladem je obecné splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty dané ZDP.

■ Definice podmínek pro uplatnění ztráty

1. Finální ztrátou se rozumí:

Ztráta (kumulované ztráty) vykázané ve zdaňovacím období stálou provozovnou (daňovým rezidentem smluvního státu EU), kdy stálá provozovna vyčerpala všechny možnosti pro uplatnění daňové ztráty v zemi jejího sídla, zejména když dojde k zrušení (likvidace) stálé provozovny, zejména z důvodů:

- Ukončení činnosti stálé provozovny

- Prodej stálé provozovny (prodej podniku, části podniku), přičemž kupující je třetí osobou a tato nemá možnost uplatnit ztrátu vykázanou stálou provozovnou

- Přeměna stálé provozovny, pokud nástupnický subjekt nemá možnost uplatnit ztrátu dosaženou stálou provozovnou

Finální ztrátou není zejména daňová ztráta, která nemohla být zohledněna z důvodu, že v zemi sídla stálé provozovny uplynula národní lhůta pro uplatnění takových ztrát.

2. Období, za které lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku snižující základ daně bude období platné v zemi, kde bude finální ztráta uplatňována, tedy v případě přenosu daňové ztráty ze SRN do ČR bude platit lhůta 5 let dle § 34 odst. 1 ZDP v platném znění

3. Daňová ztráta bude uplatněna ve výši, v jaké byla původně v zemi tvorby vytvořena, neboť taková daňová ztráta by byla za standartních podmínek uplatněna.

4. Přenos daňové ztráty by byl v souladu s § 23 odst.7 ZDP – tedy jednalo by se o ztrátu vzniklou z obchodních vztahů při dodržení obvyklých podmínek, tedy nešlo by o ztrátu vytvořenou ze spekulativních důvodů na základě vykonstruovaných operací – viz bod 57 rozsudku ESD C-446/03 (Marks&Spencer)

5. Daňový subjekt skutečnosti uvedené v bodech 1-5 prokáže nejpozději k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, ve kterém finální ztrátu uplatňuje.

IV. Závěr

Výše uvedený návrh je jednoznačně veden a iniciován kromě snahy sladit postupy při uplatňování daňových zákonů v tuzemsku s pravidly platnými v EU ještě následujícím zásadním důvodem:

■ Napravuje se tím nespravedlivý rozdíl ve zdanění subjektu v tuzemsku, vznikající na základě sjednání rozdílných způsobů zdanění v rámci konkrétních SZDZ. Při použití metody zápočtu (např. Slovensko) jsou totiž příslušné zisky a tedy i ztráty dosažené stálou provozovnou v zahraničí okamžitě uplatňovány v rámci příslušného přiznání k dani z příjmů jako součást celkového hospodářského výsledku před zdaněním, tedy pokud takové ztráty dosažené stálou provozovnou se sídlem ve státě, s kterým je sjednána metoda zápočtu, neprekludují z důvodu obecné tuzemské lhůty 5 let, jsou tyto vždy v tuzemsku uplatnitelné.

Po projednání v koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

Příspěvek 322/26.01.11 – GŘ předloží stanovisko

322/26.01.11 - Uplatnění daňového odpisu pohledávek dle §24 odst. 2y) po novele zákona o daních z příjmů zákonem č. 346/2010 Sb.

Předkládá: Ing. Zuzana Martínková, daňový poradce, č. osv. 3968

1. Úvod

Na základě bodu č. 55 zákona č. 346/2010 Sb. dochází k následující změně §24 odst. 2y) zákona o dani z příjmu:

56. V § 24 odst. 2 písm. y) se slova "lze-li současně k této pohledávce uplatňovat opravné položky podle písmene i)" nahrazují slovy "zároveň se nejedná o pohledávku nabytou bezúplatně nebo o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami".

Cílem příspěvku je ujasnění interpretace důsledků této změny pro:

- a) promlčené pohledávky
- b) pohledávky, které věřitel nepřihlásil do insolvenčního řízení a pro situaci, kdy byl insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona,

v obou případech za předpokladu, že se jedná o pohledávky vzniklé po 31.12.2003, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen a že se zároveň se nejednalo o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami.

2. Analýza

Na základě výše uvedené změny v §24 odst. 2y) již není pro uplatnění daňového odpisu nutnou podmínkou současná možnost tvorby daňových opravných položek. Zároveň není nikde jmenovitě samostatně doplněno, že by odpis pohledávky byl možný pouze pro pohledávky nepromlčené. Pokud tedy tato podmínka nevyplývá z podmínek uvedených v bodech 1 až 6 v §24 odst. 2y), tak by podle našeho názoru nemělo daňovému odpisu promlčené pohledávky za dodržení ostatních podmínek uvedených v §24 odst. 2y) po novele nic bránit.

Stejně tak není v §24 odst. 2y) nikde jmenovitě uvedeno, že by u odpisu pohledávek podle bodu 2, tj u odpisu pohledávek za dlužníkem, který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě insolvenčního řízení, bylo v případě, kdy je insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona, nutnou podmínkou přihlášení pohledávky do tohoto řízení. Podmínka přihlášení pohledávky k insolvenčnímu soudu je jmenovitě uvedena pouze v bodě 1 uvedeného paragrafu, tj. u odpisu pohledávek z důvodu zrušení konkursu pro nepostačující majetek dlužníka. Uvážíme-li, že znění bodu 1 do konce roku 2003 podmínku přihlášení pohledávky do konkursního řízení neobsahovalo a za takového znění zákona nebylo přihlášení pohledávky do konkursního řízení nutnou podmínkou pro uplatnění odpisu, a že podmínka přihlášení pohledávky do konkursního řízení byla doplněna až od roku 2004 a až od tohoto roku bylo pro daňový odpis nutné mít pohledávku také přihlášenou, tak by mělo být podle našeho názoru postupováno zcela analogicky také u odpisu pohledávek podle znění bodu 2 v případě, kdy je insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona . Ze znění

bodů 2 podmínka přihlášení neplyne a po úpravě úvodního ustanovení ji tedy podle našeho názoru nelze pro uplatnění daňového odpisu podle bodu 2 za okolností, kdy je insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona obecně vyžadovat. Doplnujeme, že se domníváme, že ani za znění zákona o dani z příjmu platného pro rok 2010, tj. před novelou zákonem č. 346/2010 Sb., nebyla podmínka přihlášení do insolvenčního řízení pro odpis podle bodu 2 v případě zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního návrhu nutná v případě pohledávek nepromlčených pod 200 000 Kč.

Zároveň v žádném z bodů §24 odst. 2y) není jmenovitě samostatně uvedeno, že by odpis pohledávek byl omezen rozvahovou hodnotou pohledávky v době jejího vzniku. Pokud tato podmínka neplyne z bodů 1 až 6 v §24 odst. 2y), nelze tedy podle našeho názoru daňový odpis pohledávek výší rozvahové hodnoty pohledávek v době jejich vzniku (tj. vazbou na podmínku uvedenou v odst. 1 §8a) zákona o rezervách) podmiňovat.

3. Závěry

Na základě výše uvedeného vyvozujeme dále uvedené závěry:

V souladu se zněním zákona o dani z příjmu po novele zákonem č. 346/2010 Sb. bude možné uplatnit daňový odpis pohledávek mj. i v níže uvedených případech:

- 1) Daňově bude možné odepsat promlčené pohledávky o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen a zároveň se nejednalo o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami, a to podle §24 odst. 2y, bodu 3 a 4, tj. za dlužníkem, který zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka a za dlužníkem, který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou. Takto bude možné odepsat promlčené pohledávky bez ohledu na jejich rozvahovou hodnotu v době vzniku, tj. jak v případě, kdy tato hodnota byla do 200 000 Kč, tak v případě, kdy tato hodnota byla nad 200 000 Kč.
- 2) Daňově bude možné odepsat jak promlčené, tak nepromlčené pohledávky, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen a zároveň se nejednalo o pohledávku vzniklou mezi spojenými osobami podle §24 odst. 2y, bodu 2 za dlužníkem, který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení a to pro případ, kdy byl insolvenční návrh zamítnut pro nedostatek majetku podle §144 insolvenčního zákona a to i v případě, kdy věřitel tyto pohledávky do insolvenčního řízení nepřihlásil, a to bez ohledu na to, zda rozvahová hodnota jednotlivých pohledávek v době vzniku přesahovala, nebo nepřesahovala 200 000 Kč.

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

323/26.01.11 - Změny v oblasti leasingu fotovoltaických elektráren (dále také jen „FTV“) od 1.1.2011

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

1. Popis problému

S účinností od 1.1.2011 dochází ke změně v oblasti leasingu technologické části FTV (tato změna je zavedena novelou ZDP - zákonem č. 346/2010 Sb. (dále jen „novela – nebo „příslušná novela“)). Na základě nového ustanovení § 24 odst.16 ZDP je stanovena minimální doba trvání leasingové smlouvy v těchto případech na 240 měsíců. Tato úprava vyvolává některé výkladové problémy, kterým se chceme věnovat v tomto příspěvku.

1.1. Leasingové smlouvy uzavřené do 31.12.2010

První otázkou, která v této souvislosti vzniká, je jakým způsobem budou posuzovány leasingové smlouvy uzavřené do konce roku 2010. K předmětnému ustanovení absentuje výslovné přechodné ustanovení v čl. II uvedené novely. Na druhé straně se domníváme, že dopad této změny na leasingové smlouvy uzavřené do konce roku 2010 by představoval zcela nepřipustnou pravou retroaktivitu (*např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2004, čj. 5 Afs 28/2003-69 (Sbírka rozhodnutí NSS, 2005, č. 1, s. 60), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. dubna 2006, čj. 1 Afs 147/2004-50, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2006, čj. 7 Afs 151/2006-67, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. června 2008, čj. 9 Afs 122/2007-88 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. června 2008, čj. 1 Afs 87/2008-46, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109*). Takový zpětný dopad by ve své podstatě nutil smluvní strany uzavírat dodatky, kterými by byly prodlužovány již uzavřené leasingové kontrakty, což je nepřipustné.

Poznámka:

V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že v tomto příspěvku neřešíme další možné otázky potenciální nepřipustné pravé retroaktivity předmětné novely, které v dané souvislosti mohou připadat do úvahy. Z tohoto hlediska odkazujeme na náš názor k otázce jakékoliv retroaktivity v oblasti ZDP, který byl již dříve projednáván v rámci KV a kdy nedošlo ke shodě s tím, že náš názor zůstává v této věci neměnný, to je že v oblasti ZDP nemůže obecně dojít k nepravé retroaktivitě, a proto změny v neprospěch poplatníků typu změn v oblasti daňových odpisů s dopadem i na majetek zaevidovaný před účinností předmětné změny jsou nepřipustné (viz. *NESROVNAL, J., TKÁČ, R. 128/31.05.06 – Technické zhodnocení na nehmotném majetku podle právní úpravy platné od zdaňovacího období započatého v roce 2006, koordinační výbor ze dne 31. května 2006 až 4. října 2006, Bulletin KDP ČR, 2006, č. 12, str. 30 – 36*).

Mimoto se domníváme, že v daném případě je také možné využít ustanovení čl. II bodu 6 a 7 novely, byť tato ustanovení nejsou dle důvodové zprávy mířena přímo na problematiku FTV. Na základě těchto ustanovení je tedy možné dovodit, že v případě leasingových smluv, které byly uzavřeny (popř. byl i předán předmět leasingu ve stavu způsobilém k obvyklému užívání – toto předání však již není nezbytnou podmínkou, i když je v předmětném přechodném ustanovení uvedeno, protože pokud vyjdeme z výše uvedeného, mohlo by v případě trvání na podmínce předání předmětu leasingu docházet k výše uvedeným nepřijatelným situacím, kdy by smluvní strany byly nuceny k uzavírání dodatků k leasingovým smlouvám v důsledku změny zákona; tento dílčí závěr analogicky dovozujeme např. z přechodného ustanovení předchozích novel, ve kterých docházelo k prodloužení doby trvání leasingové smlouvy – viz. např. čl. II bod 9 zákona č. 545/2005 Sb.) do konce roku 2010, se bude tato leasingová smlouva posuzovat dle § 24 odst. 4 a 5 ZDP ve znění platném do konce roku 2010. Domníváme se, že z hlediska těchto ustanovení není relevantní, zda bude či nebude následně leasingová smlouva dodabována resp. zda dojde případně k cesi této smlouvy. Předmětná přechodná ustanovení žádné takové omezení nestanovují.

1.1.1. Dílčí závěr

V případě leasingových smluv na majetek specifikovaný v § 30b ZDP ve znění platném od 1.1.2011, kdy byla leasingová smlouva uzavřena do konce roku 2010 (vycházíme z toho, že zdaňovacím obdobím je kalendářní rok), se z hlediska posuzování této leasingové smlouvy na straně nájemce bude postupovat dle § 24 odst. 4 a 5 ZDP ve znění platném do 31.12.2010. Takto bude předmětná leasingová smlouva posuzována po celou dobu jejího trvání, a to bez ohledu na uzavření případných dodatků k této leasingové smlouvě po 31.12.2010 resp. bez ohledu na případnou cesi této leasingové smlouvy po 31.12.2010. Toto posouzení znamená nejenom otázku stanovení minimální doby trvání leasingové smlouvy dle § 24 odst. 4 písm. a) ZDP ve znění platném do 31.12.2010, ale i výpočet podmínky kupní ceny dle § 24 odst. 4 písm. b) ZDP, resp. § 24 odst. 5 ZDP (v případě předčasného ukončení této smlouvy, resp. v případě smlouvy na kratší dobu než je doba dle § 24 odst. 4 písm. a) ZDP), oboje ve znění platném do 31.12.2010.

1.2. Leasing technologické části FTV od 1.1.2011 na dobu kratší než je 240 měsíců

Druhým problémem, kterému by jsme se chtěli věnovat, je otázka uzavření leasingové smlouvy na leasing technologické části FTV po 31.12.2010 na dobu kratší než je 240 měsíců. Předmětná novela sice obsahuje ustanovení § 24 odst. 5 písm. d) ZDP, ve kterém se vychází z toho, že kupní cena nesmí být nižší než zůstatková cena vypočtená dle § 30b ZDP, ale s tím, že na rozdíl od obecné úpravy leasingu v § 24 odst. 4 ZDP není na toto ustanovení odkazováno v § 24 odst. 16 ZDP. Přesto se domníváme, že pokud vyjdeme ze záměru a cíle předmětné úpravy dle důvodové zprávy k novele, měl by být finanční leasing technologické části FTV na dobu kratší než je 240 měsíců umožněn za splnění podmínky výše kupní ceny po skončení leasingu dle § 24 odst. 5 písm. d) ZDP.

1.2.1. Dílčí závěr

V případě finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci technologické části FTV (§ 30b ZDP) bude v případě uzavření takové smlouvy na dobu kratší než 240 měsíců nájemné daňově uznatelným nákladem v průběhu trvání takové smlouvy za podmínky, že kupní cena

po skončení takové smlouvy nebude nižší než zůstatková cena daňová stanovená dle § 30b ZDP (§ 24 odst. 5 písm.d) ZDP).

2. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v jednotlivých dílčích závěrech v části *1. Popis problému*, zpracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Příspěvek 324/26.01.11 – GŘ předloží stanovisko

324/26.01.11 - Odstupné u cese leasingové smlouvy

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

1. Popis problému:

V rámci novely ZDP zákona č. 346/2010 Sb. dochází mimo jiné ke změně v ustanovení § 25 odst.1 písm. ze) ZDP, do kterého se doplňuje, že odstupné v případě cese leasingové smlouvy není daňově neuznatelným nákladem pokud je součástí vstupní ceny majetku. Daná úprava obsahuje přechodné ustanovení, které uvádí, že ji lze aplikovat až na cese leasingových smluv uzavřené po 31.12.2010 (čl. II bod 8 uvedené novely). V souvislosti s touto změnou se KDP ČR obrátila na MF s dotazem, zda je MF názoru, že z hlediska účetního je předmětné odstupné součástí vstupní ceny účetní majetku. Odpověď MF se jednoznačně kloní k tomu, že dle názoru odboru účetnictví MF se o součást vstupní ceny majetku jedná (viz. dopis od Ing. Špringla ze dne 25.11.2010, jež je součástí zápisu z jednání KV ze dne 1.12.2010):

...2. k odstupnému v případě leasingu

Přijetím novely ZDP bude u smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku případně odstupné při postoupení těchto smluv na základě smlouvy o postoupení uzavřené po 31.12.2010 možné uplatnit v základu daně prostřednictvím daňových odpisů za předpokladu, že bude součástí vstupní ceny hmotného majetku. Odstupné bude představovat výdaj související s pořízením předmětu finančního leasingu, a proto zde bude možné aplikovat režim jiného hmotného majetku, tj. postupovat obdobně jako v případě cla a montáže při pořízení hmotného majetku na finanční leasing.

Odbor účetnictví se „podle ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 47 odst. 1 písm. e), přiklání k názoru, že se jedná o postoupení práva a „odstupné“ při postoupení leasingové smlouvy je součástí pořizovací ceny“....“.

Na základě výše uvedeného tak vzniká otázka, zda skutečně nebylo možné zahrnovat předmětné odstupné do vstupní ceny majetku i v případě cesí leasingových smluv uzavřených před 1.1.2011. To prakticky znamená, že by leasingový nájemce, jež předmětné odstupné hradí, mohl toto odstupné s účinností od uzavření (účinnosti) cese leasingové smlouvy daňově relevantně odepisovat dle § 26 odst.3 písm.c) ZDP jakožto jiný majetek před 1.1.2011.

Domníváme se, že tento postup by možný byl, a to na základě těchto skutečností:

a) Vyjdeme – li z definice jiného majetku dle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP, jde o výdaje, které jsou dle účetních předpisů součástí ocenění vstupní ceny hmotného majetku. Z výše uvedeného stanoviska je zřejmé, že MF souhlasí s tím, že uvedené odstupné je dle účetních předpisů součástí vstupní ceny majetku - § 47 odst. 1 písm. e) vyhlášky. V této oblasti nedošlo od 1.1.2011 k žádné změně, tzn., že předmětné odstupné bylo součástí účetní pořizovací ceny a tedy i daňové vstupní ceny majetku i před 1.1.2011. To, že předmětné odstupné bylo z daňově relevantních nákladů vyloučeno na základě § 25 odst.1 písm. ze)

ZDP na této skutečnosti nemůže nic změnit. Toto ustanovení předmětnou částku vylučuje z přímých daňově uznatelných nákladů, nevylučuje však možnost jejího zahrnutí do nákladů prostřednictvím daňových odpisů. Obdobně jsou z daňově uznatelných nákladů obecně vyloučeny veškeré náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, což ale neznamená vyloučení těchto částek z daňově uznatelných nákladů prostřednictvím daňových odpisů (viz. § 24 odst. 2 písm. a) ZDP).

b) Pak samozřejmě vzniká otázka významu výše popisované změny v § 25 odst.1 písm. ze) ZDP. Domníváme se, že tuto změnu je nutné vnímat jako potvrzující změnu odstraňující jakékoliv výkladové pochybnosti, a to především proto, že jde o změnu ve prospěch daňových subjektů. Potvrzující změnu v určitých případech připouští i judikatura NSS (viz. rozsudek NSS 5 Afs 103/2005-81 ze dne 20.12.2006 či 5 Afs 114/2006-5 ze dne 20.12.2007). Domníváme se tedy, že pokud nejde o změnu v neprospěch daňových subjektů, je možné potvrzující změnu ZDP připustit. Pak samozřejmě vzniká otázka, jak vyložit výše zmíněné přechodné ustanovení. V souladu s výše uvedeným jsme názoru, že praktický význam tohoto přechodného ustanovení bude nulový nebo-li půjde o mrtvé ustanovení, které nebude mít praktický dopad na zdaňování.

c) Domníváme se, že navrhovaný výklad je i v souladu s ekonomickou podstatou daného případu, kdy např. sjednání odstupného je z hlediska § 23 odst.7 ZDP zcela nezbytné v případě cese leasingové smlouvy mezi spojenými osobami. Z hlediska ekonomického by pak nedávalo žádný smysl, aby tuto částku nebylo na straně příjemce možné zahrnout prostřednictvím daňových odpisů do daňově uznatelných nákladů. Tuto ekonomickou logiku ve zdanění podporuje při výkladu ZDP i judikatura NSS - viz. např. 2 Afs 147/2005-58 ze dne 27.7.2006 či 2 Afs 39/2006-75 a 2 Afs 40/2006-66 (Sbírka rozhodnutí NSS 9/2008, str. 782 č.1660/2008 Sb. NSS)).

2. Závěr - návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že i v případech, kdy byla smlouva o cesi leasingové smlouvy uzavřena před 1.1.2011 bylo možné případné odstupné posoudit na straně nájemce, který je hradil, jako jiný majetek dle § 26 odst. 3 písm.c) ZDP s možností zahájit daňové odpisy počínaje účinností smlouvy o cesi leasingové smlouvy.

Pokud toto odstupné v úhrnu se sjednanou kupní cenou nepřevýšilo částku uvedenou v § 26 odst. 3 písm. c) ZDP, jednalo se o přímý daňově uznatelný náklad a to ve zdaňovacím období, kdy nabyla účinnosti smlouva o cesi leasingové smlouvy (§ 24 odst. 2 písm.zl) ZDP).

V souladu s právní úpravou obsaženou v ZDP byl a je i postup, kdy poplatník nevyužije postup upravený ve dvou předchozích odstavcích a předmětné odstupné zahrne do pořizovací /vstupní/ ceny majetku, až po ukončení leasingu a odkupu předmětu leasingu.

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

Vážený pane prezidente,

v souvislosti s kompletací podkladů na koordinační výbor si uvědomuji, že jsme dosud nepředali naši reakci na poznámky k vypořádání připomínek Komory daňových poradců k nyní již schválené novele zákona o daních z příjmů účinné od 1.1.2010. K těmto poznámkám uvádíme následující:

1. k osvobození kapitálových příjmů při přeměnách (§ 19 odst. 3 ZDP)

Sdělení k § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP ohledně časového testu u přeměn již bylo uveřejněno na internetových stránkách České daňové správy a bude publikováno v rámci Finančního zpravodaje. Vzhledem k tomu, že se podle mého názoru jednalo pouze o formální potvrzení inspirované již existující obdobnou úpravou pro fyzické osoby a text byl projednán i s oběma legislativními odbory MF, nebylo toto sdělení před svým zveřejněním již rozesíláno k připomínkám odborné veřejnosti. I přesto MF uvítá Vaše případné věcné připomínky k již zveřejněnému textu.

2. k odstupnému v případě leasingu

Přijetím novely ZDP bude u smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku případné odstupné při postoupení těchto smluv na základě smlouvy o postoupení uzavřené po 31.12.2010 možné uplatnit v základu daně prostřednictvím daňových odpisů za předpokladu, že bude součástí vstupní ceny hmotného majetku. Odstupné bude představovat výdaj související s pořízením předmětu finančního leasingu, a proto zde bude možné aplikovat režim jiného hmotného majetku, tj. postupovat obdobně jako v případě cla a montáže při pořízení hmotného majetku na finanční leasing.

Odbor účetnictví se „podle ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 47 odst. 1 písm. e), přiklání k názoru, že se jedná o postoupení práva a „odstupné“ při postoupení leasingové smlouvy je součástí pořizovací ceny“.

3. k daňově relevantnímu odpisování pohledávek

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP upravuje podmínky daňové uznatelnosti odpisu pohledávky.

Pohledávky, které lze podle tohoto ustanovení daňově účinně odepsat, je možné rozdělit do dvou skupin.

První skupinu představují pohledávky, ke kterým poplatník vytvořil v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), daňově uznatelné opravné položky. Tyto pohledávky lze podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP bez dalšího omezení daňově odepsat do výše vytvořených daňových opravných položek. Je tomu tak mimo jiné i proto, že účelem opravných položek, jednoznačně deklarovaným v § 4 odst. 3 ZoR, je krytí ztrát z odpisu pohledávek.

Druhou skupinu tvoří pohledávky, ke kterým nemá poplatník vytvořeny daňové opravné položky. Tyto pohledávky lze s využitím ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP daňově účinně odepsat pouze za předpokladu, že se jedná o pohledávky,:

a) o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl od daně osvobozen,

b) ke kterým lze uplatňovat daňové opravné položky a

c) které jsou za dlužníkem, který naplňuje alespoň jednu z podmínek uvedených pod body 1 až 6 tohoto ustanovení.

V souvislosti s návrhem na změnu ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, který je součástí novely ZDP, může podle Vašeho názoru docházet k zcela nelogické situaci, kdy bude tvorba daňových opravných položek daňově relevantním nákladem, ale její odpis bude daňově neuznatelným nákladem.

Odbor 15 neshledává obavy KDP jako opodstatněné a na podporu tohoto názoru uvádím, že obdobný „problém“ byl MF řešen již v roce 2004, kdy došlo k zavedení podmínky výnosovosti do ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, a bankovní subjekty projevíly své obavy o možnost daňového odpisu pohledávek z úvěrů, o kterých nebylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech. MF již tehdy potvrdilo, že pohledávky, ke kterým jsou vytvořeny v souladu se ZoR daňové opravné položky, mohou být do výše těchto opravných položek bez dalšího omezení podle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP daňově odepsány.

Z hlediska aplikace platné právní úpravy to ve své podstatě znamená, že věta v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP za body 1 – 6 „Obdobně to platí pro pohledávku nebo její část, a to do výše kryté použitím rezervy nebo opravné položky vytvořené podle zvláštního zákona (odkaz na ZoR) ...“ nemá žádnou věcnou souvislost s podmínkami výnosovosti a možnosti uplatňování daňových opravných položek stanovenými v návěti předmětného ustanovení.

V případě nutnosti je MF připraveno stanovisko k § 24 odst. 2 písm. y) ZDP zveřejnit na svých webových stránkách.

Děkuji za spolupráci.

Stanislav Špringl, za odbor daně z příjmů MF.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň dědická

316/01.12.10 - Bezúplatný převod majetku do soukromé nadace

Předkládají: Ing. Jindřich Trupl

Ing. Ivana Fexová