

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 23. května 2007

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 5. dubna 2007**
- 2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů**

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 162/25.01.07 – MF předkládá stanovisko

162/25.01.07 - Daňové a účetní aspekty výplaty ostatních kapitálových fondů

Předkládá: Ing. Jiří Hlaváč, daňový poradce, č. osvědčení 3221

1. Popis problému a úprava v předpisech

Ostatní kapitálové fondy vykazované v rozvaze v položce A.II.2 jsou podle ČÚS č. 018 tvořeny ostatními kapitálovými vklady peněžní i nepeněžní povahy, které při svém vzniku nezvyšují základní kapitál. Jedná se zejména o příplatky společníků mimo základní kapitál do společnosti dle ustanovení § 121 obchodního zákoníku. Ostatní kapitálové fondy jsou dále tvořeny přijatými dary, dotacemi či inventarizačními přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku.

Vzhledem ke způsobu vzniku ostatních kapitálových fondů je zřejmé, že tyto fondy nejsou tvořeny ze zisku. Dle ustanovení § 123 odst. 2 a 178 odst. 6 obchodního zákoníku je ani nelze k výplatě zisku použít. Dochází-li k výplatě ostatních kapitálových fondů vlastníkům, nejedná se tedy z hlediska zákona o daních z příjmu o výplatu podílů na zisku zdaňovaných v samostatném základu daně ve vazbě na § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 a § 36 odst. 1 písm. b) bod 3 a odst. 2 písm. a) bod 9 zákona o daních z příjmů.

Otázkou ovšem zůstává, jakým způsobem bude o přijatých výplatách prostředků z ostatních kapitálových fondů společník účtovat (v případě, že vede účetnictví). Účetní předpisy nestanovují jednoznačně postup účetního zachycení u příjemce, lze tak v obecné rovině zvažovat dvojí způsob zaúčtování. První možností je zaúčtovat přijaté plnění proti pořizovací ceně finanční investice. Druhou možností je účtovat o finančních výnosech z titulu přijetí platby z ostatních kapitálových fondů.

V případě, že dochází k vrácení ostatních kapitálových fondů společníkovi, který je do společnosti vložil, je situace zřejmá. ČÚS č. 012 ve článku 3.2.1. požaduje, aby společník jemuž se příplatek mimo základní kapitál vrací, účtoval na vrub příslušného podílu. Zákon o

daních z příjmu je v souladu s tímto účetním postupem, neboť dle § 24 odst. 7 ZDP si společník o tyto příjmy sníží nabývací cenu podílu. Nesmí být však dotčeno ustanovení § 121 odst. 4 obchodního zákoníku, které umožňuje vrátit příplatek jen v rozsahu, v jakém převyšuje ztráty společnosti. Pokud by výše vráceného příplatku mimo základní kapitál převyšovala společnickovu účetní pořizovací cenu investice, byl by tento rozdíl zúčtován do výnosů, čímž by se stal součástí obecného základu daně.

Pochybnosti o správném posouzení z hlediska daňových předpisů však mohou nastat v situaci, kdy jsou ostatní kapitálové fondy vypláceny společníkovi, který sice prostředky do těchto fondů ve smyslu § 121 obchodního zákoníku nevložil, ale objektivně za ně zaplatil v pořizovací ceně své investice. Další problémy vznikají při výplatě těchto fondů společníkovi fyzické osobě nebo pokud je zdroj těchto příjmů mimo území ČR (z příplatků do vlastního kapitálu společností se sídlem mimo území ČR). V případě výplaty ostatních kapitálových fondů, které vznikly jinými způsoby než příplatky mimo základní kapitál, je postup taktéž nejasný.

Postup, při kterém bude snižována nabývací cena podílu (finanční investice) o hodnotu vyplacených ostatních kapitálových fondů, odpovídá podle názoru předkladatele více skutečnému ekonomickému obsahu. To potvrzuje i úprava v mezinárodním účetním standardu IAS 18 – Výnosy, který stanoví, že zdroje ve vlastním kapitálu před akvizicí (tj. zdroje ve vlastním kapitálu před nákupem podílu na dané společnosti), jsou při jejich výplatě účtovány u vlastníka jako snížení nabývací (pořizovací) ceny tohoto podílu.

Návrh řešení

2.1. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých příplatky mimo základní kapitál dle § 121 obchodního zákoníku před akvizicí

2.1.1. Výplata ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál společníkovi právnické osobě

Jak již bylo popsáno výše, ostatní kapitálové fondy nevznikají ze zisku. Jejich zdrojem mohou být příplatky mimo základní kapitál vložené společníky z již zdaněných příjmů. Příklad, kdy se tyto příplatky vložené do společnosti s ručením omezeným dle § 121 obchodního zákoníku vrací společníkovi, řeší z daňového hlediska § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ilustrujme si tuto situaci na následujícím příkladě:

Mějme společnost s ručením omezeným Alfa, jejíž základní kapitál činí 4 mil. Kč. Její jediný společník do ní vložil další 2 mil. Kč ve formě příplatku mimo základní kapitál dle § 121 obchodního zákoníku. Zhoršení ekonomické situace tohoto společníka ale způsobilo, že byl tento společník nucen svůj podíl ve společnosti Alfa prodat novému majiteli. Tento majitel zaplatil za 100% obchodní podíl na společnosti Alfa kupní cenu ve výši 6 mil. Kč. Postupem času však ostatní kapitálové fondy vzniklé dle ustanovení § 121 obchodního zákoníku k dalšímu financování obchodních aktivit již společnost nepotřebuje, a proto tento společník v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku rozhodl o jejich výplatě.

Je evidentní, že se v tomto případě jedná o výplatu příplatku mimo základní kapitál, která byla do společnosti vložena jejím společníkem, tj. o částku, kterou společnost vyplácí společníkovi

zpět. Dle § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmu si může společník o částku vráceného příplatku mimo základní kapitál snížit nabývací cenu investice. Účetní předpisy jsou s tímto postupem konzistentní. Společník účtuje o vráceném příplatku na vrub účtu příslušného podílu ve smyslu článku 3.2.1. ČÚS č. 012. Tento postup je z ekonomického hlediska opodstatněný, neboť dochází pouze k výplatě příplatku mimo základní kapitál společníkovi, který za tyto prostředky již zaplatil v pořizovací ceně své investice. Je proto podle názoru předkladatele správné pořizovací cenu obchodního podílu při výplatě těchto fondů snižovat.

2.1.2. Výplata ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál společníkovi fyzické osobě

V případě výplaty ostatních kapitálových fondů vzniklých jako příplatek mimo základní kapitál společníkovi fyzické osobě také není postup jednoznačný. Zákon o daních z příjmů se touto situací explicitně nezabývá. Vzhledem k tomu, že výplata ostatních kapitálových fondů není zákonem v části týkající se fyzických osob upravena, spadají příjmy z těchto fondů podle § 10 zákona o daních z příjmů do dílčího daňového základu ostatní příjmy. Z důvodu zachování principu daňové neutrality by ale i fyzickým osobám měla být dána možnost přiměřeně uplatnit ustanovení § 24 odst. 7 ZDP, které se nachází v části třetí - společná ustanovení zákona o daních z příjmů.

Z ekonomického hlediska je podle názoru předkladatele správné, aby si i společník společnosti s ručením omezeným – fyzická osoba snížil nabývací cenu obchodního podílu o přijatou výplatu z ostatních kapitálových fondů pokud prokáže, že za ostatní kapitálové fondy, jež nebyly tvořeny ze zisku, zaplatil v pořizovací ceně své investice.

2.1.3. Výplata ostatních kapitálových fondů vytvořených z prostředků poskytnutých společníky společnosti se sídlem mimo území ČR (příjem ze zdrojů mimo území ČR)

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví podmínky zdaňování příjmů mezi smluvními státy. Výplaty ostatních kapitálových fondů ze zdrojů mimo území ČR nejsou těmito smlouvami řešeny. Podle názoru předkladatele nesplňuje výplata ostatních kapitálových fondů podmínky ustanovení článku 10 smluv o zamezení dvojího zdanění, který definuje pojem dividenda takto: „výraz dividendy označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která rozděluje zisk nebo vyplácí takový příjem, rezidentem“. Výplata ostatních kapitálových fondů se tedy řídí článkem 20 podle něhož příjmy rezidenta jednoho smluvního státu, ať mají zdroj kdekoliv, a které smlouva neupravuje jinak, podléhají zdanění jen v tomto státě. Z hlediska příjemce prostředků pocházejících z těchto fondů, který je zároveň českým daňovým rezidentem, se tedy bude postupovat obdobně jako při výplatě ze zdrojů na území ČR.

2.2. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby před akvizicí

Jak již bylo řečeno v úvodu tohoto příspěvku, jinými zdroji vzniku ostatních kapitálových fondů mohou být zejména dotace, dary či inventarizační přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku. Je opět zřejmé, že ani v tomto případě nevznikly tyto fondy ze zisku. Vzhledem k tomu, že se při výplatě takto vzniklých ostatních kapitálových fondů nevyplácí

zisk a jejich hodnota bude při úplatném nabytí obsažena v pořizovací ceně investice u společníka, bylo by ekonomicky správné, aby společník (vlastník) snižoval při přijetí těchto prostředků nabývací cenu příslušného podílu. Tento postup by měl být podle názoru předkladatele aplikován i při daňovém posouzení, tj. společník by měl o přijatou částku z výplaty ostatních kapitálových fondů snížit nabývací cenu podílu (finanční investice). Tento postup není výslovně obsažen ve znění § 24 odst. 7 ZDP, podle názoru předkladatele by však bylo vhodné odsouhlasit takovýto postup jako doporučení pro aplikaci v praxi.

2.3. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby po akvizici

Pokud ostatní kapitálové fondy (typu dotace, dary či inventarizační přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku apod.) budou vytvořeny po datu akvizice (po datu nakoupení podílů) a jejich hodnota nebyla při nabytí obsažena v nabývací (pořizovací) ceně podílů u společníka, bude záležet na rozhodnutí společníka zda sníží daňovou nabývací cenu o vyplacenou částku či o tuto částku zvýší základ daně. Postup není výslovně obsažen ve znění § 24 odst. 7 ZDP, nicméně jej lze analogicky použít a snížit nabývací cenu podílu. Takový příjem může vytvářet u společníka daňový základ (obecný základ daně společníka) pokud nedojde ke snížení nabývací (pořizovací) ceny podílů.

3. Závěr

Projednat v Koordinačním výboru a vhodným způsobem publikovat.

Stavenisko Ministerstvo financí

Odbor Účetnictví a audit

Vycházíme z předpokladu, že se jedná o výplaty ostatních kapitálových fondů s.r.o. v účetnictví společníka. Právní předpisy v oblasti účetnictví ani ČÚS neobsahují speciální úpravu pro tuto oblast. Zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pouze v § 25 odst. 1 a § 27 odst. 7 upravuje oceňování podílů; ČÚS 012 v bodě 3.2.1. upravuje postup účtování příplatku společníka mimo základní kapitál poskytnutého společníkem společnosti.

S ohledem na výše uvedené nelze proto při vrácení příplatku společníka mimo základní kapitál, kdy dochází k vrácení částky vložené společníkem do společnosti, považovat za nesprávný rozvahový způsob účtování, a to bez ohledu zda tento příplatek je vrácen původnímu společníkovi nebo dalšímu, například v případě prodeje podílu.

Pokud jde o výplatu ostatních složek ostatních kapitálových fondů například darů, pak za předpokladu, že právní předpisy umožňují vyplacení těchto částek, se nejedná o vrácení částek vložených společníkem do společnosti (bez ohledu zda jde o původního společníka nebo dalšího, například v případě prodeje podílu), ale v podstatě o vyplacení částek vzniklých z činnosti společnosti (podle našeho názoru obdobně jako u zisku). V tomto případě se, na základě výše uvedeného, přikláníme spíše k výsledkovému způsobu účtování.

Odbor Legislativa daně z příjmů

V případě právnické osoby je pro daňové posouzení příplatku mimo základní kapitál určující § 24 odst. 7 ZDP. Zde se výslovně stanoví snížení nabývací ceny, a to jak v případě „prvonabyvatele“, tj. společníka, který vklad provedl (písm. a) a b) cit. ust.), tak v případě nabytí podílu koupí (písm. c) cit. ust.). Z uvedené úpravy tedy vyplývá, že jejím účelem není rozlišit, zda se příplatek vrací tomu, kdo jej do společnosti vložil, či pozdějšímu vlastníkovi

podílu. Co se týká jiných výplat z ostatních kapitálových fondů, je u právnické osoby rozhodující jejich správný způsob zaúčtování, tzn. účtuje-li se do výnosů, je příjem zdaněn v obecném základu daně. U výplaty prostředků ze zahraničí je v České republice daňový režim plnění z ostatních kapitálových fondů u právnické osoby zcela shodný jako ve vnitrostátní situaci.

Zákon o daních z příjmů problematiku výplaty z jiných vlastních zdrojů - ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál **společníkovi fyzické osobě**, konkrétně neupravuje. Za situace, kdy obchodní společnost vyplatí společníkům finanční prostředky, které nejsou podílem na zisku, se z hlediska zákona o daních z příjmů jedná vždy o příjem. Protože v ust. § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, není uveden titul pro zdanění těchto příjmů zvláštní sazbou daně, musí být výše uvedený příjem zdaněn obecnou sazbou daně.

Podle našeho názoru tak budou příjmy plynoucí z jiných vlastních zdrojů – ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál, zdaňovány u fyzických osob jako ostatní příjmy dle ust. § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které jsou v souladu s ust. § 3 odst. 1 písm. e) téhož zákona předmětem daně z příjmů fyzických osob. Předpokladem zůstává, že obchodní podíl není u společníka součástí obchodního majetku. Pokud by obchodní podíl byl součástí obchodního majetku, pak by se jednalo o příjem podle ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které jsou v souladu s ust. § 3 odst. 1 písm. b) téhož zákona předmětem daně z příjmů fyzických osob.

K těmto příjmům nelze podle našeho názoru uplatnit výdaje. Příjmy tedy budou zdaněny sazbou daně podle § 16 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Poplatník – fyzická osoba, který vede účetnictví a obchodní podíl je součástí jeho obchodního majetku, postupuje obdobně jako poplatník právnická osoba.

Není pravda, že výplata ostatních kapitálových fondů není mezinárodními smlouvami o **zamezení dvojímu zdanění** řešena. Tyto smlouvy jsou tzv. smlouvami komplexními a upravují tak zdaňování a vyloučení mezinárodního dvojího zdanění všech možných druhů příjmů.

Problematika toho, zda se vůči danému příjmu uplatní či neuplatní článek 10 smluv, musí být řešena v kontextu vnitrostátních právních předpisů každého individuálního státu, a to s přihlédnutím k tomu, že výraz "dividendy" podle smluv označuje i příjmy, které jsou podrobeny stjenému daňovému režimu jako příjmy z akcií, a to právě podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která daný příjem vyplácí, rezidentem. Pokud by tedy daný příjem v této souvislosti v konkrétním státu zdroje spadal pod tuto deficiční výrazu "dividendy", článek 10 by se v daném státě zcela jistě uplatnil a názor předkladatele příspěvku by na tomto faktu nic nezměnil.

Za předpokladu, že by daný příjem byl klasifikován jako tzv. "ostatní příjem", opět je třeba posuzovat konkrétní znění každé individuální daňové smlouvy, nebož i text článku "Ostatní příjmy" se v různých smlouvách o zamezení dvojímu zdanění různí.

Nelze tedy souhlasit s obecnou konstatací uvedenou v příspěvku ve vztahu k aplikaci mezinárodních daňových smluv.

Příspěvek 173/05.04.07 – MF doplnilo své stanovisko

173/05.04.07 - Uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání majetkových podílů podle zákona č. 42/1992 Sb., o transformaci družstev podle ustanovení § 34 odst. 10 a § 40 odst. 25 zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Bohumír Holeček, daňový poradce, č. osvědčení 0384

1. Výchozí situace

Novela zákona o daních z příjmů zákonem č. 441/2005 Sb. (kterým se měnil zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství) s účinností od 10. 11. 2005 doplnila znění zákona o daních z příjmů o následující ustanovení:

§ 34 ZoDP byl doplněn o nový **odstavec 9** (další novelou zákonem č.545/2005 Sb. byl tento odstavec přečíslován na odst. (10)):

Poplatník může dále od základu daně odečíst 50% částky, kterou vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám jejich majetkový podíl podle zákona č.42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů, nebo kterou poplatník v období 1993 až 2005 uhradil oprávněným osobám za postoupení jejich pohledávky na vypořádání majetkového podílu podle zákona č.42/1992 Sb. Odpočet lze uplatnit po dobu 5 let počínaje zdaňovacím obdobím 2005.

Přechodná a závěrečná ustanovení ZoDP byla v § 40 **doplněna o nový odstavec 25:**

U poplatníků, kteří mají povinnost vypořádat majetkové podíly podle zákona č.42/1992 Sb., nebo které poplatník vypořádal oprávněným osobám za jejich postoupené pohledávky, je výše vypořádaných podílů počínaje zdaňovacím obdobím roku 2005 odpočitatelnou položkou od základu daně z příjmů.

Uvedená ustanovení jsou v tomto znění účinná i pro zdaňovací období započatá v roce 2006.

K dané problematice bylo již pro účely odečtů za zdaňovací období roku 2005 v průběhu 1. pololetí roku 2006 zveřejněno sdělení MF s názvem „Sdělení MF k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zákona č.42/1992 Sb.“ (dále pouze Sdělení MF).

Při uplatňování dotyčných ustanovení se však v praxi vyskytují dále uvedené problémy a nejasnosti, a to i u pracovníků finančních úřadů.

2. Rozbor problematiky

a) Redukování odečtů majetkových pouze na část dalších majetkových podílů

Při praktickém uplatňování dotyčných ustanovení se stává, že správce daně prosazuje nesprávný výklad ke stanovení celkové hodnoty odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání majetkových podílů podle zákona č.42/1992 Sb.. Podle tohoto výkladu správce daně má poplatník právo odečítat **pouze tzv. transformační část majetkových podílů**, které vypořádal. K tomuto nesprávnému výkladu pak zřejmě vede správce daně obsah Sdělení MF, které je opatřeno názvem „Sdělení MF k uplatňování

odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání **transformačních nároků** k družstvům podle zákona č.42/1992 Sb.“. Zde použitý termín „transformační nárok“ přitom neodpovídá termínu použitému v § 34 odst.10 a v § 40 odst.25 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 2005 a 2006 – zde je použit termín „majetkový podíl podle zákona č.42/1992 Sb.“.

Zákon č.42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, totiž definuje dotýčný majetkový podíl v ustanovení § 7 odst.4 a dělí jej zde dále na **složku základního podílu a dalšího podílu**. Toto rozdělení je pro účely definice postupu zdanění také respektováno a používáno dlouhodobě zákonem o daních z příjmů, například v § 10 odst.6, v § 18 odst.2 písm.b), v 36 odst.2 písm.c) bod 3.

Podle § 7 odst.4 zákona č.42/1992 Sb. (zákon o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech) je **majetkový podíl** oprávněné osoby tvořen součtem základního podílu a dalšího podílu na majetku družstva, přičemž:

- **základní podíl** tvoří dvě složky, a to:
- **nároky na náhrady podle zvláštních předpisů** a
- **majetkové vklady** oprávněných osob (do družstva),
- **další podíl** na majetku družstva plynoucí z transformace, který se vypočte z čistého jmění družstva (podle kritérií v souladu s částí třetí až pátou zákona č.42/1992 Sb.).

Pokud se při praktickém uplatnění či výkladech používají termíny **restituční a transformační část** majetkového podílu, pak může docházet k zavádějícímu výkladu a k nesprávné aplikaci dotýčných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Termín **transformační část** podílu je zřejmě možno ztotožnit s termínem **další podíl** – jedná se o podíl vypočtený v rámci transformačního projektu.

Termín **restituční část** majetkového podílu (pokud je použit ve smyslu přiznané náhrady podle zvláštních předpisů) však není možno ztotožňovat se základním podílem – základní podíl navíc vedle nároků přiznaných podle zvláštních předpisů obsahuje ještě **majetkové vklady**.

Za **restituční část** majetkového podílu oprávněné osoby je tak možno pokládat pouze nároky na **náhrady podle zvláštních předpisů** (především podle zákona č.229/1991 Sb., tj. zákona o půdě). Tímto zákonem bylo řešeno navrácení zemědělského majetku, odňatého státem, a navrácení nemovitostí, odevzdaných do vlastnictví družstev podle zvláštních předpisů. Zároveň podle tohoto zákona také zanikla některá užívací práva družstva k majetku (k pozemkům nečlenů družstev). **Zákonem o půdě však nebyly uvolněny vklady členů družstev, které jsou součástí základní části majetkového podílu až podle zákona č.42/1992 Sb..** V případě restitucních nároků se tedy jedná o nároky, které byly přiznány oprávněným osobám ještě před účinností a uplatněním zákona č.42/1992 Sb. (např. za nemovitosti odevzdané do vlastnictví družstva podle zvláštních předpisů, za majetek odňatý státem, který následně stát „přidělil“ družstvu do užívání, za znehodnocení nemovitostí užívaných družstvem). Pokud však tyto nároky oprávněné osoby vstoupily do majetkového podílu podle zákona č.42/1992 Sb., staly se jeho součástí, jak vyplývá ze znění § 7 odst.4 tohoto zákona.

Majetkové vklady původních členů družstev (a jejich dědiců) se staly součástí základního podílu až na základě zákona č.42/1992 Sb. (viz ustanovení § 16 tohoto zákona.). Následně pak podle ustanovení § 13 téhož zákona, musely, případně mohly být oprávněným osobám vydávány. Nic na tom nemění skutečnost, že tyto vklady byly v rámci praktik nucené kolektivizace zemědělství ve své podstatě odnětím majetku, a že pro stanovení nároků na

vložený živý a mrtvý inventář byl často (pokud nebyly zachovány průkazné vkladové listy) v rámci transformačního projektu používán postup jejich stanovení podle tzv. náhradové vyhlášky, obdobně jako pro majetek odňatý státem a navrácený podle zákona o půdě.

Bod 8. dotyčného Sdělení MF, který upozorňuje na skutečnost, že odečet nelze uplatnit na vypořádání, které proběhlo podle zákona č.229/1991 Sb. (zákon o půdě), tak rozhodně neznamená, že do odečtu nelze zahrnovat základní majetkové podíly oprávněných osob a že je možno odečet uplatnit pouze u další (transformační) části majetkového podílu (jak někdo mylně dovozuje už z nadpisu dotyčného Sdělení MF).

Dotyčné Sdělení MF totiž rozhodně nemůže samo o sobě zúžit rozsah termínu „majetkový podíl podle zákona č.42/1992 Sb.“, užitý v zákonu o daních z příjmů., na tzv. transformační část, tedy na část dalšího podílu na majetku družstva. Nemůže ani vyloučit z majetkového podílu nároky přiznané podle zvláštního zákona, tzn. nároky na náhrady stanovené podle zákona o půdě, pokud tyto byly zahrnuty do procesu transformace podle zákona č.42/1992 Sb. podle § 7 odst.4. Je přitom skutečností, že se tato tzv. restituční část základního podílu v praxi transformace družstev vyskytuje pouze ve specifických (spíše výjimečných) případech a je zřetelně zachycena v evidenci majetkových podílů jednotlivých oprávněných osob. Rozhodně se pak možnost **odečtu týká majetkových vkladů** původních členů a jejich dědiců jako rozhodující části základního majetkového podílu. **V opačném případě by musel být ve formulacích § 34 odst.10 a § 40 odst.25 zákona o daních z příjmů použit nikoliv termín „majetkové podíly“ ale zužující termín „další podíly na majetku družstva“.**

b) Výše vypořádaných podílů odečitatelná podle ustanovení § 40 odst.25

Podle formulace dotyčného ustanovení je odpočitatelnou položkou od základu daně z příjmů „výše vypořádaných podílů počínaje zdaňovacím obdobím roku 2005“. Tato formulace se tak odlišuje od formulace ustanovení § 34 odst.10, v němž se hovoří o „50% částky, kterou poplatník vypořádal v peněžní či nepeněžní formě v období 1993 až 2005 oprávněným osobám“. Postup, jak stanovit částku, kterou poplatník vypořádal, upřesnilo zmiňované Sdělení MF.

Jak vyplývá ze zákonné formulace, při odečtu podle ustanovení § 40 odst.25 však není rozhodující způsob vypořádání (peněžní či nepeněžní), ani částka, která byla na vypořádání použita, ale **výše vypořádaných podílů - tedy nominální výše majetkového podílu nebo jeho části, která byla vypořádána.**

Toto ustanovení je účinné i pro rok 2006. Neobsahuje však možnost uplatnit odpočet po určité období (jako ustanovení § 34 odst.10). To znamená, že pokud nebude odpočet podle tohoto ustanovení uplatněn v plné výši za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podíly vypořádány, nelze jej ani jeho neuplatněnou část uplatnit v budoucích zdaňovacích obdobích.

c) Postoupené pohledávky vypořádané vlastními akciemi

V praxi se často vyskytují případy, kdy oprávněná osoba postoupila svůj majetkový podíl (nebo jeho část) jiné osobě (např. akciové společnosti) postupní smlouvou - jednalo se tedy o postoupení pohledávky na vypořádání majetkového podílu. Na základě tohoto postoupení si také postupník (akciová společnost) převzal určitý majetek osoby povinné (družstva). Závazek vůči postupiteli (oprávněné osobě) pak akciová společnost (postupník) vypořádala ve formě vlastních akcií, emitovaných na základě úpisu postupitele. Závazky vůči oprávněné osobě tak byly de facto kapitalizovány (přešly do základního kapitálu postupníka). Obdržené akcie pak oprávněná osoba buď podržela (zůstala akcionářem) nebo prodala jiné osobě a dosáhla tak určitého peněžního plnění za svůj majetkový podíl z transformace družstva.

Otázkou může být, zda ve smyslu ustanovení § 34 odst.10 je možné i tento případ posuzovat jako úhradu za postoupení pohledávky na vypořádání majetkového podílu, a to nepeněžní formou – předáním cenných papírů, v tomto případě vlastních akcií společnosti. Došlo totiž

k úhradě závazků, zachycených původně v účetní evidenci akciové společnosti na základě uzavřené smlouvy o postoupení pohledávky. Podstatou úhrady bylo předání cenných papírů – vlastních akcií, účetně byly závazky započteny na pohledávku společnosti z titulu úpisu akcií. Tento způsob úhrady by totiž neměl být posuzován odlišným způsobem např. oproti situaci, kdy společnost předala oprávněné osobě jako nepeněžní plnění nikoliv vlastní, ale cizí akcie. I v tomto případě se stala oprávněná osoba akcionářem určité akciové společnosti (neboť převzala jako cenný papír určité akcie) s právem tyto akcie podržet či prodat a její postavení nebylo nijak odlišné. Akciová společnost, jejíž akcie oprávněná osoba obdržela, totiž v obou případech **nebyla nástupním subjektem z transformace družstva**. Oprávněná osoba se tak nestala převzetím dotyčných akcií členem (akcionářem) nástupnické osoby z transformace a její postavení tak nelze ztotožnit s postavením oprávněné osoby, která svůj majetkový podíl vložila do nástupnického subjektu v rámci transformace a stala se tak účastníkem právnické osoby podle transformačního projektu (ve vztahu ke znění § 11 a § 13 zákona č.42/1992 Sb.). **A protože převzetí akcií oprávněnou osobou nezaložilo její účast v nástupním subjektu transformace, je nutno je pokládat za vypořádání formou předání cenných papírů.** Podle Sdělení MF (bodu 2 písm.c) se toto nepeněžní plnění ocení nominální hodnotou předaných akcií.

d) Uplatnění odečtů ve formuláři daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006

Formulář MFin 5404 – vzor č.16, určený pro zdaňovací období započaté v roce 2006, obsahuje v Příloze č.1 II.oddílu nově definovanou **tabulku F**, určenou pro zachycení odečtu podle § 34 odst.10 zákona o daních z příjmů (vypořádaných majetkových podílů) a odečtu podle § 34 odst.3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31.12.2004 (dodatečné uplatnění tzv. reinvestičních odpočtů).

Podle definice řádku 1 ve formuláři a textu v Pokynu k vyplnění přiznání má poplatník v tomto řádku uvést částku nároku na odečet podle § 34 odst.10 zákona, sníženou o částku nároků, pokud byla uplatněna podle § 40 odst.25 zákona za bezprostředně předcházející zdaňovací období. Takto definovaný postup však nemá oporu ve znění zákona – v zákoně jsou obě ustanovení (§ 34 odst.10 a § 40 odst.25) uvedena nezávisle, a určují tedy právo poplatníka na samostatný odpočet podle každého z nich (tuto skutečnost potvrdilo i Sdělení MF v bodě B: K bodu 3 novely – tedy k § 40 odst.25). Návrh tabulky F i textu Pokynu byl zřejmě připraven ve vztahu k určitému návrhu novely zákona o daních z příjmů, který se neuskutečnil – ve vztahu ke stávajícímu znění zákona se jeví zmatečný.

Je proto nutno vycházet z ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění platném pro zdaňovací období roku 2006. Tabulka F má zřejmě sloužit pro sledování odečtů z kumulované částky, určené podle § 34 odst.10 za období 1993 až 2005. V řádku 1 by tak měla být částka nároku na odečet podle § 34 odst.10 snížena o částku nároků, uplatněných za předcházející zdaňovací období (rok 2005), aby byla zachována návaznost hodnot následných řádků č.2 a č.3.

3. Navrhované závěry:

a) Redukování odečtů majetkových podílů pouze na část dalších majetkových podílů Majetkovým podílem, zmiňovaným v ustanoveních § 34 odst.10 a § 40 odst.25 zákona o daních z příjmů se rozumí celý majetkový podíl oprávněné osoby, zahrnutý do transformace družstva ve smyslu § 7 odst.4 zákona č.42/1992 Sb., a to ve všech složkách, definovaných v tomto ustanovení (tedy jak základní, tak i další podíl).

Bod 8. „Sdělení MF k uplatňování odčitatelné položky od základu daně z příjmů ve vztahu k vypořádání transformačních nároků k družstvům podle zákona č.42/1992 Sb.“, který

upozorňuje na skutečnost, že odečet nelze uplatnit na vypořádání, které proběhlo podle zákona č.229/1991 Sb. (zákon o půdě), v žádném případě neznamená, že by byl odečet omezen pouze na část dalšího majetkového podílu (na tzv. transformační podíl). Upozorňuje na skutečnost, že odečet ze základu daně nelze uplatnit na vypořádání nároků, které proběhlo podle zákona č.229/1991 Sb., tedy např. u případů, kdy byly poplatníkem uhrazovány částky za postoupené pohledávky z titulu nároků uplatněných podle zákona č.229/1991 Sb., o půdě (tzn. nároky na vydání majetku, uplatňované vůči státním statkům a Pozemkovému fondu ČR).

Do částky, která byla vypořádána, se zahrnuje i daň, sražená při peněžité výplatě další části majetkového podílu oprávněné osobě (podle ustanovení § 36 odst.2c3) ZDP) a odvedená povinnou osobou jako plátcem daně finančnímu úřadu.

b) Hodnota vypořádaných podílů odečitatelná podle ustanovení § 40 odst.25

Při odečtu podle ustanovení § 40 odst.25 je hodnota, odečitatelná od základu daně z příjmů, dána výší vypořádaných podílů v daném zdaňovacím období (tedy jejich nominální výší). Způsob vypořádání (peněžní či nepeněžní), ani částka (výše úhrady), která byla na vypořádání použita, zde není rozhodující. Hodnota, která nebude uplatněna jako odečet za zdaňovací období roku 2006, se však nepřenáší do období budoucích.

c) Postoupené pohledávky vypořádané vlastními akciemi postupníka

Případy, kdy byly postoupené pohledávky oprávněné osoby následně vypořádány předáním vlastních akcií postupníka, který **nebyl v postavení nástupní právnické osoby podle transformačního projektu** (ve vztahu k § 11 a k § 13 zákona č.42/1992 Sb.), se pokládají ve smyslu ustanovení § 34 odst.10 za vypořádání nepeněžním plněním. Toto plnění se pro účely odpočtu ocení nominální hodnotou předaných akcií.

d) Uplatnění odečtů ve formuláři daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006

Tabulka F Přílohy č.1 II.oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2006 a Pokyny k vyplnění přiznání obsahují pro řádek 1 této tabulky nesprávný text. Podle platného znění zákona v řádku 1 poplatník vyplní celkovou částku nároku na odečet podle § 34 odst.10, sníženou o částku nároků, uplatněných za předcházející zdaňovací období (za rok 2005), nesnižuje ji však o část nároku, uplatněného podle § 40 odst.25. Na hodnotu ř.1 pak naváže při vyplňování ř.2 a 3 tabulky F. Celkovou částku odečtu uplatněného v daném zdaňovacím období pak poplatník z ř.5 tabulky F přenesse do ř.240 daňového přiznání.

Podle ustanovení § 34 odst.10 není podmínkou pro přenos nevyčerpané hodnoty tohoto odečtu od základu daně do následujícího období (v rámci zdaňovacích období 2005 až 2009) vykázání daňové ztráty nebo nižšího základu daně, nežli je zbývající odečitatelná částka. Je tedy na poplatníkovi, jakou hodnotu z celkové částky nároku na odečet (uvedené v ř.1 tabulky F) použije v daném zdaňovacím období. Zbývající nevyužitou část nároků podle § 34 odst.10 (uvedenou v ř.3 tabulky F) lze tedy uplatnit v dalších zdaňovacích obdobích i v případě, kdy poplatník vykáže kladný základ daně v ř.250 daňového přiznání.

Případný odečet podle ustanovení § 40 odst.25 zákona pak uplatní poplatník v ř.241 daňového přiznání.

4. Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí

ad a) Souhlas s navrhovaným závěrem s následujícím doplněním

V nadpisu Sdělení MF je uveden pojem „transformační nároky“, který je v kontextu obsahu sdělení možno chápat pouze jako nároky na vypořádání majetkového podílu podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech. Podle § 2 tohoto zákona je m.j. pro všechna družstva stanovena povinnost provést tzv. „transformaci“, tj. přizpůsobit vnitřní právní poměry družstva obchodnímu zákoníku. Mezi majetkové nároky podle zákona č.42/1992 Sb. bezesporu patří nároky na náhrady podle zvláštních předpisů (v případě zemědělských družstev jde o nároky neuplatněné podle zákona č. 229/1991 Sb. ke dni schválení transformačního projektu) a majetkové vklady, které tvoří podle § 7 odst. 4 zákona č. 42/1992 Sb., tzv. základní podíl. Ten spolu s dalšími podíly tvoří majetkový podíl na transformovaném družstvu a tento výraz je v textu Sdělení MF výhradně používán. Ovšem i tak bez ohledu na zmiňované sdělení je nepochybné, že vydání (vypořádání) majetkového podílu je vydáním podle zákona č. 42/1992 Sb. a že se na ně vztahuje možnost uplatnění odpočtu podle § 34 odst. 10, resp. §40 odst. 25 ZDP. Tento závěr, který je v podstatě shodný s navrhovaným závěrem autora příspěvku č. 173, je možné i potvrdit argumentací opřenou o zákon č. 229/1991 Sb.. Právo na náhradu živého a mrtvého inventáře podle § 20 odst. 1 tohoto zákona má totiž původní vlastník k zajištění provozu zemědělské nebo lesní výroby. Toto právo bylo v praxi zpravidla spojováno s uplatněním práva na vydání dříve vyvlastněné hospodářské usedlosti, statku apod. Tyto nároky na náhrady pak právě proto, že je oprávněná osoba potřebovala pro zajištění své zemědělské výroby byly vydávány ve věcném plnění (zvířata, krmiva, hnojiva, steliva, stroje atd.). Všem ostatním pak nárok na vydání hodnoty živého a mrtvého inventáře vznikl na základě zákona č. 42/1992 Sb. a je součástí základního podílu, který spolu s dalším podílem tvoří majetkový podíl – viz. § 7 odst. 4 zákona č. 42/1992 Sb.

Hodnota tohoto podílu byla v praxi povinnou osobou (družstvem) vyčíslena na tzv. „majetkovém listu“ a poplatník, ať už povinná osoba nebo osoba, která nabyla nárok na jeho vydání formou postoupení pohledávky od oprávněné osoby, může prokázat, že jde skutečně o podíl (podíly) podle zákona č. 42/1992 Sb. a tudíž uplatnitelný odpočet podle § 34 odst. 10 nebo podle §40 odst. 25 ZDP. Finanční úřad by to měl uznávat, pokud ovšem nebyl vydán nebo postoupen nárok na náhradu živého a mrtvého inventáře výhradně a pouze podle zákona č. 229/1991 Sb., čili nikoliv nárok na základní podíl podle zákona č. 42/1992 Sb.. Rozlišení je, jak z výše uvedeného vyplývá, jednoduché a lehce prokazatelné majetkovým listem, který povinné osoby (družstva) vydávaly oprávněným osobám, příp. smlouvou o postoupení pohledávky.

Navrhované závěry doporučujeme rozšířit o předchozí odstavec našeho stanoviska.

ad b) Souhlas navrhovaným závěrem.

ad c) Souhlas s navrhovaným závěrem

Na základě doplňujícího materiálu vypracovaného předkladatelem návrhu, který podrobně popisuje postup účtování v případě vypořádání postoupené transformační pohledávky vlastními akciemi postupníka a který byl předmětem následné diskuse za účasti předkladatele, zástupců Zemědělského svazu ČR a Ministerstva financí, lze vyjádřit souhlas s navrhovaným závěrem. Důvodem je to, že v daném případě také dochází k vypořádání podílu, a to v nepeněžní formě. Tato situace je ovšem výsledkem nedokonalosti či přímo chyb poslaneckého návrhu zákona, které se MF snaží do budoucna odstranit a k tomu účelu

vypracovalo návrh, který je v současné době součástí tzv. reformní novely – tisk 222 Poslanecké sněmovny.

ad d) Souhlas s navrhovaným závěrem. Postup pro uplatnění odpočtu byl upřesněn v dotisku pokynů k vyplnění daňového přiznání a ve zpřesnění názvu položek řádků 240 a 241 formuláře DP. Tyto úpravy jsou zapracovány i v tiskopisech, které jsou zveřejněny na webových stránkách MF.

Příspěvek 177/23.05.07 – MF předkládá stanovisko

177/23.05.07 - Aplikace ustanovení § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů

Předkládají: Ing. Ivan Fučík, daňový poradce, č. osvědčení 3211
Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581

1. Výchozí situace

S účinností od 1.1.2006 bylo zákonem č. 545/2005 Sb. doplněno do zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) nové ustanovení § 25 odst. 3, které zní:

„Ustanovení odstavce 1 písm. w) se použije i na úroky z půjček a na úroky hrazené na základě dodatků, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru, sjednaných po 1. lednu 2004 ke smlouvám uzavřeným před tímto datem.“

Toto ustanovení by mělo být použito poprvé pro zdaňovací období započaté v roce 2006 a má úzkou vazbu na § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, který upravuje daňovou neuznatelnost úroků z půjček a úvěrů v případě tzv. „podkapitalizace“ dlužníka.

Výše citované nové ustanovení navazuje na úpravu znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP provedenou zákonem č. 438/2003 Sb., které se na základě přechodných ustanovení zákona č. 438/2003 Sb. a zákona č. 669/2004 Sb. uplatní poprvé za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2005, a to na úroky z úvěrů a půjček hrazené na základě smluv uzavřených od 1.1.2004.

Novelou ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se změnil okruh osob (především rozšíření i na sesterské společnosti), na které se testování daňové uznatelnosti podle tohoto ustanovení vztahuje, kdy nové znění odkazuje při vymezení dotčených osob na § 23 odst. 7 ZDP.

2. Rozbor

Vycházíme z předpokladu, že záměrem zákonodárce bylo vložení nového ustanovení do ZDP zamezit situacím, kdy smlouvy o poskytnutí úvěru nebo půjčky uzavřené do 31.12.2003 budou počínaje 1.1.2004 měněny tak, že na jejich základě budou poskytovány nové dodatečné úvěry či půjčky, přičemž úroky z takto dodatečně čerpaných úvěrů a půjček budou posuzovány podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném do 31.12.2003. Tímto způsobem by mohlo docházet k odlišnému postavení

- a) poplatníků, u nichž by úroky z úvěrů a půjček čerpaných díky změně dříve uzavřené smlouvy nepodléhaly testu podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004,

- b) a poplatníků čerpajících úvěry či půjčky na základě smluv nově uzavřených počínaje 1.1.2004, u nichž by úroky z úvěrů a půjček podléhaly testu podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP z důvodu aplikace znění platného od 1.1.2004.

Předpokládáme tedy, že cílem doplněného ustanovení § 25 odst. 3 ZDP je, aby úroky z nově čerpaných prostředků počínaje 1.1.2004 podléhaly testu podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění novely č. 438/2003 Sb., tj. ve znění platném k 31.12.2004 a účinném poprvé za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2005.

2.1. Změna výše poskytované půjčky nebo úvěru

2.1.1. Snížení poskytované půjčky nebo úvěru dodatkem

Z jazykového rozboru ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož postup podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 „... se použije ... na **úroky hrazené na základě dodatků, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru,** ...“ však výše uvedený záměr jednoznačně nevyplývá. Naopak jazykový výklad by mohl vést až k závěru, že test podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění novely č. 538/2003 Sb. je nutné použít na úroky hrazené podle smlouvy o úvěru či půjčce vždy, pokud dodatek uzavřený 1.1.2004 a později změnil výši půjčky nebo úvěru. Tedy i v případě, kdy dodatkem byla jistina **snížena**.

Tento závěr však odporuje smyslu (teleologickému výkladu) ustanovení § 25 odst. 3 ZDP v návaznosti na § 25 odst. 1 písm. w) ZDP v kontextu změn provedených na základě zákonů č. 438/2003 Sb., č. 669/2004 Sb. a č. 545/2005 Sb. Předpokládáme, že smyslem provedených změn bylo to, co je zmíněné v úvodu druhé části tohoto příspěvku, tedy postihnout dodatky, jejichž cílem je **navýšit** úvěrový rámec u úvěrů a půjček, na které se režim platný od 1.1.2004 před tímto doplněním nevztahoval. Nemělo by se jednat o situace, kdy např. dojde na základě dohody/dodatku k rozdělení úvěru a k jeho částečnému předčasnému splacení, což způsobí změnu výše půjčky nebo úvěru.

Dílčí závěr k 2.1.1.

Navrhujeme proto přijmout výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož se postup podle novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platného od 1.1.2004 použije na **úroky hrazené na základě dodatků, kterými se výše poskytované půjčky nebo úvěru navyšuje**.

2.1.2. Změna výše poskytované půjčky nebo úvěru z titulu změny měny

V ekonomické praxi se lze běžně setkat se situací, kdy byl právnické osobě poskytnut úvěr či půjčka v cizí měně od spojené osoby a na základě vzájemné dohody dojde ke změně předmětného úvěru či půjčky v cizí měně na jinou cizí měnu, případně na české koruny (nebo v opačném směru). Bude-li taková dohoda uzavřena ve formě dodatku ke smlouvám sjednaným před 1.1.2004, nebude se na ně znění § 25 odst. 3 ZDP vztahovat, neboť nedošlo ke změně výše poskytovaného úvěru či půjčky. Převodem z jedné cizí měny na druhou vlivem devizového kurzu dochází pouze ke změně dlužné částky. Původní sjednaná hodnota (výše) úvěru či půjčky zůstává stejná, jen se mění výše denominovaná v jiné cizí měně. Uvedený závěr platí i pro převod z cizí měny na Kč (a naopak), kde k datu převodu na Kč je třeba účtovat o kurzovém rozdílu. Domníváme se, že z výše uvedeného vyplývá, že zákonná úprava podle § 25 odst. 3 ZDP nemůže být aplikována, neboť nedochází k reálné změně ve výši poskytnuté půjčky a úvěru.

Dílčí závěr k 2.1.2.

Navrhujeme proto přijmout výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož se postup podle novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platného od 1.1.2004 nepoužije v případě dohod ve formě dodatků o změně úvěru či půjčky v cizí měně na jinou cizí měnu. Toto platí i pro převod na Kč a naopak.

2.2. Úroky hrazené na základě dodatku

Ze znění § 25 odst. 3 ZDP dále nevyplývá zcela jednoznačně, zda je test podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 nutné aplikovat na veškeré úroky z úvěrů a půjček hrazené na základě smlouvy, ke které byl počínaje 1.1.2004 uzavřen dodatek, nebo pouze na úroky vztahující se k nově čerpaným tranším na základě dodatku. Pokud např. bude uzavřen dodatek ke smlouvě o půjčce či úvěru, podle kterého dojde jednak k navýšení půjčky či úvěru a současně také bude např. změněna úroková sazba, můžeme dojít k výkladu, že budou následné úroky hrazeny podle tohoto dodatku nejen z nové tranše, ale i z původní výše půjčky či úvěru.

Při takovém výkladu by měli poplatníci se smlouvami o úvěru či půjčce uzavřenými do 31.12.2003 nerovně postavení podle toho, zda ke své smlouvě uzavřeli či neuzavřeli dodatek. Výsledkem by bylo odlišné daňové posuzování úroků hrazených z úvěrů či půjček poskytnutých na základě smluv uzavřených do 31.12.2003, ke kterým nebyl uzavřen dodatek [podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění do 31.12.2003] a ke kterým byl uzavřen dodatek [podle §25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění od 1.1.2004].

Záměrem zákonodárce podle našeho názoru bylo postihnout přísnějšími pravidly § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 pouze úroky, které jsou hrazeny z nově čerpaných tranší na základě uzavřeného dodatku. Neměly by jim podléhat úroky z původní výše úvěrů a půjček před provedeným navýšením.

Dílčí závěr k 2.2.

Navrhujeme proto přijmout výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož se postup podle novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platného od 1.1.2004 použije **pouze na úroky z té části úvěrů či půjček, která zvyšuje původní výši půjčky nebo úvěru.**

2.3. Smluvní úprava postupného splácení jistiny

V návaznosti na předchozí bod jsou úroky vztahující se k výši úvěrů a půjček plynoucí ze smlouvy uzavřené do 31.12.2003 posuzovány podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném do 31.12.2003, zatímco na úroky z výše úvěrů a půjček sjednané dodatkem ke smlouvě počínaje 1.1.2004 se použije znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platné od 1.1.2004.

V ZDP není řešen samostatně postup v případě následného splácení dodatkem navýšené půjčky či úvěru. Způsob a termíny pro splácení půjček nebo úvěrů by měl vycházet ze smluvních podmínek. Tato ujednání stran vycházejí ze smluvní volnosti. Právními předpisy není omezena volba režimu splácení jistiny jednotlivých tranší úvěrů a půjček. Tato skutečnost by měla být respektována i při aplikaci ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, potažmo § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Pokud tedy ze smluvních ujednání bude zřetelně vyplývat, které splátky půjček nebo úvěrů mají být započteny na jednotlivé čerpané tranše půjček nebo úvěrů, potom je možné jednoznačně rozlišit úroky, na které se aplikuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve

znění platném do 31.12.2003, od úroků, na které se aplikuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004.

Dílčí závěr k 2.3.

Navrhujeme proto přijmout následující výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP. Je-li ze smlouvy o poskytnutí úvěru či půjčky a jejích dodatků jednoznačné, jaká část jistiny čerpaných tranší byla splacena a jaká část jistiny je dále úročena, bude při posuzování daňové uznatelnosti úroků ve světle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP platného buď do 31.12.2003, nebo od 1.1.2004 respektována smluvní úprava stran.

2.4. Zpětná účinnost ustanovení § 25 odst. 3 ZDP

Ustanovení § 25 odst. 3 ZDP vnesla do ZDP novela č. 545/2005 Sb. Novela neobsahuje žádné zvláštní přechodné ustanovení, proto je nová úprava účinná pro zdaňovací období započatá v kalendářním roce 2006. V textu § 25 odst. 3 ZDP je zmíněno, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 je nutné aplikovat na úroky z úvěrů a půjček hrazené na základě dodatků sjednaných po 1.1.2004 ke smlouvám uzavřeným před tímto datem. Máme tedy určité období (2004-2005) bez existence § 25 odst. 3 ZDP, kdy mohlo dojít k uzavření dodatku a období počátku účinnosti nového § 25 odst. 3 ZDP (2006), kdy je nově zavedený režim uplatňován na dodatky uzavřené v minulosti.

S ohledem na právní zásadu, podle níž žádná změna v ZDP nemůže být změnou tzv. potvrzující a vždy se musí jednat o změnu věcnou, která je účinná až poté, co je předmětné ustanovení zapracováno do ZDP (viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. II US 487/2000 ze dne 11.4.2001), je možné ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2004 aplikovat na úroky z úvěrů a půjček hrazené na základě dodatků sjednaných po 1.1.2004 ke smlouvám uzavřeným před tímto datem až **počínaje 1.1.2006**. Při jiném výkladu by šlo o nepřípustnou retroaktivitu změny ZDP. V daném případě podle našeho názoru nejsou dány podmínky pro výjimku ze zákazu pravé retroaktivity.

V tomto bodě považujeme za relevantní také informaci Ministerstva financí ČR, kterou uveřejnilo na internetových stránkách České daňové zprávy formou sdělení k zákonu č. 545/2005 Sb., kterým se novelizoval ZDP, z něhož citujeme:

„Nová definice spojených osob vztahující se i na pravidla nízké kapitalizace (rozšíření i na sesterské společnosti) platná s účinností od 1.1.2004 se poprvé použije na úroky z úvěrů a půjček za zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2005, a to pouze na úroky z půjček a úroky z úvěrů hrazené na základě smluv uzavřených po 1.1.2004. Nově se dopad uvedené definice spojených osob rozšiřuje i na úroky hrazené na základě dodatků, kterými se mění výše půjčky nebo úvěru, sjednaných ke smlouvám uzavřených před 1.1.2004.“

Z textu vyplývá, že Ministerstvo financí ČR považuje znění § 25 odst. 3 ZDP za zcela novou právní úpravu, která se použije po novele zákonem č. 545/2005 Sb., jehož **účinnost nastává počínaje 1.1. 2006**.

Daňoví poplatníci měli do přijetí novely provedené zákonem č. 545/2005 Sb. jistotu, že při uzavírání dodatků ke smlouvám uzavřeným do 31.12.2003 se úroky z úvěrů a půjček budou posuzovat podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném do 31.12.2003. Daňoví poplatníci nemohli při uzavírání dodatků v letech 2004 a 2005 předpokládat, že by podmínky pro posuzování jimi uzavřených právních vztahů mohly být následně změněny.

Při implementaci změny § 25 odst. 1 písm. w) do ZDP s platností od 1.1.2004 a s účinností poprvé pro zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, které započalo v roce 2005, uplatnil zákonodárce postup, kdy nová změna se týká pouze smluv uzavřených

od 1.1.2004. Zákodárce při zavádění nové právní úpravy respektoval právní zásadu zákazu retroaktivity a poskytl daňovým subjektům čas na přizpůsobení, čímž připustil existenci dvou daňových režimů pro právní vztahy vzniklé do 31.12.2003 a po tomto datu. Vzhledem k úzké souvislosti nového ustanovení § 25 odst. 3 ZDP k ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP jsme toho názoru, že by měl být uplatněn stejný postup při zavádění této nové právní úpravy, kdy záměrem zákonodárce by mělo být tuto novou právní úpravu aplikovat pouze na nově upravené právní vztahy, tj. na úroky hrazené na základě **dotatků sjednaných počínaje 1.1.2006** ke smlouvám uzavřeným do 31.12.2003.

Dílčí závěr k 2.4.

- a) Z požadavků na právní jistotu plyne, že ustanovení § 25 odst. 3 ZDP lze použít poprvé na úroky **hrazené od 1.1.2006**.
- b) S ohledem na postup zákonodárce při zavádění nové právní úpravy podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP navrhujeme přijmout výklad ustanovení § 25 odst. 3 ZDP, podle něhož se toto ustanovení použije poprvé pro dodatky **sjednané počínaje 1.1.2006** ke smlouvám uzavřeným do 31.12.2003.

3. Závěr

Navrhujeme potvrdit dílčí závěry uvedené pod bodem 2.1. až 2.4.

Stanovisko Ministerstva financí

K bodu 2.1.1. - Souhlas se závěry předkladatele zahrnovat do sumy úvěrů a půjček pouze navýšení jistin, ke kterým dojde uzavřenými dodatky po 1.1.2004 ke smlouvám uzavřeným do 31.12.2003, a to z důvodu, že s účinností od 1.1.2006 se do testu nízké kapitalizace zahrnují pouze „úroky hrazené na základě dotatků, kterými se mění výše poskytované půjčky nebo úvěru“. Daný závěr vychází z předpokladu, že v případě, kdy se mění zmíněným dodatkem ke „starým“ smlouvám výše jistiny směrem dolů, nejsou na základě těchto dotatků hrazeny žádné „dodatečné“ úroky. To platí i v případě, že je jistina zvýšena a poté snížena - „dodatečné“ úroky jsou stále hrazeny na základě dodatku, kterým byla jistina zvýšena.

K bodu 2.1.2. – Souhlas se závěry předkladatele.

K bodu 2.2. – Souhlas se závěry předkladatele, v případě, kdy je ke „staré“ smlouvě uzavřen dodatek, kterým se navyšuje dluh, je nutné do testu nízké kapitalizace zahrnout pouze úroky hrazené na základě tohoto dodatku, nikoliv úroky hrazené z původní jistiny.

K bodu 2.3. – Pokud je ze smluvních podmínek jednoznačně zřejmé, že se nejdříve splácí dluh získaný na základě dodatku ke „staré“ smlouvě, a současně existuje k této úmluvě řádné ekonomické zdůvodnění tj. důvodem není jenom daňová optimalizace, budou se úroky testované dle pravidla nízké kapitalizace snižovat.

K bodu 2.4. – a) Souhlas se závěry předkladatele.

b) Se závěry předkladatele nesouhlas; ustanovení § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů jednoznačně stanoví, že se pravidlo nízké kapitalizace vztahuje na úroky hrazené na základě dotatků sjednaných **po 1.1.2004** ke „starým“ smlouvám.

DPH

Příspěvek 168/25.01.07 – MF předkládá stanovisko

168/25.01.07 - Uplatnění odpočtu DPH podle § 73 odst. 11 zákona o DPH a časový posun podle § 104 zákona o DPH

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

Cílem příspěvku je sjednotit interpretaci ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“) pro níže popsané situace.

1. Popis situace

V praxi nastávají situace, kdy plátce DPH, který má plný nárok na odpočet DPH ve vztahu k přijatému plnění (například neuskutečňuje plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně), uplatní odpočet DPH na vstupu vztahující se k přijatému zdanitelnému plnění (např. přijatá služba, pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz zboží) v řádném přiznání k DPH za zdaňovací období kalendářního roku, který následuje po kalendářním roce, ve kterém mohl být nárok na odpočet DPH nejdříve uplatněn.

Například plátce obdržel daňový doklad 28. února 2006 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. prosince 2005. Plátce si uplatnil odpočet DPH vztahující se k tomuto plnění v řádném přiznání za zdaňovací období únor 2006.

2. Podmínky pro uplatnění odpočtu podle § 73 odst. 11 ZDPH a časový posun podle § 104 zákona o DPH

Podle § 73 odst. 11 ZDPH lze nárok na odpočet uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.

Z výše uvedeného vyplývá, že v našem příkladu si plátce mohl uplatnit odpočet DPH v dodatečném daňovém přiznání za prosinec 2005. Toto je v souladu se závěry Koordinačního výboru ze dne 25. dubna 2006 k příspěvku “Nárok na odpočet DPH, běžné nebo dodatečné přiznání“.

Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a nesnížil tím daňovou povinnost, správce daně podle § 104 odst. 1 ZDPH daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří.

Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely a snížil tím daňovou povinnost, správce daně podle § 104 odst. 2 ZDPH daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale stanoví sankci ve výši 0,1% z částky uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu.

Dle mého názoru ustanovení § 104 ZDPH dopadá na posuzovanou situaci.

3. Argumentace

3.1. Podmínky pro postup dle § 104 ZDPH

Podmínky pro postup dle § 104 odst. 1 a 2 ZDPH jsou následující:

- Plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti;
- Tyto skutečnosti plátce uvedl v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období než do kterého náležely;
- Plátce tím nesnížil daňovou povinnost/snížil daňovou povinnost.

Uplatnění odpočtu daně v daňovém přiznání¹ je skutečností, která je rozhodná pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 104 ZDPH se tak nepochybně vztahuje nejenom na plátcem uskutečněná zdanitelná plnění, ale i na uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění.

Uplatnění odpočtu náleželo nejpozději do posledního zdaňovacího období kalendářního roku, ve kterém mohl být odpočet poprvé uplatněn. Pokud plátce uplatnil odpočet daně v některém ze zdaňovacích období následujícího kalendářního roku, došlo k uvedení skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období, než do kterého náležely.

Daňovou povinností je buď vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Daňová povinnost se vztahuje vždy ke konkrétnímu zdaňovacímu období². Ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH nespecifikuje, ve kterém zdaňovacím období se má posuzovat snížení/nesnížení daňové povinnosti.

Pokud je daň na výstupu uplatněna v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušela, dojde k ovlivnění výše daňové povinnosti ve dvou zdaňovacích obdobích. Ve zdaňovacím období, do kterého daň na výstupu náležela, vždy dojde ke snížení daňové povinnosti, a to bez ohledu na to, zda daň na výstupu byla uvedena v některém z daňových přiznání za předchozí, nebo následující zdaňovací období. Naopak, v tom zdaňovacím období, ve kterém byla daň na výstupu nesprávně uvedena, ke snížení daňové povinnosti nikdy nedojde.

Obdobně je to s uplatněním odpočtu daně na vstupu. Ve zdaňovacím období, ve kterém měl být (prostřednictvím dodatečného daňového přiznání) odpočet uplatněn, nedojde ke snížení daňové povinnosti. Na toto zdaňovací období tedy dopadá ustanovení § 104, odst. 1 ZDPH. Naopak ve zdaňovacím období, ve kterém odpočet daně uplatněn byl, došlo ke snížení daňové povinnosti. Na toto zdaňovací období tedy dopadá ustanovení § 104 odst. 2 ZDPH.

Všechny podmínky pro postup dle § 104 odst 1. nebo 2 ZDPH jsou tedy naplněny.

3.2. Důsledky postupu dle § 104 ZDPH

Postup správce daně

¹ Podle ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH se uplatněním odpočtu daně rozumí uvedení odpočtu daně v daňovém přiznání.

² Viz § 40 odst. 17 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Postup správce daně je (s výjimkou stanovení sankce) podle obou dvou odstavců § 104 ZDPH stejný, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být daň uplatněna, dodatečně nevyměří. Zákon již však dále nespecifikuje, co má správce daně udělat ve zdaňovacím období, ve kterém byly skutečnosti rozhodné pro stanovení daně nesprávně vykázány. Lze však dovodit, že ani v tomto zdaňovacím období správce daně daň (dodatečně) nevyměří (nezmění její výši) a ponechá ji tak, jak byla nesprávně přiznána plátcem. V opačném případě by totiž hrozilo, že daň nebude státu vůbec odvedena (například pokud by plátcem zahrnul daň na výstupu do pozdějšího zdaňovacího období a správce daně by ji v tomto pozdějším zdaňovacím období nevyměřil a zároveň by ji nemohl doměřit dle § 104 ZDPH ve správném zdaňovacím období).

Výše uvedené lze dovodit i z účelu ustanovení § 104 ZDPH. Vzhledem k tomu, že zdaňovací období jsou u DPH velmi krátká (kalendářní měsíc nebo čtvrtletí), velmi často dochází k vykázání skutečností rozhodných pro stanovení daně v nesprávném zdaňovacím období. Kdyby měly být všechna taková pochybení řádně opravena, bylo by nutné podávat současně dvě dodatečná daňová přiznání. Vzhledem k četnosti chyb by bylo nutné taková přiznání podávat opakovaně. To by vedlo k nadměrnému administrativnímu zatížení jak u plátců, tak správců daně. Legislativce proto připustil určité zjednodušení, které umožňuje správci daně ponechat skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v tom zdaňovacím období, ve kterém byly plátcem vykázány a sankcionovat pouze takové situace, kdy daně pochybení vedlo k (byť dočasnému) krácení státního rozpočtu.

Lze tedy uzavřít, že jak podle odstavce 1, tak podle odstavce 2 § 104 ZDPH správce daně nevyloučí odpočet daně uplatněný v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než ve kterém mohl být odpočet daně uplatněn.

To samé musí platit pro zdaňovací období kalendářního roku, který následuje po roce, ve kterém mohl být odpočet daně poprvé uplatněn. Pro postup podle § 104 zákona o DPH totiž není rozhodné, jakým způsobem je daň uplatněna, zda v řádném nebo v dodatečném daňovém přiznání. Jediným kritériem je, zda daň do příslušného zdaňovacího období náležela, či nikoliv. Ke stejnému závěru lze dojít systematickým výkladem zákona o DPH. Jak ustanovení § 73 odst. 11, tak ustanovení § 103 ZDPH, která ukládají povinnost nebo umožňují podat za určitých podmínek dodatečné daňové přiznání, předcházejí ustanovení § 104 ZDPH. Ustanovení § 104 ZDPH je tak jako pozdější ustanovení speciální k oběma ustanovením.

Takto však nelze postupovat po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být odpočet daně nejdříve uplatněn³. Po uplynutí této lhůty již nárok na odpočet daně vůbec nelze uplatnit.

Stanovení sankce dle § 104 odst. 2 ZDPH

Podmínkou pro stanovení sankce dle § 104 odst. 2 ZDPH je, že v důsledku uvedení skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti v jiném zdaňovacím období došlo ke krácení státního rozpočtu. V případě odpočtu daně by docházelo k (dočasnému) krácení státního rozpočtu pouze tehdy, pokud by odpočet byl uplatněn v dřívějším zdaňovacím období, než ve kterém to umožňuje ustanovení § 73 odst. 2 ZDPH. Pokud je však odpočet uplatněn v pozdějším zdaňovacím období, nemůže být státní rozpočet nikdy zkrácen, naopak

³ Viz ustanovení § 73 odst. 11 ZDPH, poslední věta

takové pozdní uplatnění odpočtu daně má na státní rozpočet pozitivní vliv (státní rozpočet je tak fakticky úvěrován).

V posuzované situaci tak nedochází ke krácení státního rozpočtu, a proto sankci dle § 104 odst. 2 ZDPH nelze uložit. Zároveň nelze uložit pokutu podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, neboť plátce zahrnutím odpočtu daně do pozdějšího zdaňovacího období neporušil povinnost nepeněžitě povahy (plátce má právo podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, nikoliv povinnost takové dodatečné přiznání podat).

4. Návrh řešení

Na základě výše uvedeného navrhuji přijmout následující závěr:

Pokud plátce daně, který má ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění plný nárok na odpočet daně, uplatní odpočet daně z tohoto plnění v přiznání za zdaňovací období některého z následujících kalendářních roků, než ve kterém se plnění uskutečnilo, správce daně odpočet daně ponechá ve zdaňovacím období, ve kterém byl odpočet daně uplatněn a ani nestanoví sankci dle § 104 odst. 2 ZDPH s výjimkou případů, kdy by byl odpočet daně uplatněn po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Správce daně rovněž neuloží pokutu za porušení povinnosti nepeněžitě povahy.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlasíme s předkladatelem.

Pokud by tímto způsobem postupoval plátce, který byl v roce, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně, povinen kráti nárok na odpočet DPH způsobem stanoveným v § 76 ZDPH a koeficient by v tomto roce byl nižší než v roce, ve kterém bude nárok na odpočet uplatněn, docházelo by k "trvalému" krácení státního rozpočtu. Správce daně by v tomto případě doměřil rozdíl, o který by byl odpočet daně vyšší, včetně případného penále a úroku z prodlení. Tento rozdíl by se stanovil jako součin daně na vstupu uplatněné v pozdějším roce a rozdílu mezi vypořádacími koeficienty roku, ve kterém byl odpočet uplatněn, a roku, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně. Případné penále/úrok by se počítal od lhůty pro podání přiznání za poslední zdaňovací období roku, ve kterém byl odpočet uplatněn.

Příspěvek 178/23.05.07 – MF předkládá stanovisko

178/23.05.07 - Osvobození služeb zdravotní péče, které jsou poskytovány osobou z jiného členského státu

Předkládá: Olga Holubová, daňová poradkyně, č. osvědčení 367

Podle § 58 zákona o DPH⁴ jsou osvobozeny od daně služby zdravotní péče poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jimž je taková péče určena, vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění. Účelem příspěvku je sjednocení výkladu pojmu „*oprávněný subjekt*“, a to zejména pro případy, kdy služby zdravotní péče poskytují osoby, jež nejsou státními nebo nestátními zdravotnickými zařízeními ve smyslu zákona 20/1966 Sb. a ve

⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

smyslu 160/1992 Sb. Jedná se především o poskytování laboratorních analýz vzorků krve, příp. lidských tkání specializovanými laboratořemi se sídlem v jiných členských státech pro účely prevence, diagnostiky a léčby chorob, pokud je místo plnění v tuzemsku.

Příklad: český lékař plátce DPH pošle pacientovu krev do laboratoře rakouského zdravotnického zařízení k rozboru. Protože je místo plnění této služby dle § 10 odst. 7 zákona o DPH v ČR, přizná český lékař při přijetí této služby daň (reverse charge), avšak nárok na odpočet nemá. Pokud však bude laboratoř považována za oprávněný subjekt ve smyslu § 58, bude její služba osvobozena.

1. Oprávněné subjekty dle zákona o DPH

Zákon o DPH pojem „*oprávněné subjekty*“ ve svém textu přímo nedefinuje, pouze pod čarou odkazuje na výše uvedené předpisy⁵. To znamená, že dle zákona o DPH jsou oprávněnými subjekty přinejmenším všechna zdravotnická zařízení, státní i nestátní, splňují-li požadavky jednoho z těchto dvou předpisů, a to bez ohledu na jejich právní formu, způsob úhrady jejich péče či jiná hlediska. Lze proto konstatovat, že množina osob, jejichž služby zdravotní péče jsou osvobozeny dle § 58 zákona o DPH, je nejširší, jakou mohl český stát v rámci svých pravomocí daných články 132(1)(b) a 133 Směrnice⁶ vymežit (viz dále odstavec č. 3).

2. Oprávněné subjekty dle komunitárního práva

Směrnice definuje v článku 132(1)(b)⁷ subjekty, které požívají (či mohou požívat) osvobození, jestliže poskytují lékařskou péči⁸, jako „*veřejnoprávní subjekty*“ nebo „*nemocnice, léčebná nebo diagnostická centra a jiná řádně uznaná zařízení podobné povahy, pokud poskytují lékařskou péči za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů*“. Uvedené vymezení platí pouze pro lékařskou péči **ústavní**, lékařská péče dle čl. 132(1)(c)⁹ poskytovaná lékaři a zdravotníky **v ambulancích** je dle Směrnice osvobozena vždy, a to bez ohledu na právní formu, v rámci které je ambulance provozována.¹⁰

3. Oprávněné subjekty dle čl. 132(1)(b) Směrnice

Už ze samotného textu Směrnice vyplývá, že lékařská péče, je-li poskytována veřejnoprávními subjekty, je osvobozena vždy. Jinými slovy – veřejnoprávní subjekt bude při poskytování lékařské péče vždy požívat osvobození, které uděluje čl. 132(1)(b). Od tohoto pravidla se členské státy nemohou odchýlit. Pokud jde o ostatní subjekty poskytující lékařskou péči, ESD¹¹ rozhodoval o kritériích pro

⁵ Zákon č. 20/1966 Sb. 160/1992 Sb

⁶ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila Šestou směrnici Rady ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)

⁷ resp. čl. 13A(1)(b) Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)

⁸ Předpokládám, že pojem *lékařská péče* používaný v překladu anglického znění Šesté směrnice a Recastu je jen jiným výrazem pro pojem *zdravotní péče* používaný v zákoně o DPH. Obsah obou pojmů je věcně shodný.

⁹ resp. čl. 13A(1)(c) Šesté směrnice

¹⁰ 30. *Princip fiskální neutrality zabraňuje, mezi jiným, aby se s ekonomickými pracovníky provozujícími stejné aktivity jednalo odlišně vzhledem k výběru DPH. To znamená, že tento princip by byl ignorován, kdyby možnost využití osvobození, které je uděleno ustanovením o lékařské péči v článku 13A(1)(c), byla závislá na právní formě, pomocí níž osoba povinná provozuje svoji činnost.*

31. *Odpověď na první otázku musí tedy být, že osvobození udělené článkem 13 A(1)(c) není závislé na právní formě osob povinných poskytujících lékařskou nebo zdravotnickou péči, o níž hovoří toto ustanovení.* Case C-141/00 Kugler [2002] ECR I-6833

¹¹ Evropský soudní dvůr

jejich vymezení a také o rozsahu pravomocí, které mají pro tyto účely členské státy k dispozici. Požadavkem Směrnice je zachování stejných či podobných podmínek, za kterých činnost provádějí veřejnoprávní subjekty. Posouzení této skutečnosti může být založeno na míře veřejného zájmu na činnosti zkoumaného subjektu, míře úhrad ze zdravotního či sociálního pojištění, podobném právním uznání. Okruh dalších podmínek je omezen článkem 133 Směrnice. Členské státy proto nemohou klást další podmínky nad rámec těchto ustanovení¹². Jejich diskreční pravomoc je, jak vyplývá z judikatury, v uvedeném ohledu značně zúžena¹³. Důvodem je splnění základních požadavků společného systému DPH, jimiž jsou jednotný základ daně, jednota v oblasti výjimek (hlavně osvobození) a též i zachování hospodářské soutěže v maximální možné míře.

4. Závěr

Jak už jsem výše uvedla, neklade zákon o DPH kromě profesní způsobilosti žádné další podmínky pro kvalifikaci zdravotnického zařízení mezi subjekty oprávněné k osvobození dle § 58, což v praxi znamená, že osvobození uplatňují všechna tuzemská zdravotnická zařízení. Lze proto předpokládat, že cílem zákonodárce nebyla žádná zvláštní restrikce počtu oprávněných subjektů na základě jiných kritérií, než je profesní způsobilost. Ostatní členské státy navíc nemají možnost odchýlit se od výše uvedených ustanovení Směrnice v tom smyslu, že množinu těchto oprávněných subjektů ještě dále rozšíří. Není proto v zásadě možné, aby „uznáním“ oprávněných subjektů z jiných členských států pro účely osvobození od daně byla narušena koncepce § 58 (tj. aby osvobození mohly uplatnit i subjekty, které by jinak, pokud by byly usazeny v tuzemsku, zákonné podmínky nesplnily). Též je třeba připomenout, že cílem osvobození lékařské péče je snížení její ceny¹⁴ a tento cíl by byl narušen, jestliže

¹² 64. Pokud se týká pojmu „jinak řádně uznané instituce podobného charakteru“, článek 13A(1)(b) Šesté direktivy neupřesňuje podmínky a procesy k tomuto uznání. V principu je tedy na vnitrostátním právu každého členského státu stanovit zákony podle toho, jaké právní uznání smí být uděleno institucím, které o něj žádají.

65. Schválení národních zákonů v této oblasti je stanoveno ve článku 13A(2)(a) Šesté direktivy, který uvádí, že členské státy smí udělit orgánům jiným než spravovaným veřejným právem daňové osvobození stanovené v (1)(b)...podléhající v každém individuálním případě jedné nebo více...podmínkám zde zmíněných.

66. Protože článek 13A(2)(a) nicméně nepožaduje, aby členské státy učinily taková opatření, skutečnost, že členský stát neuplatňuje takové právo volby, neovlivňuje možnost, že instituce může být právně uznána za účelem udělení zmiňovaného osvobození.

67. Navíc žádné ustanovení Šesté direktivy nepožaduje, aby bylo právní uznání uděleno v souladu s formálním procesem, nebo aby bylo poskytnuto výslovně v národních daňových ustanoveních. Case C-45/01 Dornier [2003] ECR I-12911

¹³ 79. Ačkoliv Článek 13A(1) Šesté direktivy říká, že členské státy mohou používat daňová osvobození předepsaná tímto ustanovením za podmínek, které mohou stanovit za účelem zajištění správné a přímé aplikaci takových osvobození a za účelem zamezení jakémukoliv vyhnutí se odpovědnosti, zrušení účinnosti nebo zneužití, členský stát se proti plátcům daně, který je schopen ukázat, že jeho daňová pozice skutečně spadá do jedné z kategorií daňových osvobození stanovených v Šesté direktivě, nesmí spoléhat na opomenutí schválit zákonná ustanovení, která jsou zaměřena k aplikaci tohoto daňového osvobození (Kugler odst. 52).

80. Pokud jde o obsah článku 13A(1)(b) a (c) Šesté direktivy soud dochází k závěru, že na rozdíl od tvrzení německé vlády tato ustanovení označují dostatečně přesným a bezpodmínečným způsobem aktivitu, na které se vztahuje daňové osvobození (viz analogicky pokud jde o článek 13A(1)(g) Šesté direktivy, Kugler, citovaný výše, odstavec 53).

81. Skutečnost, že tato ustanovení propůjčují členským státům diskreční právo určit, které instituce ač nejsou spravovány veřejným právem, mohou mít prospěch z daňového osvobození stanovené ve článku 13A(1)(b), a dále určit, kterým středně zdravotnickým profesím může být uděleno daňové osvobození stanovená v písmenu (c) stejného ustanovení, nezamezuje jednotlivcům, kteří podle objektivních kritérií poskytují léčbu ve veřejném zájmu předpokládanou k těmto osvobozením, ve spoléhání se přímo na ustanovení Šesté direktivy proti národním ustanovením, která nejednají v souladu s direktivou. Case C-45/01 Dornier [2003] ECR I-12911

¹⁴ 40. Zatímco z této judikatury plyne, že ustanovení lékařské péče musí mít léčebný cíl, neplyne z ní nutně, že léčebný účel služby musí být omezený v úzkém rozsahu (viz Komise v Francie, odstavec 23). Odstavec 40 rozhodnutí v případě Kugler ukazuje, že lékařské služby vykonané pro preventivní účely mohou mít prospěch z daňového osvobození v článku 13A(1)(c).

by služba poskytnutá osobou z jiného členského státu byla pomocí institutu *reverse charge* svým příjemcem zdaněna bez nároku na odpočet, a to tím spíše, že ani poskytovatel služby nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých souvisejících plnění ve svém státě dle čl. 169(a) Směrnice nemá.

Z uvedených důvodů navrhuji pro účely § 58 odst. 1 přijmout takový výklad pojmu „oprávněný subjekt“, dle kterého lze mezi oprávněné subjekty zahrnout poskytovatele služeb zdravotní péče, kteří jsou veřejnoprávními subjekty či subjekty ve svém (členském) státě řádně uznanými pro účely osvobození dle čl. 132 (1)(b) a (c) Směrnice. Důkazní břemeno leží na příjemci služby.

Navrhovaný postup není v rozporu s § 58 zákona o DPH, neboť poznámka pod čarou není sama o sobě normotvorná a lze ji chápat nanejvýš jako vyjádření úmyslu zákonodárce usnadňující orientaci plátce. Postup je také plně v souladu se Směrnicí a přístupem ESD¹⁵ a navíc odpovídá i snaze orgánů ES usnadnit a zjednodušit „přeshraniční poskytování lékařské péče“¹⁶.

Navrhuji zveřejnění uvedeného výkladu.

Stanovisko Ministerstva financí

Nesouhlas.

Předkladatelka navrhuje výklad pojmu „oprávněný subjekt“, podle kterého by oprávněnými subjekty byly i poskytovatelé služeb zdravotní péče (v příspěvku se uvádí konkrétně poskytování laboratorních analýz vzorků krve, příp. lidských tkání specializovanými laboratořemi se sídlem v jiných členských státech pro účely prevence, diagnostiky a léčby chorob, pokud je místo plnění v tuzemsku podle § 10 odst. 7), kteří jsou veřejnoprávními subjekty či subjekty ve svém (členském) státě řádně uznanými pro účely osvobození dle čl. 132 (1)(b) a (c) Směrnice. Důkazní břemeno by mělo podle návrhu být na příjemci služby. Pak by příjemce služby v tuzemsku (plátce) uplatňoval osvobození od daně bez nároku na odpočet daně.

Podstatou příspěvku je to, zda uznat poskytovatele služeb z jiného členského státu pro zdravotnická zařízení v tuzemsku za oprávněné osoby a uplatnit tak osvobození podle § 58 zákona o DPH. Obecně převažuje v odd. 181 stanovisko, že podle našeho zákona o DPH nejsou poskytovatelé z JČS oprávněnými subjekty, domníváme se, že je nelze za oprávněné subjekty uznat ani podle ustanovení směrnice, když každý stát může uznávat jednotlivé subjekty jako oprávněné pro osvobození různě, nejsou jednotná kritéria.

Část nové příspěvky

Dokonce v případech, kde je jasné, že osoby, které jsou předmětem vyšetření nebo jiných lékařských zásahů preventivního charakteru, netrpí žádnou nemocí nebo zdravotní poruchou, zahrnutí těchto služeb ve znění ustanovení lékařské péče je v souladu s cílem snížení ceny lékařské péče, což je společně oběma osvobozením v Článku 13A(1)(b) a (c) tohoto odstavce (viz Komise v Francie, odstavec 23, a Kügler, odstavec 29). Case C-212/01 Margarete Unterperntinger [2003] ECR I-13859

¹⁵ poznámka pod čarou č. 9, odst. 67 případu Dornier: právnímu uznání oprávněného subjektu nemusí předcházet žádný formální proces a nemusí být výslovně zakotveno v daňovém zákoně členského státu.

¹⁶ viz Sdělení komise: Konzultace týkající se akce Společenství v oblasti zdravotnických služeb, SEC(2006)1195/4

Daň z příjmů

180/27.06.07 - Převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost – nabývací cena podílu

Předkládají: Ing. Václav Baňka, daňový poradce, č. osvědčení 891
Ing. Jan Linhart, daňový poradce, č. osvědčení 2890
Mgr. Ing. Martin Houska, daňový poradce, č. osvědčení 2959

Situace

Akciová společnost („převádějící společnost“) v rámci své reorganizace založí společnost s ručením omezeným („přijímající společnost“) nepeněžitým vkladem ve formě samostatné části svého podniku případně převádějící společnost vloží samostatnou část svého podniku do již existující přijímající společnosti. Přijímající společnost bude 100% dceřinou společností.

Dotaz

Otázkou je, jaká je pro daňové účely nabývací cena podílu v přijímající společnosti z pohledu převádějící společnosti.

Rozbor problému

Účetní pojetí

a) Z pohledu převádějící společnosti (vkladatele)

Vložením majetku do jiné obchodní společnosti nabývá převádějící společnost dlouhodobý finanční majetek.

V souladu s §25 odst. 1 písm. f) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se podíl na jiné společnosti oceňuje pořizovací cenou. V souladu s článkem 3.2 českého účetního standardu pro podnikatele č. 014 v případě, kdy je podíl nabyt protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti, jejím oceněním u vkladatele je účetní zůstatková cena nepeněžitého vkladu v obchodní společnosti (za předpokladu, že účetní hodnota vložených aktiv je vyšší, než účetní hodnota převedených závazků). Z pohledu vkladatele půjde tedy o přeměnu jednoho druhu aktiv (snížených o hodnotu závazků) na jiné aktivum. Účetně bude vklad zachycen odúčtováním zůstatkové ceny příslušných majetkových účtů a závazků, které tvoří součást vkládané části podniku, na účet 06.

b) Z pohledu přijímající společnosti

Hodnota nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným se v souladu s §59 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (obchodní zákoník), stanoví podle posudku zpracovaného na společnosti nezávislým znalcem jmenovaným soudem.

Daňové pojetí

a) Z pohledu převádějící společnosti

Pro daňové účely je nabývací cena podílu ve vkládající společnosti definována v §23a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) následovně:

„Nabývací cenou podílu v přijímající společnosti je cena převedeného podniku nebo jeho samostatné části, jak byl oceněn pro nepeněžitý vklad podle zvláštního právního předpisu,⁷⁰⁾ v ostatních případech cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.^{1a)}“

⁷⁰⁾ *Obchodní zákoník*

^{1a)} *Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)*

Ustanovení §23a odst. 2 ZDP odkazuje na obchodní zákoník, který, jak již bylo uvedeno výše, stanoví v §59 odst. 3, že hodnotu nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti stanoví na společnosti nezávislý znalec jmenovaný za tímto účelem soudem.

Důvodová zpráva k navrhované novele č. 438/2003 Sb., které ustanovení §23a ZDP zavádí, uvádí:

„Je řešena otázka nabývací ceny podílu na přijímající společnosti, která ve Směrnici sice výslovně upravena není, pro její správnou aplikaci je to však zcela nezbytné.“*

Z tohoto krátkého komentáře lze usoudit, že úmysl tvůrců zákona byl otázkou nabývací ceny podílu pro daňové účely jednoznačně upravit, a proto byla v §23a nabývací cena podílu převádějící společnosti na přijímající společnosti definována s odkazem na obchodní zákoník jako cena stanovená znalcem nezávislým na společnosti, jmenovaným za tímto účelem soudem.

b) Z pohledu přijímající společnosti

§30 odst. 12 ZDP ukládá přijímající společnosti povinnost u majetkových složek, které byly převedeny, pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem, tj. zachovat způsob odepisování a odpisovat ze stejné vstupní ceny.

Ocenění pro daňové účely majetku, který se neodepisuje podle ZDP ani podle zákona o účetnictví upravuje §24 odst. 11 ZDP.

§24 odst. 11 ZDP (zkráceno):

„Při prodeji majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona ani podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ a byl nabyt při převodu podniku nebo jeho samostatné části podle § 23a lze související výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u převádějící společnosti před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou²⁰⁾ pro účely převodu podniku nebo jeho samostatné části podle § 23a zvýšené o případné opravné položky vytvořené k tomuto majetku, jejichž tvorba nebyla u zanikající nebo převádějící společnosti pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.“

V důvodové zprávě k novele č. 438/2003 Sb., je uveden záměr tohoto ustanovení, a sice *„zajistit daňově neutrální režim pro majetek neodepisovaný podle ZDP ani podle účetních předpisů, tak jak to požaduje Směrnice*“*.

Z výše uvedeného lze dovodit, že v případě prodeje majetku vlastněného přijímající společností nebude jako daňový náklad uplatněna cena určená znalcem, ale jeho hodnota evidovaná v účetnictví u převádějící společnosti (pro majetek, který se neodepisuje podle

* Směrnici je myšlena Směrnice Rady č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů, která je touto novelou implementována.

ZDP ani podle zákona o účetnictví), respektive daňová zůstatková cena u majetku odepisovaného podle ZDP.

Daňové pojetí - §24 odst. 7 a 11 ZDP

Analyzujeme nyní, zda se na ocenění podílu, který má převádějící společnost na přijímající společnosti, nemůže vztahovat také ustanovení §24 odst. 7 ZDP nebo §24 odst. 11 ZDP.

§24 odst. 7 ZDP (zkráceno):

„Nabývací cenou podílu na obchodní společnosti se pro účely tohoto zákona rozumí hodnota nepeněžitého vkladu společníka. Hodnota tohoto vkladu se stanoví u společníka, který je poplatníkem uvedeným §17 odst. 3, ve výši zůstatkové ceny (§29 odst. 2) vkládaného hmotného a nehmotného majetku a dále ve výši účetní hodnoty²⁰⁾ ostatního vkládaného majetku.“

²⁰⁾ Zákon o účetnictví

Citované ustanovení upravuje ocenění hodnoty nepeněžitého vkladu u vkladatele, který není fyzickou osobou. To upravuje nabývací hodnotu vkladu jednotlivých položek majetku v případě vkladu jednotlivých aktiv, nikoli vklad podniku, který z definice obsahuje položky aktiv i pasiv. Z tohoto důvodu není možné toto ustanovení na řešenou situaci aplikovat.

§24 odst. 11 ZDP

Toto ustanovení upravuje daňové nakládání s majetkem, který byl vložen do společnosti, tj. upravuje nakládání s vloženým majetkem u přijímající společnosti. Vyplývá to mimo jiné ze věty „lze uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u zanikající nebo převádějící společnosti“.

Je tedy možné učinit závěr, že toto ustanovení situaci stanovení ceny nabývacího podílu vzniklého vkladem podniku neupravuje a že se vztahuje na ocenění předmětu vkladu v přijímající společnosti.

Lex specialis derogat legi generali

Jako podpůrný argument lze uvést, že podle právní teorie by byl §23a odst. 2 ZDP vůči §24 odst. 7 nebo 11 ZDP ustanovením speciálním. §23a odst. 2 ZDP upravuje speciálně nabývací cenu podílu pro případ převodu podniku nebo jeho samostatné části, a proto by mělo, pokud by byla tato ustanovení v konfliktu, v aplikaci přednost.

Lex posterior derogat legi priori

V teoretickém případě, že by nebylo možno říci, které z uvedených ustanovení je vůči druhému z nich speciální, použilo by se, opět v souladu s právní teorií, ustanovení novější.

§23a a §24 odst. 11 byly vloženy do ZDP novelou č. 438/2003 Sb., zatímco §24 odst. 7 byl vložen do ZDP novelou č. 323/1993 Sb. a od té doby byl mnohokrát novelizován, ale ne však v souvislosti se stanovením nabývací ceny nepeněžitého vkladu.

Z tohoto pohledu by §23a odst. 2 ZDP měl přednost před ustanovením §24 odst. 7 ZDP.

Dílčí závěr

Na základě každého z výše uvedených argumentů lze shrnout, že ustanovení § 24 odst. 7 ani § 24 odst. 11 ZDP neupravují nabývací cenu podílu v přijímající společnosti. Je proto možné učinit závěr, že tato nabývací cena je upravena v § 23a odst. 2 ZDP.

Daňové a účetní pojetí v případě prodeje podílu

Při případném prodeji podílu bude v účetnictví nákladem z pohledu vkládající společnosti (tj. držitele prodávaného podílu) účetní hodnota vkladu ve výši zaúčtované na účtu skupiny 06 a výnosem kupní cena. Rozdíl bude tvořit účetní zisk nebo ztrátu z titulu prodeje majetkových cenných papírů / podílů s rozhodujícím vlivem.

Rozdíl mezi nabývací cenou podílu podle §23a odst. 2 ZDP a hodnotou zachycenou v účetnictví bude představovat položku snižující resp. zvyšující základ daně a bude tedy uveden na řádku 162, resp. 62 daňového přiznání.

Nabývací cena podílu podle §23a odst. 2 ZDP pro účely stanovení základu daně při prodeji podílu se nemění, dojde-li k přeměně společnosti a případnému přecenění podílů v účetnictví převádějící společnosti a následnému prodeji podílu po provedení přeměny.

Daňové a účetní dopady dalších návazných transakcí s podílem

Podíl na přijímající společnosti respektive převádějící společnost může být dále předmětem dalšího vkladu, přeměny (včetně odštěpení), případně prodeje. Dle typu transakce bude postupováno podle §24 odst. 7 nebo §23a až §23c ZDP. Během těchto dalších návazných transakcí však nedojde ke změně daňové nabývací hodnoty, tj. daňová nabývací hodnota bude ve všech případech stanovena podle ceny zjištěné znalcem jmenovaným soudem při vkladu podniku.

Stanovisko Ministerstva financí

Konstatujeme, že z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) příspěvek v zásadě popisuje problematiku v souladu s platnou právní úpravou. Dovolujeme si doplnit několik skutečností, které mohou být při posuzování daňového režimu převodu podniku nebo jeho samostatné části důležité.

1. Převodem samostatné části podniku se rozumí část podniku, která představuje samostatný organizační a funkční celek. Pokud předmět vkladu tento znak nespĺňuje, jedná se o individuální vklad a ustanovení § 23a odst. 2 ZDP nelze použít.
2. Při následném zcizení podílu v přijímající společnosti je předmětem daně z příjmů u převádějící společnosti, která prodává, resp. vkládá atd., podíl v přijímající společnosti, rozdíl mezi cenou podílu stanovenou podle § 23a odst. 2 ZDP a cenou stanovenou pro účely zcizení. Závěry předkladatele uvedené v posledních třech odstavcích příspěvku jsou v tomto směru nepřesné, protože reálná hodnota podílu v přijímající společnosti, resp. cena zjištěná znalcem je shodná pro obě transakce pouze v případě, že v přijímající společnosti dochází ke zcizení tohoto podílu bezprostředně po vkladu samostatné části podniku.
3. Pokud dojde ke zcizení podílu bezprostředně po převodu samostatné části podniku podle § 23a ZDP, správce daně by měl důkladně zkoumat, zda nedošlo ke zkrácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP, zejména zda pro převod samostatné části podniku existovaly ekonomické důvody a jaký byl skutečný obsah právních úkonů směřujících ke vkladu podniku a k bezprostředně následujícímu

prodeji podílu v převádějí společnosti, resp. jiné formě zcizení, ve smyslu § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

4. Shledá-li správce daně, že nejsou důvody pro použití § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP, při následném zcizení podílu v přijímající společnosti je nabývací cenou tohoto podílu cena stanovená pro účely předcházejícího převodu samostatné části podniku podle § 23a odst. 2 ZDP.

5. Shledá-li správce daně, že jsou důvody pro použití § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP, pro stanovení nabývací ceny podílu se použije § 24 odst. 7, nikoliv § 23a odst. 2 ZDP.

181/27.06.07 - Společné zdanění manželů uplatněné formou dodatečného daňového přiznání

Předkládá: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

S účinností od 1.1.2005 zákon č. 586/1992Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), umožňuje manželům za taxativně vymezených podmínek uplatnit režim společného zdanění manželů ve smyslu § 13a ZDP. V odst. 1 cit. ustanovení ZDP vymezuje poplatníky (manželé), kteří mohou režim společného zdanění uplatnit. Těmito jsou manželé, kteří jsou poplatníky dle § 2 ZDP a kteří vyživují ve společné domácnosti alespoň jedno dítě, přičemž obě podmínky musí být splněny současně, a to nejpozději do 31.12. daného roku. V odst. 3 cit. ustanovení jsou vymezeny podmínky pro uplatnění režimu společného zdanění u „mezinárodních manželství“. V odst. 4 cit. ustanovení pak ZDP přesně vymezuje případy, kdy manželé, kteří splňují podmínky dle odst. 1 a 3, nemohou režim společného zdanění uplatnit.

Manželé splňující podmínky podle odst. 1-4 cit. ustanovení, uplatňují režim společného zdanění ve svém daňovém přiznání, přičemž po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nelze dle odst. 7 cit. ustanovení způsob stanovení základu daně a daně formou společného zdanění manželů uplatněný v daňovém přiznání měnit. Tzn., že rozhodnou-li se manželé uvedený režim uplatnit, tento již nemohou formou dodatečného daňového přiznání změnit.

Otázkou je, zda ZDP umožňuje režim společného zdanění manželů použít v případech, kdy společné zdanění není uplatněno manžely v řádném daňovém přiznání a tento režim chtějí uplatnit manžele formou dodatečném daňovém přiznání.

Jak z výše uvedeného vyplývá, pokud manželé splní podmínky taxativně vymezené v odst. 1-4, mohou dle našeho názoru režim společného zdanění uplatnit i formou dodatečného daňového přiznání. Ustanovení § 13a odst. 7 ZDP upravuje pouze případy, kdy poplatníci (manželé) uvedený režim společného zdanění uplatní v řádném daňovém přiznání, a tento by chtěli po uplynutí lhůty pro podání řádného přiznání dodatečně změnit.

Ustanovení § 41 odst. 1 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nezakazuje poplatníkům (manželům) podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ve kterém tito uplatní výpočet základu daně a daně v souladu s § 13a ZDP.

Podle našeho názoru lze režim společného zdanění manželů uplatnit i formou dodatečného daňového přiznání.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas s návrhem předkladatele

182/27.06.07 - Společné zdanění manželů v případě, kdy jeden z manželů po skončení zdaňovacího období zemře

Předkládá: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

S účinností od 4.4.2007 došlo k novelizaci ZDP a to zákonem č. 67/2007, kterým se doplňuje odst. 9. Toto ustanovení umožňuje uplatnit režim společného zdanění manželů i v případě, kdy jeden z manželů po skončení zdaňovacího období zemře, splní-li manželé podmínky podle odst. 1-4 cit. ustanovení. Současně dle čl. II přechodných ustanovení se cit. ustanovení použije již pro zdaňovací období roku 2006.

Je nasnadě uvést, že citovaná právní úprava vešla v platnost v době (4.4.2007), kdy mnoho poplatníků podalo za zdaňovací období roku 2006 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v řádném termínu, tj. do 2.4.2007, a režim společného zdanění manželů neuplatnilo v souladu s výkladem Ministerstva financí publikovaným v Pokynu D-300, k § 13a odst. 6 bodu 1. Přechodné ustanovení zákona č. 67/2007 však umožňuje daný režim uplatnit již pro rok 2006.

Jak jsme již uvedli v bodu 1. tohoto materiálu v návaznosti na změnu ZDP účinnou od 4.4.2007, mohou poplatníci za zdaňovací období roku 2006, v případě, kdy jeden z manželů po skončení zdaňovacího období roku 2006 zemře a splní-li manželé současně podmínky podle odst. 1-4 cit. ustanovení ZDP, v daných případech uplatnit režim společného zdanění manželů formou dodatečného daňového přiznání.

Dle našeho názoru (viz bod 1) bez ohledu na platnost novely ZDP je možné formou dodatečného daňového přiznání uplatnit režim společného zdanění i za zdaňovací období roku 2005, a to v případech, kdy jeden z manželů po skončení zdaňovacího období roku 2005 zemře, splní-li manželé současně podmínky podle odst. 1-4 cit. ustanovení ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas s návrhem předkladatele

DPH

183/27.06.07 - Nárok na odpočet u zdanitelných plnění u kterých nevzniká povinnost odvést daň v tuzemsku

Předkládá: Ing. Jan Rambousek, daňový poradce, č. osvědčení 693

1. Úvod problému

V praxi se začínají objevovat případy, kdy správce daně zpochybňuje nárok na odpočet u plátců, kteří jsou organizační složkou subjektu z jiného členského státu.

2. Analýza problému z hlediska platné legislativy

2.1. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, dále jen „ZDPH“

§ 72 odst. 2 písm. c

plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,

§ 4 odst. 1 písm. s)

plátcem osoba povinná k dani, která byla registrovaná k dani v tuzemsku podle § 95,

2.2. Směrnice Rady 2006/112/ES ve znění směrnice Rady 2006/138/ES, dále jen „Recast“

Článek 169

Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:

a) plnění spočívajících v činnostech uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskutečněna mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tomto členském státě;

b) plnění osvobozených od daně podle článků 138, 142 a 144, článků 146 až 149, článků 151, 152, 153 a 156, čl. 157 odst. 1 písm. b), článků 158 až 161 a článku 164;

c) plnění osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f), je-li příjemce usazen mimo Společenství nebo jsou-li tato plnění přímo vázána na zboží určené k vývozu ze Společenství.

3. Věcná a ekonomická analýza problému

V praxi se stále setkáváme s případy, kdy správce daně pod vlivem § 7 odst. 2 písm. j) zák.č. 588/1992 Sb., rozlišuje mezi zřizovatelem a organizační složkou a nechápe je jako jeden subjekt. Pokud potom správce daně zaregistruje organizační složku jako plátce, tvrdí, že zaregistroval organizační složku a nikoli zřizovatele.

V reálném světě to má dopady v případech, kdy organizační složka přijme v tuzemsku zdanitelné plnění a uplatní z něho nárok na odpočet. Výsledné zdanitelné plnění, pro které bylo toto přijaté plnění poskytnuto však poskytne již vlastní zřizovatel pod jiným DIČ. V praxi se setkáváme s případy, kdy správce daně odmítá uznat nárok na odpočet s odůvodněním, že český plátce neposkytl zdanitelné plnění.

Až do přistoupení České republiky k Evropské unii, bylo poskytnutí služby organizační složce chápáno jako plnění. Z toho zřejmě pramení zažitá praxe finančních úřadů rozdělovat jeden subjekt s jednou právní subjektivitou na dva různé subjekty a považovat vnitropodnikové dodávky za zdanitelné plnění, pokud je podnik ve více členských státech.

S tím je spojen i nárok na odpočet, kdy správce daně zpochybňuje nárok na odpočet v tuzemsku subjektu, který provedl zdanitelné plnění v jiném členském státě pod jiným než českým DIČ.

Dále správce daně požaduje, aby na daňovém dokladu byla uvedena adresa české organizační složky a její české DIČ, bez ohledu na to, že toto ZDPH v § 28 nepožaduje.

4. Navrhovaná řešení

Pro odstranění těchto nejasností která se objevují navrhuje, aby Ministerstvo financí ČR potvrdilo, že:

Pokud se jedná o zahraniční subjekt, který má v tuzemsku organizační složku či je v tuzemsku pouze zaregistrován, nebo naopak o český subjekt, který má v zahraničí organizační složku, nejedná se o v případě vnitropodnikových dodávek o poskytnutí plnění.

V případě, že plátce přijme zdanitelné plnění, není pro uplatnění odpočtu rozhodující, zda zdanitelné plnění poskytne pod českým DIČ, či pod DIČ jiného členského státu, pokud ho má přiděleno.

Pro uplatnění nároku plátcem na odpočet není nutno, aby na dokladu byla česká adresa a DIČ přidělené v tuzemsku. Sídlo, uvedené na daňovém dokladu tedy může být i zahraniční a rovněž DIČ nemusí být tuzemské.

5. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 4. *Navrhovaná řešení, zveřejnit na webových stránkách Ministerstva financí ČR.*

Stanovisko Ministerstva financí

Problematika uplatňování nároku na odpočet DPH u osoby registrované v jiném členském státě s organizační složkou v ČR byla předmětem jednání KV KDP dne 20.10.2004 (příspěvek R. Maškové). Na jednání MF vyjádřilo souhlas se závěrem, že tato osoba, která podniká v tuzemsku prostřednictvím své organizační složky registrované k DPH, má při splnění obecných podmínek ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH nárok na odpočet daně i u zdanitelných plnění, která nejsou přiřaditelná k činnosti této organizační složky. Nárok na odpočet daně může uplatnit v daňovém přiznání podávaném organizační složkou.

MF proto nepovažuje za účelné danou problematiku na jednání KV KDP opakovaně otevírat.

Navíc v příspěvku předkladatele jsou obsaženy některé nepřesnosti, které MF neumožňují k navrhovaným závěrům přijmout jednoznačně souhlasné stanovisko. Za sporný MF považuje zejména závěr, že v případě přeshraničních vnitropodnikových dodávek se nejedná o poskytnutí plnění. Obdobný závěr lze akceptovat výhradně v případě vnitropodnikového poskytnutí služeb, nevztahuje se na případy dodání zboží. Problematická je rovněž formulace v souvislosti s uváděním přiděleného DIČ. Naopak v příspěvku není uvedeno, že nárok na odpočet daně lze i v tomto případě uplatnit pouze při splnění všech obecných podmínek stanovených v § 72 a 73 zákona o DPH, tj. včetně povinnosti prokázání účelu použití. Z

uvedených důvodů MF navrhuje se uvedeným příspěvkem na jednání KV KDP dále nezabývat.

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

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

Úvod – popis problému

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

Finanční činnosti jsou z pohledu DPH specifické tím, že při jejich poskytování klientům není v určitých případech samostatně stanovena úplata za službu, ale celková odměna finanční instituce poskytující tato plnění je dána úrokovou marží resp. marží mezi prodejní a kupní cenou daného aktiva nebo instrumentu. Jedná se typicky o následující činnosti:

- Obchodování s devizami a směnářská činnost
- Obchodování s cennými papíry
- Obchodování s finančními deriváty (opcemi, forwardy a swapy)
- Poskytování úvěrů a peněžních půjček.

V praxi vyvstává otázka, jakým způsobem by tyto „maržové“ obchody měly být zohledněny ve jmenovateli koeficientu pro výpočet poměru pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu u přijatých plnění, která jsou použita k uskutečnění plnění, u nichž má plátce nárok na odpočet, tak k uskutečnění plnění, u kterých plátce nárok na odpočet nemá.

Skutečnost, že problematika maržových obchodů není v současné době legislativně jednoznačně upravena, přináší na straně plátců nejistotu, zda jimi uplatňované postupy jsou v souladu s českými a evropskými DPH pravidly. Pokyn D-212 je podle názoru předkladatelů v současné době nepoužitelný, jelikož upravoval problematiku finančních činností na základě dnes již neplatného zákona, jakož i principů odlišných od principů evropské legislativy DPH.

Základním cílem tohoto příspěvku je proto především zvýšit právní jistotu plátců DPH v oblasti výpočtu koeficientu u některých finančních činnostech.

1. Analýza problému z pohledu platné legislativy

2.1 Zákon o DPH - platné znění

Současné znění zákona o DPH, pokud jde o výpočet jmenovatele koeficientu, neposkytuje jednoznačné vodítko. V souladu s ustanovením § 76 odst. 2 zákona o DPH do jmenovatele vedle údajů v čitateli vstupuje „součet veškerých plátcem uskutečněných plnění bez nároku na odpočet daně uvedených v § 75 odst. 1, případně upravený podle odstavce 3“.

Z textu ustanovení není zřejmé, jakým způsobem ve jmenovateli koeficientu plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet zohlednit. Podle striktního gramatického výkladu by do koeficientu měl být uváděn počet osvobozených plnění bez ohledu na jejich hodnotu.

Předkladatelé se domnívají, že takovýto výklad by byl v rozporu s obecnými principy DPH i s legislativou a rozhodovací praxí orgánů Evropského společenství, na základě kterých se jako logické jeví zahrnovat do koeficientu součet úplat za poskytnutá plnění, tj. sumu základů daně za poskytnutá plnění.

Zákon o DPH definuje základ daně v ustanovení § 36 s tím, že se výslovně nezabývá definicí základu daně u finančních činností. Základem daně by tak mělo být vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné plnění od osoby, pro kterou je plnění uskutečněno nebo od třetí osoby.

2.2 Šestá směrnice

Podle čl. 174 Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (recast Šesté směrnice) je odčitatelný podíl DPH na vstupu dán zlomkem, jehož jmenovatel obsahuje „celkovou výši ročního obrátu, bez DPH, vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a k plněním, u nichž daň není odpočitatelná“.

V souladu s Šestou směrnicí by tedy do jmenovatele koeficientu pro výpočet odčitatelné části DPH na vstupu měl být zahrnut obrát vztahující se k plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet.

Pojem „obrat“ není v Šesté směrnicí v souvislosti s krácením nároku na odpočet DPH na vstupu definován¹⁷.

Vzhledem k tomu, že pojmy komunitárního práva obecně mají svůj vlastní význam nezávislý na obsahu, jaký těm kterým pojmům přisuzuje legislativa jednotlivých členských států, nelze podle názoru předkladatelů bez dalšího pro výpočet koeficientu použít definici obrátu uvedenou v § 6 odst. 2 zákona o DPH¹⁸.

Obdobně jako v případě českého zákona o DPH se tak v rámci EU legislativy nabízí vyjít při stanovení hodnoty jmenovatele ze sumy základů daně¹⁹ za poskytnuté finanční činnosti. Základ daně je v tomto ustanovení definován zjednodušeně jako vše, co tvoří protiplnění, které má banka obdržet za poskytnutí služby.

2.3 Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora

Evropský soudní dvůr dosud neposkytl výslovnou definici pojmu „obrat“ nebo „základ daně“ v souvislosti s finančními činnostmi.

Nicméně otázkou stanovení základu daně resp. obrátu u plnění, u nichž není samostatně stanovena úplata (tj. u maržových obchodů) a otázkami souvisejícími s touto problematikou, se zabývala zejména rozhodnutí Evropského soudního dvora *First National Bank of Chicago* (C-172/96), *Glawe* (C-38/93) a *Fischer* (C-283/95).

V prvním, pro naše účely rozhodujícím případě, rozhodoval Evropský soudní dvůr otázku, zda transakce (spotové i forwardové) spočívající v obchodování s devizami prováděné bankou, při nichž nebyla protistraně účtována žádná provize ani poplatek (zisk banky byl tvořen spreadem mezi prodejním a nákupním kursem cizí měny), představují dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu, a pokud ano, co představuje úplatu za tuto transakci. Druhý

¹⁷ Definice pojmu „obrat“ obsažená v čl. 288 recastu Šesté směrnice je použitelná pouze pro ustanovení týkající se osvobození od uplatňování DPH pro malé podniky.

¹⁸ Aby bylo možno uplatnit eurokonformní výklad příslušných ustanovení Šesté směrnice, je v první řadě nutno zkoumat a zohlednit to, jaký obsah dává jednotlivým pojmům a jaký výklad jednotlivých ustanovení komunitárního práva poskytuje judikatura Evropského soudního dvora.

¹⁹ Článek 11 (A)(1)(b) Šesté směrnice resp. článek 73 recastu Šesté směrnice

jmenovaný rozsudek se zabýval otázkou výše úplaty v případě provozování hracích automatů, kdy z částek vhozených do automatu hráči byly vypláceny výhry.

Z těchto rozhodnutí vyplývají následující principy:

- a) základem daně při poskytování služeb ve smyslu čl. 11A(1)(a) Šesté směrnice je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela, tj. kterou si skutečně může ponechat pro sebe
- b) úplata za službu nemůže být v určitých případech shodná s hrubou částkou, kterou osoba poskytující službu inkasovala v rámci transakce od protistrany; kalkulace úplaty za služby tak nesmí v určitých případech vycházet z obratu realizovaného touto službou, ale z dosaženého výsledku, který zůstal osobě poskytující služby k dispozici
- c) zahrnutí celkové výše obratu realizovaného v rámci služby do základu daně by v daných případech vedlo k disproporcii mezi základem daně a příjmem, který si banka může ponechat pro sebe, čímž by došlo k narušení principů systému DPH²⁰
- d) v případě transakcí, kde je bankou nabízena služba spočívající v nákupu a prodeji určitého aktiva (např. devizové hodnoty) s tím, že jsou stanoveny odlišné sazby/kursy pro nákup a prodej, je snaha banky získat úplatu za tyto služby zohledněna při stanovení těchto sazeb/kursů²¹
- e) obnos měny, který je převáděn protistranou bance v rámci devizové operace, nelze považovat za úplatu za směnu peněz z jedné měny na druhou
- f) v případě, že banka neúčtuje za devizové transakce žádnou provizi nebo poplatek, je úplata banky za jí poskytovanou službu obchodování s devizami představována rozdílem (spreadem) mezi prodejní a nákupní cenou deviz, tj. hospodářským výsledkem z těchto transakcí
- g) dosažený výsledek je nutno sledovat nikoliv odděleně u individuálních transakcí, ale souhrnně za určité období za všechny srovnatelné transakce
- h) Evropský soudní dvůr používá pojem „základ daně“ i v případě plnění osvobozených bez nároku na odpočet

2. Věcná a ekonomická analýza problému

Specifika obchodů s cennými papíry, finančními deriváty a měnami

Transakce s finančními instrumenty (měnami, cennými papíry a finančními deriváty) nelze ztotožňovat s pořízením a dodáním zboží, neboť finanční instrumenty zbožím ve smyslu příslušných ustanovení DPH legislativy obecně (až na výjimky, např. cenné papíry v listinné podobě dodané výrobcem emitentovi) nejsou. Tyto transakce je tak nutno nepochybně považovat za poskytování služeb.

V případě obchodů s devizovými hodnotami výše uvedené závěry potvrdil Evropský soudní dvůr ve svém rozhodnutí ve věci *First National Bank of Chicago*.

Pokud jde o transakce s cennými papíry a deriváty, jedná se ve své podstatě o transakce identického charakteru jako devizové obchody (odlišný je pouze předmět obchodu, nikoliv samotná podstata transakce).

Jedná se také o transakce mezi dvěma stranami, na základě kterých jsou prodávána resp. kupována určitá podkladová aktiva s tím, že je dopředu známa cena aktiv a okamžik realizace

²⁰ Např. bod 82 stanoviska AG k C-172/96 nebo bod 45 stanoviska AG k C-283/95

²¹ Bod 32 rozsudku C-172/96

transakce. Banky jsou v rámci těchto obchodů ochotny a schopny nakoupit či prodat dané cenné papíry či jsou ochotny a schopny uzavřít daný derivátový obchod s tím, že jejich výsledná pozice se odvíjí o budoucího vývoje ceny daných podkladových aktiv. Jinými slovy je jejich výsledná pozice závislá na rozdílu mezi „nákupní“ a „prodejní“ cenou podkladového aktiva. Služba bank spočívá zejména v samotné připravenosti uzavřít takový obchod.

Obdobně jako v případě obchodování s devizovými hodnotami je možno za „příjem“ banky považovat pouze čistý výsledek daných operací.

Mají-li být zachovány principy definované Evropským soudním dvorem v rámci výše uvedeného rozsudku, musí se k těmto obchodům z pohledu stanovení základu daně přistupovat shodně jako u transakcí měnových, tj. základ daně by měl být stanoven na úrovni hospodářského výsledku z těchto transakcí za určité období.

Specifika úvěrových obchodů

Ve srovnání s běžnými typy služeb vykazují úvěrové transakce řadu specifických rysů. Při poskytování úvěrů totiž banky ve své podstatě zpravidla nejednají na vlastní účet (nepůjčují své vlastní zdroje), ale vystupují z ekonomického hlediska jako zprostředkovatelé mezi vkladateli a dlužníky, resp. prodávajícími a kupujícími finančních produktů. Tato skutečnost je patrná při porovnání objemu cizích a vlastních zdrojů finančních institucí: vlastní kapitál bank zpravidla představuje jen kolem 8% celkových aktiv.

Úvěrové transakce jsou komplexní v tom smyslu, že se skládají z mnoha různých složek. Transakce přijetí depozita od jednoho klienta a poskytnutí úvěru z takto získaných prostředků jinému klientovi v sobě obsahuje několik složek, což lze dokumentovat na následujícím příkladu:

Osoba A (vkladatel) do Banky uloží depozitum ve výši 100 s úrokovou sazbou 2%. Osoba B (dlužník) přijme od Banky úvěr 100 s úrokovou sazbou 5%. Z právního hlediska neexistuje vazba mezi osobou A a osobou B; vkladatel a příjemce úvěru se mezi sebou neznají a nemají mezi sebou žádný právní vztah. Z hlediska ekonomického nicméně tato vazba existuje. Celá transakce v sobě zahrnuje následující složky (dílní služby):

- a) služba poskytnutá Bankou osobě B spočívající ve zprostředkování transferu volných prostředků od osoby A k osobě B
- b) činnost Banky spočívající převzetí rizika, že osoba B nebude schopna splácet přijatý úvěr
- c) služba poskytnutá osobou A osobě B spočívající v odložení spotřeby a poskytnutí volných prostředků prostřednictvím Banky osobě B
- d) služba poskytnutá Bankou osobě A spočívající v přijetí a úschově volných peněžních prostředků patřících osobě A

Úrok placený osobou B Bance představuje z ekonomického hlediska úplatu za činnosti Banky podle a) až c). Platí tedy

$$a + b + c = 5$$

Úrok placený Bankou osobě A představuje rozdíl mezi hodnotou služby poskytnuté osobou A spočívající v odložení spotřeby a poskytnutí volných peněžních prostředků jiné osobě (c) a mezi hodnotou služby poskytnuté Bankou osobě A představující úschovu depozita (d). Platí tedy

$$c - d = 2$$

Protože odměny za jednotlivé služby jsou vzájemně propleteny, není možno stanovit výši úplaty za každou samostatnou službu zvlášť. Je však možné jednoduchou matematickou

operací dojít k výsledku, že součet hodnot jednotlivých služeb poskytnutých Bankou osobám A i B, tedy služeb ad a), ad b) a ad d), je roven 3.

Navzdory tomu, že základ daně není stanoven pro každou jednotlivou transakci, odpovídá toto řešení principům evropského systému DPH a jeho výše uvedeným interpretacím Evropského soudního dvora. Závěr, že hodnotu finančních služeb poskytnutých Bankou, pokud jde o činnost poskytování úvěrů a půjček, vyjadřuje rozdíl mezi přijatými a vyplacenými úroky, je plně v souladu s již několikrát Evropským soudním dvorem vysloveným principem, že základem daně je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela a kterou si skutečně může ponechat pro sebe.

Názor Evropské komise

Evropská komise v minulosti připravila návrh novely Šesté směrnice²² doplňující čl. 19(1) Šesté směrnice o následující text: „*Částka zahrnovaná do jmenovatele se sníží o pořizovací cenu převáděných měn a cenných papírů osvobozených podle čl. 13B(d)(4) a (5); ...pokud osoba povinná k dani není schopna stanovit kupní cenu v jednotlivých případech, může do čitatele zahrnout pořizovací cenu měn a cenných papírů nakoupených v průběhu daného období, za předpokladu, že tyto měny nebo cenné papíry jsou totožné s těmi, které byly prodány*“. Přestože návrh novely byl následně Evropskou komisí stažen (z důvodů nesouvisejících s citovaným doplněním čl. 19(1)²³), jasně ilustruje názor Evropské komise, podle něhož by z transakcí s devizovými hodnotami a cennými papíry měl být v koeficientu zohledněn pouze výsledek, tj. marže banky (obchodníka).

Daňově-správní praxe uplatňovaná ve vybraných členských státech EU

Na základě pokynu č. IV A 5 – S 7306 – 5/05 „Neues Konzept für die Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten“ ze dne 12. dubna 2005 je v Německu finančním institucím umožněno uplatňovat metodu marže u úvěrových transakcí, u obchodů s cennými papíry a u tzv. finančních inovací (tj. zejména u derivátových obchodů). Znamená to, že pro účely výpočtu odčitatelné části DPH na vstupu u smíšených plnění lze za základ daně při poskytnutí vyjmenovaných finančních činností v případech, kdy není protistraně zvlášť účtována provize, považovat marži.

Metoda marže je dále uplatňována v Dánsku v případě úvěrových transakcí, obchodů s devizami a s cennými papíry, a to na základě pokynu dánské daňové správy „Retningslinier for beregning af pengeinstitutter delvise fradragprocent ester momslovens § 38, stk. 1“ z 24. listopadu 2004.

Ve Francii je metoda marže uplatňována v případě devizových transakcí, a to v souladu s rozhodovací praxí francouzského Nejvyššího soudu (rozsudek č. 143039 *Caisse régionale de crédit agricole mutuel de Savoie* ze dne 26. února 1993) a také v případě obchodování s cennými papíry. Na základě správního pokynu z 9. srpna 2004 je finančním institucím navíc umožněno uplatňovat jako jednu z metod metodu marže (tj. zohlednění při výpočtu jmenovatele koeficientu pouze čistého pozitivního výsledku ze všech kontraktů) v případě úrokových a měnových swapů.

Metoda marže je vedle výše uvedených členských států v praxi uplatňována též ve Švédsku a Rakousku.

²² OJ 1984 C 347, str. 5

²³ Viz rozhodnutí ESD č. C-172/96, *First National Bank of Chicago*, body 39 a 40

V řadě ostatních členských států nejsou stanovena jasná pravidla, jakým způsobem by měl obrat vztahující se k maržovým obchodům pro účely výpočtu krácení nároku na odpočet DPH stanoven.

3. Navrhované řešení

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout následující sjednocující závěry.

Pro názornost je popsána metodika stanovení základu daně samostatně pro každý jednotlivý typ maržových finančních činností s tím, že celkový základ daně u těchto transakcí je stanoven na úrovni rozdílu příslušných výnosů a nákladů za dané zdaňovací období.

Tento přístup umožňuje výrazně zvýšit spravovatelnost a kontrolovatelnost správného stanovení daně ze strany správců daně, a rovněž snížit administrativní náročnost výpočtu koeficientu pro plátce daně.

4.1 Obchodování s devizovými hodnotami a směnářská činnost

V případě obchodování s devizovými hodnotami a provádění směnářské činnosti osvobozených od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. i) resp. § 54 odst. 1 písm. t) zákona o DPH resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. e) recastu Šesté směrnice, které jsou prováděny plátcem na vlastní účet a při nichž není plátcem protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou měn) za zdaňovací období.

V případě devizových nebo směnářských transakcí, při jejichž uskutečnění je plátcem protistraně za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

4.2 Obchodování s cennými papíry

V případě obchodování s cennými papíry, které představuje činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o DPH resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. f) recastu Šesté směrnice, pokud s cennými papíry plátce obchoduje na vlastní účet a není při tom protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou cenných papírů) za zdaňovací období.

V případě převodu cenných papírů, při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

4.3 Obchodování s finančními deriváty

V případě obchodování s deriváty, které představuje činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. o) zákona o DPH resp. podle čl. 135 odst. 1 recastu Šesté směrnice, pokud s deriváty plátce obchoduje na vlastní účet a není při tom protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce (celkový zisk nebo ztráta) z těchto transakcí za zdaňovací období.

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

4.4 Poskytování úvěrů a peněžních půjček

V případě poskytování úvěrů a peněžních půjček, což představuje činnost osvobozenou od DPH podle § 54 odst. 1 písm. c) zákona o DPH resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. b) recastu Šesté směrnice, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi úrokovými výnosy a úrokovými náklady) za zdaňovací období.

4. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 4. *Navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Obsah příspěvku byl projednán s předkladateli na MF dne 13.6.2007, předkladatelé příspěvek dopracují. Navrhuje se odložení na další jednání.

185/27.06.07 - Uplatnění DPH při skladování zboží v České republice zahraničním subjektem

Předkládají: Mgr. Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279
Ing. Petra Šafková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3091

Úvod

Zahraniční podnikatelé (osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba), zejména obchodníci či výrobci, v rámci svých obchodních modelů skladují své zboží po určitou dobu v České republice, přičemž následně toto zboží prodají jiným subjektům mimo Českou republiku a zboží je přepraveno do jiného členského státu EU nebo do třetí země, aniž by tito podnikatelé uskutečnili jakékoliv jiné plnění s místem plnění v České republice. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit, jak správně posoudit povinnost registrace těchto zahraničních podnikatelů a jejich nárok na DPH na vstupu z plnění oprávněně pořízených s daní v České republice.

Popis situace

Prodej zboží do jiného členského státu EU

Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU, která nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu („prodávající“) nebo zahraniční osoba povinná k dani, přesune část svého obchodního majetku do České republiky, aby jej zde v prostorách k tomu účelu najatých skladovala do doby, než toto nijak nezměněné zboží prodá jiné společnosti, jež je registrována

k DPH v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobě. Někdy může dojít na území České republiky k určitým drobným pracím na skladovaném zboží jako je přebalení apod. Zboží je následně odesláno či přepraveno z tuzemska do jiného členského státu EU (a to buď do státu, ze kterého bylo do ČR původně dopraveno nebo do jiné země) nebo do třetí země prodávajícím, příjemcem zboží nebo zmocněnou třetí osobou.

Na skladování uzavře prodávající smlouvu o skladování s třetí osobou, která uplatní na skladovací služby či pronájem skladu českou DPH. V případě, že vlastník zboží přijímá práce na movité věci a tato věc je následně odeslána mimo území ČR, je poskytovaná služba považována za službu s místem plnění na území toho členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které příjemce poskytl pro poskytnutí služby. V případě vývozu zboží jde o službu osvobozenou od daně.

Prodávající nemá v ČR zaměstnance a zajišťuje veškeré své ekonomické činnosti ve státě svého sídla.

Analýza

Pro výše popsanou situaci je nezbytné posoudit, jak správně uplatnit ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) a Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty²⁴ (dále jen „Směrnice“).

Otázka registrace k DPH

Dle § 94 (11) ZDPH se plátcem DPH stává osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku nebo zahraniční osoba povinná k dani, jež uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku a je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň, a to dnem uskutečnění tohoto plnění.

Mezi plnění, která jsou předmětem daně, patří dle § 2 (1) c) ZDPH i pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti. ZDPH dále v § 16 (5) stanoví, že za pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu se považuje také přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku (tzv. „deemed“ nebo-li „domnělé“ pořízení zboží) . Dle § 108 (1) e) jsou povinny přiznat a zaplatit daň plátcem, kteří uskutečňují pořízení zboží z jiného členského státu.

Směrnice ve svém článku 21 upravuje domnělé pořízení zboží z jiného členského státu obdobně, avšak používá pojem „osoba povinná k dani“, nikoliv „plátce“. Osoba povinná k dani dle Směrnice odpovídá definici osoby povinné k dani v ZDPH. Je tedy nasnadě, že Směrnice považuje za pořízení zboží nikoliv pouze pořízení uskutečněné plátcem, ale takové, které uskuteční jakákoliv osoba, jež vykonává ekonomickou činnost (čl. 9. 1. Směrnice).

ZDPH tedy prostřednictvím ustanovení § 16 (5) zužuje okruh osob registrovaných k dani v jiném členském státě EU nebo zahraničních osob povinných k dani, jež uskutečňují domnělé pořízení zboží v ČR, na osoby, které se již z titulu svých jiných plnění staly plátcem DPH. Následně ustanovení § 16 (6) vymezuje případy, které nejsou považovány za pořízení zboží ve vazbě na ustanovení § 13 (7) ZDPH. Pokud by se zboží uskladněné v ČR, na kterém

²⁴ Publikováno v Úředním věstníku L 347 ze dne 11.12.2006

byly provedeny určité práce (např. přebalení), vracelo do státu, ze kterého bylo do ČR odesláno, nejednalo by se o pořízení zboží.

Další otázkou pak je, zda je možné, aby v souladu se ZDPH bylo následné dodání zboží do jiného členského státu EU osvobozeno od DPH, neboť ZDPH v ustanovení § 64 výslovně stanoví, že musí jít o dodání zboží do jiného členského státu plátcem, a zda dodání zboží do jiného členského státu zakládá povinnost registrace k DPH. Místem plnění je při tomto následném dodání zboží, pokud je odesláno nebo přepraveno, místo zahájení přepravy, tedy ČR a v případě, že není transakci možné osvobodit, je prodávající povinen přiznat a zaplatit daň. Tento prodej by tedy měl teoreticky zakládat povinnost registrace zahraničního subjektu k DPH dle § 94 (11). Tím, že by se daný subjekt stal plátcem DPH ke dni uskutečnění prodeje, by však bylo zároveň v tentýž moment umožněno osvobození od DPH dle § 64 ZDPH a registrace by se z hlediska daňových příjmů pro státní rozpočet stala neopodstatněnou.

Ustanovení § 66 upravující osvobození při vývozu zboží s pojmem plátce pracuje až v odstavcích 3, 5, 6 a 7, avšak nepodmiňuje jím vznik nároku na osvobození vývozu od DPH. Registrace z titulu vývozu tedy není ani teoreticky možná.

Směrnice nepoužívá ve svých člancích pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu (čl. 138) ani pro osvobození při vývozu (čl. 146) pojem plátce ani osoba povinná k dani.

Z výše uvedeného podle českého zákona vyplývá, že se osoba registrovaná k dani se sídlem v jiném členském státě, jež nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu nebo zahraniční osoba nemusí ani nemůže registrovat k DPH v ČR pouze v důsledku uskutečnění domnělého pořízení zboží z jiného členského státu. Domníváme se dále, že podle současného znění českého ZDPH pak registrace v důsledku následného dodání tohoto zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu nedává ekonomický smysl. Registrace v důsledku vývozu zboží do třetí země pak není podle zákona umožněna.

Nárok na vrácení daně

ZDPH v ustanovení § 82 stanoví, že nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží nebo poskytnuté služby v tuzemsku nebo při dovozu zboží může uplatnit osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu a neuskutečňuje v tuzemsku v období, za které žádá o vrácení daně, plnění s výjimkou plnění vyjmenovaných v odstavci 1 tohoto paragrafu.

Mezi vyjmenované výjimky spadá vývoz zboží, avšak nikoliv dodání zboží do jiného členského státu. V této souvislosti je tedy nezbytné zabývat se otázkou, zda je možné považovat plnění dle § 16 (5) ZDPH za plnění uskutečněné žadatelem. Domníváme se, že i domnělé plnění má být považováno za plnění uskutečněné žadatelem; pak ovšem nebude osobě registrované k dani v jiném členském státě, jež nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu a uskutečňuje pořízení zboží dle § 16 (5) ZDPH, umožněno uplatnit nárok na vrácení daně ani v případě, že toto zboží následně vyváží do třetí země, neboť nesplní podmínky daně § 82 (1) ZDPH.

Obdobně je tomu u uplatnění nároku na vrácení daně podle § 83.

Nárok na vrácení daně osobám registrovaným v jiném členském státě nebo zahraničním osobám je na úrovni EU upraveno prostřednictvím Osmé²⁵ a Třinácté²⁶ směrnice, jež jsou do českého právního předpisu transponovány právě ustanoveními §§ 82 a 83 ZDPH. Osmá směrnice přiznává nárok na vrácení daně na osobám registrovaným v jiném členském státě ve smyslu článku 9.1 Směrnice, jež neuskutečňují plnění (nedodávají zboží a neposkytují služby na území daného členského státu s výjimkou vyjmenovaných plnění). V tomto směru není rozpor mezi ZDPH a Osmou směrnicí.

Blokace nároku na odpočet daně a na vrácení daně z pohledu principů evropské úpravy DPH

Nemožnost registrace a vrácení daně subjektům registrovaným k dani v jiném členském státě EU v popsané situaci je v rozporu se základními principy evropské úpravy daně z přidané hodnoty – principem neutrality a principem přiměřenosti.

Smyslem systému nároku na odpočet daně upraveného v legislativě Evropského společenství je zcela zbavit plátce daně (ve smyslu plátce registrovaného v EU), jenž není konečným spotřebitelem daného plnění, „zátěže“ zaplacené nebo splatné daně při jeho ekonomických činnostech tak, aby veškeré činnosti byly bez ohledu na jejich účel či výsledek podrobeny dani zcela neutrálním způsobem, pokud jsou samy o sobě předmětem daně (viz rozsudky Evropského soudního dvora C-268/83, D.A. Rompelman a C-497/01, Zita Modes Sarl, Reemtsma C-35/05).

S tímto základním principem rovněž úzce souvisí princip efektivnosti a proporcionality.

Princip efektivnosti vyžaduje, aby členské státy neučinily pravidla pro uplatnění práv zaručených legislativou Společenství prakticky neuskutečnitelnými nebo nadměrně složitými (rozsudek Evropského soudního dvora C-228/96, Aprile Srl.).

Princip proporcionality pak vyžaduje, aby členské státy při sledování cílů národní legislativy volily takové prostředky, které co nejméně zasahují do cílů a principů legislativy Společenství (např. společný rozsudek Evropského soudního dvora C-286/94, Garage Molenheide BVBA, C-340/95, Peter Schepens, C-401/95, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV a C-47/96, Sanders BVBA). Prostředky, které členské státy zvolí za účelem správného vyměření a výběru daně a omezení daňových podvodů nesmí jít dále, než je nezbytně nutné pro dosažení daného cíle a nesmí být použity takovým způsobem, který by systematicky znemožňoval uplatnění práva nároku na odpočet daně, které je základním principem společného systému zdanění zakotveným v legislativě Společenství (např. společný rozsudek Evropského soudního dvora C-110/98 až C-147/98, Gabalfrisa S.L. a ostatní).

Shrnutí

Osoba registrovaná dani v jiném členském státě, jež nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu nebo zahraniční osoba povinná k dani, která přemístí do ČR své zboží a následně

²⁵ Osmá směrnice Rady ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (79/1072/EHS) publikace v Úředním věstníku L 331/11k 27.12.1979, oficiální české znění 09/sv. 1 str. 79

²⁶ Třináctá směrnice Rady ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (86/560/EHS) publikace v Úředním věstníku L 326/40 k 21.11.1986, oficiální české znění 09/sv. 1 str. 129

toto zboží dodává do jiného členského státu nebo vyváží do třetí země, nemá možnost uplatnit nárok na odpočet DPH jako plátce DPH, neboť jí není umožněno registrovat se k DPH v ČR.

Při striktním výkladu současného znění ZDPH by jí ani nebyl přiznán nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží nebo poskytnutých služeb nebo při dovozu zboží podle § 82 a § 83 ZDPH.

S ohledem na výše uvedené se jeví, že současné znění zákona je v rozporu s principem daňové neutrality a je nutné zvážit možnosti případného přímého účinku směrnice EU nebo eurokonformního výkladu příslušných ustanovení českého zákona o DPH.

Návrh

V souladu se základními principy daně z přidané hodnoty je nutné přiznat osobám registrovaným k dani v jiném členském státě EU a zahraničním osobám ze států, s nimiž má ČR uzavřenu dohodu o vzájemnosti vrácení daně, nárok na odpočet či vrácení této daně.

Předkladatelé spatřují možné řešení:

1. v umožnění registrace k DPH v ČR subjektům z EU i ze třetích zemí z titulu domnělého pořízení zboží nebo
2. v umožnění uplatnění nároku na vrácení DPH tak, že uskutečnění domnělého pořízení zboží dle § 16 (5) ZDPH a uskutečnění osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu v období, za něž se žádá vrácení daně, nebude bránit vrácení DPH zaplacené v ceně zboží nebo služeb či při dovozu dle §§ 82 a 83.

Ze srovnání předpokládané administrativní náročnosti spravování daně pro obě možná řešení vyplývá, že méně administrativně náročné se pro správce daně jeví umožnit vrácení daně žadatelům, kteří uskutečňují transakce popsané v tomto příspěvku přesto, že zcela nesplní požadavky stanovené § 82 (1) resp. 83 (1) ZDPH. Pro zahraniční osoby, resp. pro osoby registrované v jiném členském státě by se mohlo jevit výhodnější umožnit registraci plátce k DPH v České republice, což umožní rychlejší vrácení daně zaplacené na vstupu.

3. Pokud v některých podobných případech již došlo k registraci, přestože podle výše zmíněného rozboru k této dojít nemělo, nebude takováto registrace zpochybňována.

Navrhujeme, aby Ministerstvo financí ČR vyslovalo souhlas s jednou z navržených variant a instruovalo příslušné správce daně ve smyslu zvoleného postupu. Současně lze navrhnout novelu zákona o DPH, jež by uvedla český zákon do souladu s cíli směrnic EU.

Stanovisko Ministerstva financí

- 1) Souhlas s tím, že subjekty z EU i ze třetích zemích se mohou registrovat k DPH v tuzemsku.
- 2) Případné registrace již provedené vzhledem k stanovisku v bodě 1 nebudou zpochybněny.