

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 16. 9. 2009**

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 16. 9. 2009

Daň z příjmů

270/20.04.09 - Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009..... str. 3

Předkládá: Ing. Robert Bezecný
Ing. Michal Dušek

280/16.09.09 - Vymezení pojmu „z titulu úvěrů, půjček“ pro účely zákonů č. 593/1992 Sb.,
o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

..... str. 14

Předkládá: Ing. Aleš Havlín

282/16.09.09 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u „malých“ zaměstnavatelů v roce
2010 str. 17

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

DPH

276/20.05.09 - K výkladu pojmu služby z Přílohy č. 2 zákona o DPH - Oprava
zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 tomuto zákonu

..... str. 20

Předkládají: Olga Holubová
JUDr. Ing. Václav Pátek
Mgr. Milan Tomíček

283/16.09.09 - Prodej osobního automobilu po 1. dubnu 2009 - výklad odstavce
3. přechodných ustanovení zákona č. 87/2009 Sb., kterým se mění zákon o DPH

.....str. 24

Předkládá: Olga Holubová

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky str. 27

Předkládá: JUDr. Martin Kopecký

279/24.06.09 - Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona na zvláštní vázaný účet str. 38

Předkládají: Jan Čapek
Jana Karásková

284/16.09.09 - Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů str. 47

Předkládají: Simona Hornochová
Libor Frýzek

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu str. 59

Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Jiří Hanák
Ing. Jiří Nesrovnal

DPH

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH ... str. 70

Předkladatel: Milan Tomíček
Petra Pospíšilová

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

286/21.10.09 - Uplatnění srážkové daně na dividendový příjem při postoupení práva na výplatu dividendy– doplnění ke Koordinačnímu výboru 258/28.01.09..... str. 75

Předkládají: Petr Toman
Jana Svobodová

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

DPH

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

Předkládají: Andrea Mojžíšová

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 16. 9. 2009

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 270/20.04.09 – MF předkládá doplněné stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

270/20.04.09 - Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009

Předkládají: Ing. Robert Bezecný, daňový poradce, č. osvědčení 3321
Ing. Michal Dušek, daňový poradce, č. osvědčení 4056

Po konzultaci se zástupci MF byl příspěvek přepracován a doplněn o stanoviska

Cílem tohoto příspěvku je navázat na sdělení Ministerstva financí k praktické aplikaci ustanovení § 6, odst. 13 a 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném od 1. ledna 2009 (dále jen „ZDP“) publikované na stránkách Ministerstva financí dne 20. ledna 2009 (dále jen „Sdělení MF“) a ujednotit postup při stanovení základu daně pro různé skupiny zaměstnanců.

1. Úvod

ZDP v § 6, odst. 13 stanoví, že základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel podle zvláštních právních předpisů. Takto definované pojistné je zahrnuto pod legislativní zkratku "povinné pojistné". Ve větě za středníkem pak ZDP v tomto ustanovení stanoví, že částka odpovídající povinnému pojistnému se připočte k základu daně i u zaměstnance, který povinnost platit povinné pojistné nemá.

Pro rozhodnutí o tom, kdy je potřeba navyšovat základ daně u zaměstnanců a o jakou částku je potřeba toto navýšení provést, je nezbytné se detailněji zabývat definicí povinného pojistného a následným uplatněním § 6, odst. 13 ZDP (části první věty uvedené za středníkem).

2. Popis problematiky

Definice povinného pojistného obsahuje jak pojistné na sociální zabezpečení tak i pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, které je povinen hradit zaměstnavatel. Otázkou tedy je, zda povinné pojistné zahrnuje vždy kumulativně pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, či zda zaměstnavatel platí povinné pojistné v situaci, kdy odvádí pouze pojistné na sociální zabezpečení nebo naopak pouze pojistné na zdravotní pojištění ve výši odpovídající jednotlivým pojistným. Zodpovězení této otázky je velmi důležité zejména s ohledem na aplikaci části první věty uvedené v § 6, odst. 13 ZDP za středníkem.

Domnívám se, že jakákoliv úhrada pojistného na sociální zabezpečení nebo na všeobecné zdravotní pojištění by sama o sobě měla být považována za povinné pojistné. Úmyslem zákonodárce bylo nepochybně navýšit základ daně o skutečně zaplacené pojistné na sociální zabezpečení a/nebo zdravotní pojištění (včetně omezení v maximální výši). V opačném případě by zákonodárce jednoduše použil formulaci „základ daně zaměstnance se navyšuje o 34%“ a nevázal by navýšení základu daně na „povinné pojistné“.

Pokud tedy zaměstnavatel platí alespoň jedno z výše uvedených pojistných, mělo by toto pojistné být považováno za povinné pojistné (částka povinného pojistného bude odpovídat skutečně zaplacenému pojistnému) a ustanovení věty za středníkem by se v takovéto situaci nepoužilo. Zaměstnavatel je totiž povinen zvýšit základ daně o částku odpovídající zaplacenému povinnému pojistnému a věta za středníkem se uplatní pouze v případě, že zaměstnavatel povinnost platit povinné pojistné nemá. Tuto větu je nutné vykládat tak, jako by v tomto ustanovení bylo napsáno, že částka odpovídající povinnému pojistnému se k základu daně připočte u zaměstnance, u kterého zaměstnavatel povinnost platit povinné pojistné vůbec nemá. Částečné placení povinného pojistného tak vylučuje možnost aplikace části první věty ustanovení § 6, odst. 13 ZDP uvedené za středníkem. Takovouto interpretaci ustanovení § 6, odst. 13 ZDP lze dovodit i ze Sdělení MF k bodu 2.

V případě, že zaměstnavatel povinnost hradit povinné pojistné nemá, vzniká mu povinnost navýšit základ daně zaměstnance o částku odpovídající povinnému pojistnému. Tato částka by však měla být vypočtena s ohledem na část věty před středníkem, tj. při výpočtu této částky by měl zaměstnavatel zjistit, jak vysoké povinné pojistné by se platilo z příjmu zaměstnance tvořící jeho základ daně dle zákona o pojistném na sociální zabezpečení a zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění a o tuto částku by měl navýšit základ daně zaměstnance.

Stanovisko Ministerstva financí:

S účinností od r. 2009 byl v § 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), zjednodušen způsob stanovení základu daně u zaměstnanců, u nichž se odvod pojistného neřídí právními předpisy České republiky a nebo se řídí podle právních předpisů příslušného (jiného) státu ve větě první uvedené za středníkem tak, aby částka (daňový ukazatel), o kterou se jejich příjmy zvyšují při stanovení základu daně (na tzv. superhrubou mzdu), **byla stejná**, jako u zaměstnanců, z jejichž příjmů má zaměstnavatel povinnost platit povinné pojistné (tj. u nichž se odvod povinného pojistného řídí právními předpisy České republiky). Způsob stanovení základu daně u zaměstnanců, z jejichž příjmů má zaměstnavatel povinnost platit tuzemské povinné pojistné, se přitom nezměnil. Pro zaměstnance, kteří jsou daňovými rezidenty ČR a plynou jim příjmy ze zdrojů ze zahraničí, je pak základ daně definován v § 6 odst. 14 ZDP s tím, že se zde postupuje obdobně.

V § 6 odst. 13 ZDP je přitom stejně jako v uplynulém roce (2008) stanoveno, že *základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel*; a pro obě tato povinná pojistná placená podle tuzemských zvláštních předpisů o pojistném byla zavedena legislativní zkratka „*povinné pojistné*“, tzn. tuzemské povinné pojistné. Dále je zde nově uvedeno (v části věty první za středníkem), že *částka odpovídající povinnému pojistnému (tuzemskému) se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti nebo k*

funkčnímu požitku i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné (tuzemské) zaměstnavatel nemá. Tzn. nikoliv jako v roce 2008, že u zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojistné stejného druhu (jako v ČR), se příjmy zvýší o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojistné.

Přítom se vychází z předpokladu, že zaměstnancem, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se rozumí zaměstnanec, u něhož se odvod pojistného neřídí podle zvláštních právních předpisů České republiky, nebo na kterého se zcela nebo alespoň částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu.

Výše zmíněnými zvláštními právními předpisy jsou zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (pojistné na sociální zabezpečení přitom zahrnuje pojistné na důchodové pojištění upravené zákonem č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění a pojistné na nemocenské pojištění upravené zákonem č. 187/2006 Sb.), a dále zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Ke kumulaci obou tuzemských povinných pojistných

Tuzemským „povinným pojistným“, o které se při stanovení základu daně zvyšuje příjem zaměstnance, u něhož se odvod pojistného **řídí** právními předpisy České republiky (dle části definice základu daně uvedené v § 6 odst. 13 ZDP ve větě první před středníkem), se obecně rozumí **obě částky** tuzemského povinného pojistného povinně placeného z těchto příjmů zaměstnavatelem podle zvláštních právních předpisů. Tzn. že příjem zaměstnance se musí zvýšit (*kromě výjimek vymezených v tuzemských zákonech o pojistném – viz dále*), jednak o příslušné pojistné na sociální zabezpečení (na důchodové pojištění, na nemocenské pojištění a příspěvek státní politiku zaměstnanosti) a jednak o příslušné pojistné na všeobecné zdravotní pojištění.

U zaměstnance, u kterého zaměstnavatel povinnost platit tuzemské povinné pojistné (obě nebo jen jedno z nich) nemá, tj. u něhož se odvod pojistného neřídí právními předpisy České republiky a nebo se řídí podle právních předpisů příslušného státu, se musí postupovat stejně, tzn. i jeho příjem se musí rovněž zvýšit o „povinné pojistné“, tzn. o obě částky tuzemského povinného pojistného, i když pouze fiktivně pro daňové účely. Z výše uvedeného podle našeho názoru jednoznačně plyne, že za tuzemské povinné pojistné v části definice základu daně uvedené v § 6 odst. 13 ZDP ve větě první před středníkem **nelze označit** pouze jedno z těchto dvou tuzemských povinných pojistných. Resp. nelze souhlasit s názorem, že pokud se platí alespoň jedno tuzemské povinné pojistné, tak se u zaměstnance spadajícího do zahraničního pojistného systému v rámci druhého pojištění již nemůže postupovat při stanovení základu daně podle části věty první uvedené za středníkem (tj. že se pak již nepoužije příslušné fiktivní navýšení o druhé tuzemské povinné pojistné, které zaměstnavatel povinnost platit nemá). Například pokud se na zahraničního zaměstnance vztahuje pouze jeden z těchto tuzemských zvláštních předpisů o pojistném (tj. jen tuzemský zákon o sociálním zabezpečení nebo jen tuzemský zákon o zdravotním pojištění), postupuje se při výpočtu základu daně u takového zaměstnance tak, jako kdyby se na něj vztahoval i druhý tuzemský pojistný zákon, i když toto druhé tuzemské pojistné zaměstnavatel ve skutečnosti neplatí, resp. i pokud zaměstnavatel platí za takového zaměstnance druhé povinné pojistné do zahraničního pojistného systému.

Nesouhlasíme tedy s názorem předkladatelů, že podle nové definice základu daně (v části věty první uvedené v § 6 odst. 13 ZDP za středníkem) se částka odpovídající tuzemskému „povinnému pojistnému“ připočte k příjmu jen u takového zaměstnance, u kterého povinnost platit tuzemské povinné pojistné zaměstnavatel „vůbec“ nemá, resp. že

postačuje, aby takové povinné tuzemské pojistné bylo placeno alespoň „částečně“. Podle této věty se podle našeho názoru postupuje u zaměstnanců, u nichž se odvod pojistného neřídí právními předpisy České republiky a nebo se řídí podle právních předpisů příslušného státu a vždy je třeba pamatovat na to, že „povinné pojistné“ v ČR se neskládá jen z jedné částky.

Také upozorňujeme, že úmyslem zákonodárce nebylo v žádném případě navýšit příjem zaměstnance jen o „skutečně“ zaplacené tuzemské pojistné. Poznáváme, že ani u zaměstnance, z jehož příjmů tuzemské povinné pojistné zaměstnavatel má povinnost platit, se nezkoumá, zda je zaměstnavatelem řádně placeno.

Ke kterým skutečnostem a výjimkám v pojistných zákonech lze přihlédnout u zaměstnance při výpočtu „povinného pojistného“.

ZDP nestanoví podmínky, za kterých se tuzemské povinné pojistné vypočte a při stanovení částky odpovídající tomuto povinnému pojistnému (o něž se zvyšují příjmy zaměstnance při výpočtu základu daně) lze akceptovat i obecně platné výjimky z placení povinného pojistného vymezené v obou tuzemských zvláštních právních předpisech s tím, že se **musí jednat o výjimky** týkající se příjmů zaměstnanců, u nichž se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky. Nelze tedy přihlédnout k odchylkám legálně umožňujícím, aby se odvod pojistného u zaměstnance neřídil právními předpisy České republiky (i když příp. jen po určitou dobu), protože při stanovení základu daně u takového zaměstnance se v souladu s definicí základu daně uvedené ve větě první za středníkem, musí k jeho příjmu stejně připočítat tuzemské povinné pojistné (i když je zaměstnavatel povinnost platit nemá).

N a p ř í k l a d :

a) Při výpočtu částky povinného pojistného pro účely stanovení základu daně se **akceptuje** u obou skupin zaměstnanců:

- výše tuzemského povinného pojistného (nemocenského, důchodového a zdravotního), dále
- že pojistné se neplatí z příjmů zaměstnance, které nejsou předmětem daně a nebo jsou od daně osvobozeny a z taxativně vyjmenovaných příjmů v obou pojistných zákonech (které se nezahrnují do vyměřovacích pojistných základů),
- že ze zdravotního i sociálního pojištění jsou vyňati žáci a studenti s příjmy z praktického výcviku a zaměstnanci zaměstnavatelů, kteří obdrží plnění od třetí osoby v souvislosti s jejich závislou činností,
- že u smluvního zaměstnance je jeho vyměřovacím pojistným základem příjem zúčtovaný smluvním zaměstnavatelem,
- že nemocenské pojištění se neplatí z příjmů zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce, z odměn členů představenstva a dozorčí rady obchodní společnosti, prokuristů a likvidátorů, dále členů zastupitelstev odměňovaných jako neuvolnění členové, funkcionářů občanských sdružení včetně členů výboru společenství vlastníků bytových jednotek nebo pověřeného vlastníka (protože tyto osoby nejsou uvedeny v okruhu pojištěných osob v § 5 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění),
- že zdravotní pojištění se neplatí z příjmů zaměstnanců taxativně uvedených v § 5 písm. a) bodech 1 až 7 zákona č. 48/1997 Sb., o zdravotním pojištění (včetně dohod o provedení práce), resp. že se z vyjmenovaných příjmů platí zdravotní pojistné, jen pokud tyto příjmy dosáhnou započitatelného příjmu,

- že společníci a jednatelé s.r.o. a komanditisté komanditních společností jsou od 1.1.2009 za stanovených podmínek účastni pouze důchodového pojištění, tj. že v tomto případě se neplatí nemocenské pojištění,
- že zaměstnání malého rozsahu (včetně DPČ) založí účast na nemocenském pojištění jen v tom kal. měsíci, do něhož byl zúčtován započitatelný příjem alespoň ve výši 2.000 Kč,
- že zaměstnavatel přestane odvádět pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění z příjmů zaměstnance, pokud od začátku kal. roku dosáhl úhrn jeho příjmů vstupujících do pojistného vyměřovacího základu maximálního vyměřovacího základu, atd., atd.

b) **Nelze ale přihlídnout** k takovým odchýlkám při placení tuzemského povinného pojistného, které se vztahují jen na zaměstnance, u něhož se odvod pojistného na sociální zabezpečení nebo na zdravotní pojištění neřídí právními předpisy České republiky a nebo se řídí podle právních předpisů příslušného státu. Např. jedná-li o zahraničního zaměstnance, který pracuje sice na území ČR, ale podle koordinačních nařízení EU je pojištěn po tuto dobu v jiném státě EU, nebo není pojištěn v ČR protože zatím neuběhla doba vyslání uvedená ve smlouvě o sociálním zabezpečení, nebo jedná-li se o smluvního zaměstnance, který je účasten důchodového pojištění v nesmluvním státě, ve kterém má jeho zaměstnavatel sídlo a zatím neuplynula doba 270 kalendářních dnů trvání zaměstnání na území ČR rozhodná pro účast na tuzemském nemocenském pojištění a nebo se jedná o zahraničního zaměstnance činného v ČR ve prospěch zahraničního zaměstnavatele, který se v ČR dobrovolně nepřihlásí k nemocenskému pojištění, apod.

3. Návrh řešení

Vzhledem k výše zmíněnému mohou v praxi nastat některé sporné situace při stanovení výše základu daně zaměstnance.

a) Zaměstnanci v pracovně právním vztahu

Pro účely stanovení základu daně těchto zaměstnanců se hrubá mzda zaměstnanců bude navyšovat o povinné pojistné, tj. o 34% jejich hrubé odměny do okamžiku, než jejich hrubá odměna přesáhne maximální vyměřovací základ pro výpočet odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Stanovisko Ministerstva financí:

Je třeba jen upřesnit, že příjmy zaměstnanců plynoucí z pracovněprávního vztahu se nezvyšují automaticky vždy o 34 %, ale v příslušné výši

- jednak o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem ze zmíněných příjmů na sociální zabezpečení, a
- jednak o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem se zmíněných příjmů na tuzemské zdravotní pojištění,

tzn. vždy o celé tzv. tuzemské povinné pojistné. Samozřejmě ve zdaňovacím období v obou případech až do dosažení výše ročních příjmů odpovídajících maximálnímu vyměřovacímu pojistnému základu vymezenému v tuzemských zvláštních prepisech o pojistném, od které se princip tzv. superhrubé mzdy již nebude uplatňovat. Vzhledem k tomu, že výše maximálního

vyměřovacího základu je u obou pojistných sice stejná, ale k jejímu dosažení vzhledem k odlišnostem při vybírání sociálního a zdravotního pojištění nemusí dojít ve stejném okamžiku, bude se i tato skutečnost promítat do částky povinného pojistného u zaměstnance při výpočtu základu daně.

Obdobně se pak bude postupovat při výpočtu základu daně u zaměstnance s příjmy plynoucími z pracovněprávního vztahu (i uzavřeného příp. podle zahraničních předpisů), u něhož se odvod povinného pojistného (jedné nebo i obou jeho složek) ve zdaňovacím období nebo po jeho část nebude řídit právními předpisy České republiky nebo se bude řídit podle právních předpisů příslušného (jiného) státu. Tzn. že také u zaměstnance, jemuž budou v průběhu roku plynout od téhož zaměstnavatele po určitou dobu příjmy podléhající tuzemskému povinnému pojistnému a po určitou dobu příjmy podléhající zahraničnímu zákonnému pojistnému (které se budou v ČR jen pro daňové účely zvyšovat o tuzemské povinné pojistné), je třeba sledovat dosažení úhrnné výše ročních příjmů, od které se princip tzv. superhrubé mzdy již neuplatňuje, společně. Tzn., že od okamžiku dosažení shora zmíněné úhrnné výše ročních příjmů (odpovídající tuzemskému maximálnímu pojistnému základu), do které se započtou jak příjmy, z nichž se tuzemské povinné pojistné platí, tak i příjmy z nichž se platí např. zahraniční povinné pojistné a které jsou jen pro daňové účely zvýšené o tuzemské povinné pojistné, se dále ve zdaňovacím období příjem zaměstnance již na tzv. superhrubou mzdu navyšovat nebude.

b) Jednatelé

S účinností od 1. ledna 2009 činí sazba pojistného na sociální zabezpečení pro jednatele 21,5%. Spolu s odvodem pojistného na zdravotní pojištění tak bude povinné pojistné u těchto zaměstnanců činit pouze 30,5%. Základ daně jednatele se tak bude navyšovat pouze o 30,5% odměny jednatele odpovídající povinnému pojistnému, které je společnost povinna uhradit z příjmů jednatele.

Obdobně by se mělo postupovat i v případě jednatelů působících u zahraničních společností (viz písm. g).

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s názorem předkladatelů, že u jednatele s.r.o. se při stanovení základu daně akceptuje zvláštní právní úprava zavedená od r. 2009 v oblasti tuzemského pojistného placeného na sociální zabezpečení, tj. i sazba ve výši 21,5 %.

Je tomu tak proto, že se jedná se o výjimku, která je určena pro jednatele, u nichž se odvod pojistného řídí podle tuzemských právních předpisů. Obdobně by se pak postupovalo při stanovení základu daně též příp. u jednatelů českých s.r.o., u nichž by se příp. odvod pojistného neřídil právními předpisy České republiky a nebo se řídil podle právních předpisů příslušného (jiného) státu (zde by se také použila výše zmíněná sazba).

Lze souhlasit také s názorem, že obdobně by se postupovalo v případě jednatelů působících u zahraničních společností.

c) Členové statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob

Tyto osoby jsou povinně účastny pouze v systému všeobecného zdravotního pojištění a tak jejich základ daně bude navýšen pouze o 9% jejich odměny. Obdobně by se mělo postupovat i v případě členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob působících u zahraničních společností (viz písm. g).

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s názorem předkladatelů.

Jedná se o výjimku, která je určena pro zaměstnance, u nichž se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky, tedy kterou lze akceptovat též pro daňové účely. Obdobně se proto bude postupovat při stanovení základu daně u členů statutárních orgánů, u nichž by se odvod pojistného příp. neřídil právními předpisy České republiky a nebo se řídil podle právních předpisů jiného státu (tj. tyto odměny by se rovněž zvýšily jen o 9 %).

d) Dohody o provedení práce

Jelikož příjem vyplacený na základě dohody o provedení práce nepodléhá odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, zaměstnavatel nenavýší základ daně zaměstnance o skutečně zaplacené povinné pojistné. Dojde tak k uplatnění ustanovení ZDP § 6, odst. 13 věty první za středníkem. Jelikož však částka odpovídající povinnému pojistnému je v souladu se zákonem o pojistném na sociální zabezpečení a zákonem o pojistném na zdravotní pojištění rovna nule, nebude se základ daně tohoto zaměstnance navyšovat.

Obdobně se bude postupovat u osob zaměstnaných na základě dohody o pracovní činnosti, jejichž příjem nepřesahuje započitatelný příjem.

Tento závěr vyplývá též ze Sdělení MF, které stanoví, že je třeba při aplikaci ustanovení § 6, odst. 13 ZDP pouze zkoumat, zda se z konkrétního druhu příjmů ze závislé činnosti platí či neplatí povinné pojistné dle zákona o pojistném na sociální zabezpečení a zákona o pojistném na zdravotní pojištění.

Stanovisko Ministerstva financí:

Z příjmů plynoucích na základě **dohody o provedení práce** se neplatí pojistné na sociální zabezpečení, protože tyto osoby nejsou uvedeny v okruhu pojištěných osob v zákoně o nemocenském pojištění a rovněž ani zdravotní pojištění, protože osoby s těmito příjmy nejsou v zákoně o zdravotní pojištění prohlášeny „za zaměstnance“.

Tj. jedná se o výjimku z placení pojistného určenou pro osobu, u které se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky a tyto právní předpisy stanoví, že se z tohoto konkrétního příjmu pojistné v České republice neplatí (že neexistuje). Proto tento příjem není třeba ani při stanovení základu daně zvyšovat na tzv. superhrubou mzdu (tato skutečnost ale nevyplývá, jak se domnívají předkladatelé, z věty první uvedené za středníkem v § 6 odst. 13 ZDP, ale z tuzemských zvláštních předpisů o pojistném). Stejně se bude postupovat též u zahraničního zaměstnance, kterému poplynou v ČR příjmy na základě dohody o provedení práce, a to i pokud by byl na základě této „dohody“ účasten v systému zahraničního povinného pojistného.

V případě příjmu plynoucího zaměstnanci na základě **dohody o pracovní činnosti** nepřesahujícího výši započitatelného příjmu, souhlas s názorem předkladatelů. Je tomu tak proto, že se jedná se o výjimku určenou pro zaměstnance, u nichž se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky a která stanoví, že se z tohoto příjmu platí pojistné jen při naplnění stanovených podmínek.

e) Smluvní zaměstnanci

Zaměstnanci vyslaní do ČR na základě mezinárodního pronájmu pracovní síly zaměstnavatelem, jehož sídlo je na území státu, s nímž ČR neuzavřela mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení, jsou považováni za tzv. „smluvní zaměstnance“ (§ 3, písm. o) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění). Smluvní zaměstnavatelé těchto zaměstnanců mají povinnost přispívat za tyto zaměstnance do českého systému sociálního zabezpečení. Nicméně, příjmy těchto zaměstnanců nepodléhají odvodům pojistného na všeobecné zdravotní pojištění (viz předchozí sdělení MF k této věci). Základ daně smluvních zaměstnanců tak bude navýšen pouze o odvedené povinné pojistné na sociální zabezpečení.

V případě, že smluvní zaměstnanec je zároveň účasten v zahraničním systému a tuto skutečnost řádně doloží, vznikne povinnost platit povinné pojistné smluvnímu zaměstnavateli až po uplynutí 270 dnů. V tomto případě tak vznikne povinnost smluvního zaměstnavatele navyšovat základ daně smluvního zaměstnance o povinné pojistné až po uplynutí 270 dnů. Do té doby, než uplyne prvních 270 dnů pracovního pobytu takového zaměstnance v České republice, bude povinné pojistné rovno nule, a podobně jako u zaměstnanců pracujících na základě dohody o provedení práce, nebude základ daně smluvních zaměstnanců navyšován.

Takovouto interpretaci ustanovení § 6, odst. 13 ZDP lze dovodit i ze Sdělení MF, které stanoví, že postup obdobný postupu u zaměstnanců zaměstnaných na základě dohody o provedení práce se uplatní i v případech, kdy povinnost platit tuzemské pojistné zaměstnavatel nemá. Zaměstnavatel v tomto případě má povinnost platit povinné pojistné, ale až po uplynutí 270 dnů.

Stanovisko Ministerstva financí:

Do kompetence MF **nespadá** výklad zákona o všeobecném zdravotním pojištění, a proto v této oblasti zcela akceptujeme výklad MZ a VZP. Žádné oficiální stanovisko /sdělení/ o placení zdravotního pojištění v případě zaměstnanců činných v ČR v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly MF nevydalo a ani nebylo oprávněno vydat. Poznáváme, že v r. 2008 MF pouze odpovědělo MZ na jeho dotaz týkající se ustanovení § 6 odst. 2 ZDP.

V případě, že v rámci tzv. **mezinárodního pronájmu pracovní síly** vznikne tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli z příjmu pronajatého zahraničního zaměstnance povinnost platit tuzemské povinné pojistné na sociální zabezpečení až po uplynutí 270 dnů (protože tento zaměstnanec je zároveň účasten v zahraničním systému sociálního pojištění a tato skutečnost bude v ČR řádně doložena), postupuje se po tuto dobu u takového zaměstnance při stanovení základu daně podle části věty uvedené v § 6 odst. 13 ZDP za středníkem, tj. tak, jako kdyby se na něj toto tuzemské sociální pojištění vztahovalo. Jeho příjem se tedy musí zvýšit i po tuto dobu o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému placenému zaměstnavatelem na sociální zabezpečení, i když je zaměstnavatel ve skutečnosti povinnost platit nemá, resp. i pokud se z příjmů zmíněného pronajatého zaměstnance bude platit v ČR ve skutečnosti jen povinné pojistné podle tuzemského zákona o zdravotním pojištění.

Výše uvedený postup při stanovení základu daně se uplatní z toho důvodu, že se nejedná o výjimku v pojistném zákoně, která je určena pro zaměstnance, u nichž se odvod pojistného řídí právními předpisy České republiky, ale o legální odchylku při placení tuzemského povinného pojistného na sociální zabezpečení vztahující se pouze na zaměstnance, u něhož se odvod pojistného po stanovenou dobu řídí podle předpisů příslušného (jiného) státu (podmínkou pro tuto odchylku je právě skutečnost, že tento zaměstnanec musí být po stanovenou dobu účasten důchodového pojištění ve státě, kde má sídlo jeho zaměstnavatel).

f) Zahraniční zaměstnanci

Zaměstnanci vyslaní do ČR na základě smlouvy o poskytování služeb zaměstnavatelem, jehož sídlo je na území státu, s nímž Česká republika neuzavřela mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení, jsou považováni za tzv. „zahraniční zaměstnance“ (§ 3, písm. q) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění). Tito zaměstnanci jsou v souladu s § 2, písm. b) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění účastní nemocenského pojištění pouze v případě, že se dobrovolně přihlásí k účasti na tomto pojištění.

Pokud tedy tito zaměstnanci nevyužijí možnosti přihlásit se dobrovolně k nemocenskému pojištění, nebude podléhat jejich příjem odvodům pojistného na sociální zabezpečení. Jelikož za tyto zaměstnance nemá zaměstnavatel povinnost hradit ani pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, základ daně zahraničních zaměstnanců se tak nebude navyšovat, neboť jejich povinné pojistné stanovené zákony o pojistném na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění je rovno nule. Tento závěr vyplývá také ze Sdělení MF.

Stanovisko Ministerstva financí:

Jedná-li o tzv. zahraničního zaměstnance činného v ČR ve prospěch zahraničního zaměstnavatele se sídlem v tzv. třetím (nesmluvním) státě,

- a) který se v ČR dobrovolně nepřihlásí k nemocenskému pojištění a u něhož se odvod tohoto pojistného nebude řídit podle tuzemských zvláštních právních předpisů, resp. se bude řídit podle právních předpisů příslušného (jiného) státu, se příjem z pracovněprávního vztahu zvýší o fiktivní částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému na sociální zabezpečení, které by byl povinen platit z těchto příjmů zaměstnavatel v případě, že by se na tohoto zaměstnance vztahovalo tuzemské povinné pojistné (dle § 6 odst. 13 ZDP věty první uvedené za středníkem),
- b) který se v ČR dobrovolně přihlásí k nemocenskému pojištění a který tím bude mít povinnost si sám v ČR výše zmíněné pojistné platit (obdobně jako OSVČ), tj. u něhož se tak odvodová povinnost tohoto pojistného bude řídit tuzemským zvláštním předpisem, se příjem z pracovněprávního vztahu o „povinné pojistné“ fiktivně placené zaměstnavatelem na sociální zabezpečení nezvyšuje, protože pro tuto osobu je v tuzemském pojistném zákoně stanoven jiný pojistný režim (jako u OSVČ).

Ke zdravotnímu pojištění:

Nevztahuje-li se příp. na výše uvedeného zahraničního zaměstnance odvodová povinnost podle tuzemského zákona o veřejném zdravotním pojištění, resp. pokud se něj vztahují předpisy o zdravotním pojištění jiného státu, je třeba jeho příjem při stanovení základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP věty první uvedené za středníkem zvýšit o fiktivní částku odpovídající povinnému pojistnému na zdravotní pojištění, které by měl povinnost platit zaměstnavatel, v případě že by se na tohoto zaměstnance vztahovalo tuzemské zdravotní pojištění, a to jak v případě uvedeném pod bodem a), tak i b).

Poznáváme, že žádné stanovisko ke výše zmíněné problematice MF prozatím nevydalo. Nutno také upozornit, že do kompetence MF nespádá výklad o sociálním a zdravotním pojištění, tj. příslušný pojistný režim u zmíněného zaměstnance je třeba příp. ještě konzultovat s kompetentním orgánem a pak činit konečné závěry v daňové oblasti.

g) Zaměstnanci účastní v “nečeském” systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Do této kategorie zaměstnanců spadají zaměstnanci, kteří jsou buď na základě mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení nebo na základě Nařízení Rady (EEC) 1408/71 účastní v jiném než českém systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Tyto osoby neplatí povinné pojistné, a tudíž se na tyto osoby bude vztahovat fikce stanovená v § 6, odst. 13 ZDP, v části věty první za středníkem. Základ daně těchto osob se bude navyšovat tak, jako kdyby tyto osoby ze svých příjmů tvořících základ daně přispívaly do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, tj. o 34% jejich odměny, nejvýše však do částky pojistného vypočteného z maximálního vyměřovacího základu.

Nicméně, v případě, že by tito zaměstnanci byli povinni přispívat např. pouze do českého systému zdravotního pojištění, částka odpovídající povinnému pojistnému těchto zaměstnanců by, podobně jako u osob uvedených pod písm. b), byla rovna pouze tomuto pojistnému na zdravotní pojištění a základ daně zaměstnanců by se tak navyšoval pouze o 9% jejich odměny.

V případě, že by došlo k situaci, kdy by zaměstnanec byl účasten naopak pouze systému sociálního zabezpečení (např. pokud mezinárodní smlouva o sociálním zabezpečení nepokrývá zdravotní pojištění a zároveň v souladu s českými předpisy nevzniká zaměstnanci povinná účast v českém systému zdravotního pojištění), bude vyměřovací základ zaměstnance navyšen o povinné pojistné ve výši 25% odměny zaměstnance.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s názorem předkladatelů uvedeným v prvním odstavci. U zaměstnanců, kteří jsou buď na základě mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení nebo na základě Nařízení Rady (EEC) 1408/71 účastní v jiném než českém systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, se odvodová povinnost neřídí tuzemskými zvláštními předpisy o pojistném resp. se řídí předpisy příslušného státu, tj. zde se bude postupovat při stanovení základu daně podle § 6, odst. 13 ZDP, části věty první uvedené za středníkem.

Souhlas s názorem předkladatelů uvedeným ve druhém odstavci, tj. jsou-li tím např. myšleny odměny členů statutárních orgánů a dalších kolektivních orgánů právnických osob, ze kterých se v ČR platí pouze zdravotní pojištění (viz osoby uvedené pod písmenem c)).

Komplikovanější situace by mohla nastat v případě, pokud by zaměstnanec vyslaný ze státu, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení, která však nekryje zdravotní pojištění (viz výše) a zároveň by česká společnost, ke které je zaměstnanec vyslán (ekonomický zaměstnavatel) platila za tohoto zaměstnance zdravotní pojištění v souladu s doporučeními představitelů Všeobecné zdravotní pojišťovny. V tomto případě, přestože dle mého názoru vyjádření představitelů Všeobecné zdravotní pojišťovny nemá oporu v zákoně, by zdravotní pojištění vymáhané v této situaci zdravotními pojišťovnami i přes zřejmé stanovisko Ministerstva financí k této věci mělo být považováno za povinné pojistné a základ daně zaměstnance by se navyšoval jen o 9% odměny tohoto zaměstnance (část ustanovení první věty § 6, odst. 13 ZDP za středníkem by se nepoužila).

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlas s názorem předkladatelů.

Je třeba znovu uvést, že v otázkách týkajících se placení zdravotního pojištění v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, je kompetentní Ministerstvo zdravotnictví a Všeobecná zdravotní pojišťovna a MF názor těchto kompetentních orgánů akceptuje.

U zaměstnance vykonávajícího závislou činnost v rámci tzv. **mezinárodního pronájmu pracovní síly**, u něhož by se platilo pouze pojistné na zdravotní pojištění podle tuzemského zákona a odvodová povinnost na sociální zabezpečení by se řídila právním předpisem příslušného státu, se bude při stanovení základu daně postupovat:

- u částky odpovídající pojistnému placenému zaměstnavatelem na sociální zabezpečení (kde by se odvodová povinnost řídila právním předpisem příslušného státu), podle § 6 odst. 13 ZDP věty první uvedené za středníkem, a
- u částky odpovídající pojistnému placenému zaměstnavatelem na zdravotní pojištění (kde by se odvodová povinnost řídila tuzemským zákonem), podle § 6 odst. 13 ZDP věty první uvedené před středníkem.

4. Závěr

V případě, že zaměstnavatel hradí za zaměstnance **pouze část povinného pojistného**, navýší se základ daně zaměstnance pouze o takto skutečně zaplacené povinné pojistné. Pokud se jedná o zaměstnance, z jehož příjmů není v souladu se zákonem o pojistném na sociální zabezpečení a zákonem o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění **zaměstnavatel povinen odvádět povinné pojistné**, nebude se hrubá mzda zaměstnance pro účely zdanění navyšovat.

V případě, že na základě mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení nebo na základě Nařízení Rady (EEC) 1408/71 budou zaměstnanci účastni v jiném než českém systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, bude se základ daně těchto osob navyšovat tak, jako kdyby tyto osoby přispívaly do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, tj. o 34% jejich odměny, nejvýše však do částky pojistného vypočteného z maximálního vyměřovacího základu.

Stanovisko Ministerstva financí:

S ohledem na výše uvedené rekapitulujeme:

- a) nesouhlas se závěrem uvedeným v odstavci 1 ve větě první a pokud jde o větu druhou, odkazujeme na výše uvedené stanovisko MF k bodu 2.
- b) souhlas se závěrem uvedeným v odstavci 2.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

280/16.09.09 - Vymezení pojmu „z titulu úvěrů, půjček“ pro účely zákonů č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

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

1. Výchozí situace

Podle § 2 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně v platném znění (dále jen ZoR) lze vytvářet daňové opravné položky (dále jen OP) pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech a takto vzniklý příjem nebyl podle zvláštního právního předpisu příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo zahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně. Dále mimo jiné nelze tvořit OP k pohledávkám vzniklých z *titulu úvěrů, půjček*, pokud ZoR nestanoví něco jiného.

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) je poplatník povinen zvýšit svůj základ daně o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela....Toto se nevztahuje u ostatních poplatníků mimo jiné na závazky z *titulu úvěrů, půjček*....

2. Rozbor

a) Z historie novelizací ZoR:

Novela 132/1995 Sb., doplnila do ZoR nový § 8a s tím, že v odstavci 3 bylo stanoveno, že opravné položky nelze tvořit u pohledávek vzniklých z titulu úvěru, půjček, záloh (bod d).

Dle důvodové zprávy: „K bodu 13 ...Z vytváření opravné položky jsou vyloučeny pohledávky, které při svém vzniku neovlivnily základ daně, tj. pohledávky z titulu půjček a záloh a dále pohledávky za společníky...“

Novelou 492/2000 Sb., došlo k převedení tohoto omezení tvorby OP do obecného § 2 odst. 2 ZoR a rozšíření limitace tvorby na tituly ručení, smluvních pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, které dle důvodové zprávy „...reagovalo na změny v zákoně o účetnictví (nové účtování o smluvních pokutách, poplatcích z prodlení, penále a jiných položkách)“

Novela 438/2003 Sb., rozšířila omezení tvorby OP na „... opravné položky se netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních instrumentů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních úroků a pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále k pohledávkám, o kterých nebylo účtováno ve výnosech podle zvláštního právního předpisu a které nebyly zahrnuty do základu daně z příjmů zjištěného podle zvláštního právního předpisu, a k pohledávkám nabytým bezúplatně...“ Dle důvodové zprávy

„...Současně se jednoznačněji vymezuje možnost tvorby opravných položek pouze k pohledávkám, o nichž bylo účtováno ve výnosech a vztahují se k příjmům zdaňovaným v základu daně...“

Další novely ZoR již nepřinesly žádnou věcnou změnu.

Z výše uvedeného lze vyvodit jednoznačnou snahu zákonodárce omezit tvorbu daňových OP pouze na pohledávky, které byly při vzniku zachyceny ve zdanitelných výnosech poplatníka.

b) V rámci závěru koordinačního výboru ze dne 13.2.2008 (příspěvek 205/17.12.07 - Aplikace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 a písm. c) bod 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona 261/2007 Sb. – „dodaňování polhůtných a promlčených závazků“ Autoři: Ing. Radislav Tkáč, Ing. Jiří Nesrovnal, Ing. Jiří Hanák) zaujalo MF mimo jiné následující stanovisko k možnosti tvorby daňových OP z titulu úroků:

„Lze souhlasit se závěrem, není možno souhlasit s jeho zdůvodněním (tj. že dodanění závazků recipročně navazuje na úpravu v § 2 odst. 2 ZoR).

Souhlas MF se závěrem předkladatele tak vychází pouze z uplatňování stejného výkladu obsahu pojmu „z titulu úvěru a půjček“. MF tímto potvrzuje již v minulosti sjednané a v praxi užívané pravidlo, že úrok je právně odlišitelným pojmem od kategorie jistiny.

Stejný výklad je již uplatňován např. i u pohledávek v rámci tvorby zákonných opravných položek dle § 8 až § 8c ZoR.

Obecně tedy platí, že v případě jistiny nelze daňové OP uplatňovat, neuhrazený závazek z jistiny úvěru či půjčky je proto výslovně vyčleněn ze závazků dodaňovaných a naopak úrokové výnosy představují zdanitelné příjmy zdaňované v základu daně, a proto budou také závazky z titulu úroků při splnění zákonných podmínek dodaňovány.

Dle výše citovaného stanoviska MF je výklad pojmu „z titulu úvěru a půjček“ vztažen pouze na jistinu úvěru či půjčky. Úroky plynoucí z úvěru či půjčky pak již nezapadají pod tento pojem. Toto stanovisko je plně v souladu se zásadou a snahou tvořit daňové OP pouze k pohledávkám, které prošly při vzniku zdanitelnými výnosy poplatníka dle § 2 odst. 2 ZoR.

Domníváme se, že stejný přístup jaký je aplikován na úroky by měl být aplikován na veškeré další pohledávky, které mohou v souvislosti s poskytnutým úvěrem či půjčkou vzniknout. Jedná se zejména o různé poplatky nesankčního charakteru (např. za vedení účtu, vydání karty, za zasilání výpisu, za výběr za bankomatu atd.) a další možné pohledávky.

Pokud tyto pohledávky, vzniklé v souvislosti s poskytnutým úvěrem či půjčkou, prošly při svém vzniku zdanitelnými výnosy poplatníka, a nejedná-li se o sankční pohledávky výslovně uvedené v § 2 odst. 2 ZoR či jiné pohledávky zde uvedené, mělo by být s nimi zacházeno stejně jako s úrokovými pohledávkami. Měla by tak existovat možnost poplatníka k takovým pohledávkám vzniklým v souvislosti s poskytnutým úvěrem či půjčkou tvořit daňové OP dle § 8 až 8c ZoR.

Současně však tyto závazky vzniklé v souvislosti s úvěrem či půjčkou budou při splnění zákonných podmínek dodaňovány dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP.

3. Závěr

Pojem „z titulu úvěru a půjček“ se pro účely ZoR a ZDP vztahuje pouze na jistinu úvěru či půjčky. Tento pojem nezahrnuje mimo úrokových i další pohledávky vzniklé v souvislosti s úvěrem či půjčkou. Pokud tyto pohledávky, vzniklé v souvislosti s poskytnutým úvěrem či půjčkou, prošly při svém vzniku zdanitelnými výnosy poplatníka, a nejedná-li se o sankční pohledávky výslovně uvedené v § 2 odst. 2 ZoR či jiné pohledávky zde uvedené, má poplatník možnost tvořit k nim daňové OP dle § 8 až § 8c ZoR.

Současně však tyto závazky vzniklé v souvislosti s úvěrem či půjčkou budou při splnění zákonných podmínek dodáno dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP.

Navrhujeme potvrdit výše uvedené závěry a příslušným způsobem je publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

MF i nadále trvá na svém výkladu, že jistina a úrok jsou dvě právně odlišitelné kategorie.

Pokud se v § 2 odst. 2 ZoR či v § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP hovoří o pohledávkách z titulu úvěrů či půjček, rozumí se pohledávky vzniklé z titulu jistiny úvěru.

Pokud tedy pohledávky nevznikly z titulu jistiny úvěru či půjčky a splňují všechny ostatní podmínky stanovené v ZoR, lze k nim vytvářet daňově uznatelné opravné položky dle § 8 až § 8c tohoto zákona.

Stejný přístup bude uplatňován i pro ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

282/16.09.09 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u „malých“ zaměstnavatelů v roce 2010

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

1. Úvod

Tento příspěvek se vztahuje k problematice stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti v podobě tzv. „superhrubé mzdy“ a do jisté míry navazuje na předchozí již projednávané příspěvky.

Cílem příspěvku je předem upozornit na problém, který vznikne v důsledku přijatých legislativních změn od 1. ledna 2010 a navrhnout jeho řešení.

2. Obecný rozbor problému

V ustanovení § 6 odst. 13 ZDP je stanoveno, že *základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel.* Pro toto pojistné placené podle tuzemských zvláštních předpisů o pojistném byla zavedena legislativní zkratka „*povinné pojistné*“.

Jedním ze zmíněných zvláštních předpisů je zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSP“).

Ze závěrů k předchozím příspěvkům na téma „superhrubé mzdy“ (např. příspěvek 270/20.04.09 - Stanovení superhrubé mzdy po 1.1.2009) vyplývá výklad, že ZDP nestanoví podmínky, za kterých se zmíněné povinné pojistné vypočte a plně akceptuje zvláštní právní úpravu v obou tuzemských zvláštních předpisech o pojistném.

Zákon č. 189/2006 Sb., kterým byl novelizován mj. i ZSP, přináší v ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) bod 2. a § 7 odst. 3 ZSP s účinností od 1. ledna 2010 zaměstnavatelům s průměrným měsíčním počtem zaměstnanců nižším než 51 zaměstnanců možnost hradit vyšší sazbu pojistného na nemocenské pojištění zaměstnanců, pokud si tuto sazbu takový zaměstnavatel sám stanoví. Vyšší sazba platí vždy pro jednotlivý kalendářní rok pro zaměstnavatele na základě jeho písemného oznámení příslušné okresní správě sociálního zabezpečení nejpozději do 20. ledna kalendářního roku, pro který si tuto sazbu stanovil.

Poskytnutou výhodou za toto dobrovolné navýšení sazby pojistného je právo odečíst počínaje rokem 2010 z částky pojistného polovinu částky, kterou v kalendářním měsíci takový

zaměstnavatel zúčtoval zaměstnancům se zdravotním postižením na náhradě mzdy za dobu dočasně pracovní neschopnosti.

Tito zaměstnavatelé se tedy od 1. ledna 2010 mohou rozhodnout, zda v souvislosti s náhradou mzdy při pracovní neschopnosti zaměstnanců v prvních 14 dnech pracovní neschopnosti nastoupí nový režim, kdy stát nebude nahrazovat ani část těchto výdajů a budou platit za zaměstnance nemocenské pojištění sazbou 1,4 % nebo zůstanou v režimu roku 2009, kdy stát nahrazuje 50 % vyplacených náhrad, ale budou dobrovolně platit nemocenské pojištění ve výši 3,3 %.

Pokud by se základ daně z příjmů ze závislé činnosti stanovil tak, že se příjmy ze závislé činnosti zvýší o skutečně hrazené pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, nastala by situace, kdy zaměstnanci dvou zaměstnavatelů při příjmu ze závislé činnosti 20 000 Kč budou mít základ daně před uplatněním slev v jednom případě ve výši 26 620 Kč (20 000 + 33,1 % pojistného) a ve druhém případě 27 000 Kč (20 000 + 35 % pojistného).

Zaměstnanci v naprosto stejném zaměstnaneckém poměru, se stejným příjmem ze závislé činnosti by v takovém případě hradily státu rozdílnou výši daně z příjmů fyzických osob pouze v závislosti na rozhodnutí svého zaměstnavatele. Takový stav by dle našeho názoru byl v rozporu se základními principy právní jistoty a rovného postavení občanů.

V daném případě se domníváme, že za současného znění ZDP nemusí k této situaci dojít. Ustanovení § 6 odst. 13 ZDP ukládá zvýšit základ daně o částku odpovídající pojistnému, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel. Dle ZSP je ovšem povinností zaměstnavatele hradit pouze 1,4 % pojistného na nemocenské pojištění. Vyšší sazbu je pouze oprávněn si zvolit.

Domníváme se, že tato argumentace je použitelná i po rozšíření ustanovení § 6 odst. 13 ZDP zákonem č. 221/2009 Sb. účinným od 1. srpna 2009, podle kterého se při výpočtu základu daně podle věty první při stanovení částky povinného pojistného nepřihlíží ke slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném u zaměstnavatele a ani k jiným částkám, o které si zaměstnavatel snižuje odvody povinného pojistného. Povinné pojistné je totiž nutné v tomto případě chápat v rámci prvního kroku uskutečnění volby mezi sazbou 1,4 % a 3,3 % a nikoliv až v rámci druhého kroku, kdy zaměstnavatel při volbě vyšší sazby odečítá 50 % náhrady mzdy.

Návrh řešení:

Pro účely stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 13 ZDP se od roku 2010 v případě nemocenského pojištění za součást povinného pojistného považuje maximálně částka odpovídající 1,4 % vyměřovacího základu zaměstnance. K případnému rozhodnutí zaměstnavatele hradit vyšší sazbu pojistného podle § 7 odst. 1 písm. a) bod 2. a § 7 odst. 3 ZSP se nepřihlíží.

3. Návrh na opatření

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas s návrhem předkladatelů.

MF souhlasí se závěry uvedenými v předloženém příspěvku, že pro účely stanovení základu daně u poplatníků s příjmy ze závislé činnosti a funkčními požitky podle § 6 odst. 13 ZDP je od roku 2010 za součást povinného pojistného nutné považovat i u tzv. malých zaměstnavatelů (s průměrným počtem zaměstnanců nižším než 51), v případě nemocenského pojištění maximálně částku odpovídající zákonné povinnosti zaměstnavatele, tj. pojistné ve výši 1,4 % z vyměřovacího základu zaměstnance, které je stanoveno v § 7 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 589/1992 Sb., ve znění platném pro rok 2010. K případnému rozhodnutí zaměstnavatele, kterým si „sám stanoví“ úhradu vyšší sazby pojistného (ve výši 3,3 %) v souladu § 7 odst. 1 písm. a) bod 2. a § 7 odst. 3 ZSP, se vzhledem k tomu, že jde o svobodnou volbu zaměstnavatele a nikoliv o jeho zákonnou povinnost, při stanovení základu daně u zaměstnanců nepřihlíží. Tj. příjem zaměstnanců se i ve zmíněném případě při navýšení na tzv. superhrubou mzdu, pokud jde o nemocenské pojištění, zvýší pouze o 1,4 % (tj. celkem o 33,1 %).

Za účelem posílení právní jistoty daňových subjektů by bylo dle našeho mínění vhodné v nejbližším možném termínu upřesnit ust. § 6 odst. 13 ZDP, a to větu poslední doplněnou do tohoto paragrafu zákonem č. 221/2009 Sb. v tom smyslu, že při výpočtu základu daně při stanovení částky povinného pojistného se nepřihlíží nejen ke slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném u zaměstnavatele a k jiným částkám, o které si zaměstnavatel snižuje odvody povinného pojistného, ale ani k obdobným částkám, o které si zaměstnavatel odvody pojistného sám zvyšuje (např. volbou vyšší sazby).

DPH

Příspěvek 276/20.05.09 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

276/20.05.09 - K výkladu pojmu služby z Přílohy č. 2 zákona o DPH - Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 tomuto zákonu

Předkládají: Olga Holubová, daňová poradkyně 367
JUDr. Ing. Václav Pátek, advokátní koncipient 32748, (daňový poradce 2279 - činnost přerušena)
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce 1026

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu obsahu služby uvedené na prvním řádku přílohy č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Současná příloha č. 2 na prvním řádku ze seznamu služeb podléhajících snížené sazbě uvádí službu „*Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu*“. U této služby není uvedeno žádné SKP, ačkoliv podle první věty za seznamem se uvádí: „*Pro uplatnění snížené sazby daně se používá Standardní klasifikace produkce platná k 1. lednu 2003.*“

V průběhu doby se objevily nejasnosti ohledně obsahu pojmu této první položky podléhající snížené sazbě s ohledem na skutečnost, že k této položce není zákonodárcem uvedeno žádné číslo položky SKP, které by dávalo návod na určení přesnějšího obsahu této služby. Výkladové problémy se objevily v souvislosti s tím, že plátcí daně stejnému či podobnému obsahu služby přiřazují různé pojmenování. Největší problémy při účtování příslušné sazby DPH pak činí služby opravy ve vazbě na různé seřizování zdravotnických prostředků, jejich údržbu a ošetřování. Stejný problém pak činí různé periodické revize a zkoušky, jež jsou velmi často doprovázeny drobnými opravami a úpravami příslušného zdravotnického prostředku.

K pojmu zdravotnický prostředek

V případě zdravotnických prostředků je podstatné, že musí jít o zdravotnické prostředky, jež jsou uvedeny v příloze č. 1. Ve skutečnosti však příloha č. 1 žádné zdravotnické prostředky neuvádí, pouze v jejich případě odkazuje prostřednictvím odvolávky pod čarou č.⁷¹⁾ na zvláštní právní předpisy. Samotná odvolávka pod čarou pak mezi zvláštní právní předpisy zařazuje mimo jiné:

- Zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a změně některých dalších zákonů (dále jen „**zákon č. 123/2000**“).
- Nařízení vlády č. 181/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky, ve znění zákona č. 336/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.¹.
- Nařízení vlády č. 191/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na implantabilní zdravotnické prostředky ve znění zákona č. 337/2001 Sb. a zákona č. 251/2003 Sb.².

¹ Nařízení vlády č. 181/2001 Sb. bylo zrušeno nařízením vlády č. 25/2004 Sb., které pak bylo následně zrušeno dne 5. května 2004 nařízením vlády č. 336/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky a kterým se mění nařízení vlády č. 251/2003 Sb., kterým se mění některá nařízení vlády vydaná k provedení zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

- Nařízení vlády č. 286/2001 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na diagnostické zdravotnické prostředky in vitro³.

Pojem **zdravotnický prostředek** je pojmem zákona č. 123/2000 a jako takový je definován jako předmět, který je určen pro použití u člověka pro tímto zákonem stanovené účely. Zákonodárce plně v souladu s daňově harmonizačním předpisem stanovil, že dodání takovýchto zdravotnických prostředků (rozuměj určených svým účelem) bude podléhat snížené sazbě daně.

K výkladovým otázkám ohledně pojmu oprava

Jak výše uvedeno, zdravotnické prostředky jsou definovány především s ohledem na svůj účel právě zákonem č. 123/2000. Tento samotný zákon současně určuje další nakládání se zdravotnickými prostředky a to pod sankcí pokuty⁴. Nakládání se zdravotnickými prostředky je v Části První, Hlavě V, ve které jsou uvedeny podmínky pro „*Instalaci, používání, údržbu, servis a evidenci zdravotnických prostředků*“.

Předmětem našeho posouzení a rozboru je řešení otázky, zda mezi služby podléhající snížené sazbě daně lze řadit všechny činnosti z hlavy V zákona č. 123/2000. Konkrétně se pak jedná o činnosti postupně rozváděné v:

- § 21 Informace pro uživatele,
- § 22 Instruktaž,
- Instalaci a Používání zdravotnických prostředků dle § 23 a § 24,
- § 25 Čištění, dezinfekce a sterilizace zdravotnických prostředků,
- § 27 Periodické bezpečnostně technické kontroly zdravotnických prostředků,
- § 28 Údržba a servis zdravotnických prostředků a
- § 30 Evidence zdravotnických prostředků.

Činnosti pod §§ 21 až 24 zákona č. 123/2000, budou zpravidla účtovány jako součást dodávky daného zboží a v takovémto případě by měly podléhat snížené sazbě jako součást plnění hlavního. Domníváme se, že v praxi nelze samostatně od poskytovatele na vlastníka či uživatele zdravotnického prostředku účtovat činnosti dle § 30 zákona č. 123/2000, které je poskytovatel povinen evidovat sám. Pro tyto účely neřešíme externí zadávání této činnosti u poskytovatele pro něho samého. V případě ostatních činností je právě na místě otázka, zda činnosti, jak je pojmenovává zákon č. 123/2000, lze podřadit pod pojem oprava, jak jej používá příloha č. 2 zákona o DPH. Stěžejní je pak hodnocení činností, jak zmiňuje § 28 zákona č. 123/2000, s ohledem na to, že některé ostatní činnosti ač mají samostatnou úpravu, jako je § 25 resp. § 27, se ve skutečnosti následně promítají pod činnosti právě ustanovení § 28. Činnosti jako čištění, dezinfekce a sterilizace zdravotnických prostředků lze totiž chápat jako součást činností udržování zdravotnických prostředků v řádném stavu. Periodické bezpečnostní kontroly dle § 27 jsou v kryty stejným pojmem v § 28.

² Nařízení vlády č. 191/2001 Sb. bylo dne 17. března 2004 zrušeno a nahrazeno nařízením vlády č. 154/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na aktivní implantabilní zdravotnické prostředky a kterým se mění nařízení vlády č. 251/2003 Sb., kterým se mění některá nařízení vlády vydaná k provedení zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

³ Nařízení vlády č. 286/2001 Sb. bylo dne 7. července 2004 zrušeno a nahrazeno nařízením vlády č. 453/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na diagnostické zdravotnické prostředky in vitro.

⁴ Viz ustanovení § 46 zákona č. 123/2000

Porovnání pojmu oprava dle zákona o DPH a dle zákona č. 123/2000

Samotný pojem oprava v zákoně o DPH není nijak definován. Pojem oprava je použit v zákoně mnohokrát (příčemž pomíjíme samotné použití tohoto slova v názvech §§ 42 až 46a a § 49 zákona o DPH, kde jde o zcela jiný význam), např. v ustanovení § 48 ve spojení „v souvislosti s opravou těchto staveb“ a podobně i v § 48a zákona o DPH. Dále je pojem oprava použit v zákoně o DPH v ustanoveních § 68, kde je použit vedle slov údržba. Zákon o DPH tak pojmy oprava a údržba staví vedle sebe. Pojmy oprava a údržba samostatně nedefinovala pro účely DPH ani judikatura ESD. Při interpretaci takového obecného pojmu je nutné vycházet tedy z obecných zvyklostí. S ohledem na použití pojmu údržba v § 80 zákona o DPH ve spojení s nemovitostí se nelze divit, že v případě stavebních prací plnění jehož podstatou je údržba, ačkoliv tento pojem § 48, resp. § 48a zákona o DPH nezmiňují, sleduje u staveb stejný osud jako plnění opravy a podléhá snížené sazbě daně. Pojem oprava v zákoně o DPH lze tedy chápat poměrně široce, přičemž ne vždy se pod jedním a tím samým pojmem rozumí vždy stejný obsah činností.

V případě zákona č. 123/2000, je pojem oprava použit v ustanovení § 28 v rámci činností vztahujících se ke zdravotnickým prostředkům. Tak, jak je pojem oprava použit v tomto předpise, je jednoznačné, že jde o pojem, který je, spolu s dalšími pojmy jako jsou kontroly, ošetřování, seřizování a zkoušky, podmnožinou pojmu udržování, a který zákon č. 123/2000 dále definuje legislativní zkratkou jako servis. Pojem oprava v zákoně č. 123/2000 je pak v tomto smyslu pojmem velmi úzkým.

Aplikace snížené sazby dle zákona o DPH.

Zdravotnické prostředky jsou dodávány ve snížené sazbě s ohledem na záměr zákonodárce zvýhodnit oblast zdravotnictví. To byl patrně i důvod proč není ve snížené sazbě jen samotné dodání ale i opravy. Domníváme se, že v případě zdravotnických prostředků by se měl pojem oprava jak jej používá první řádek v příloze č. 2 zákona o DPH, vykládat spíše široce. Co se týče samotného pojmu oprava jak jej používá příloha č. 2 zákona o DPH, tak tento pojem plně odpovídá pojmu použitým ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty⁵. Stejná úprava byla také obsahem Šesté směrnice, jejíž aktualizovaná verze po mnohých změnách byla podkladem pro směrnici Rady 2006/112/ES. Z hlediska výkladu pomocí logických výkladových metod, konkrétně logického výkladu *a maiori ad minus* (důkaz od většího k menšímu) se jeví podstatné, že zákonodárce (jak český tak i evropský) umožňují, aby samotné dodání zdravotnických prostředků bylo ve snížené sazbě daně. V případě zdravotnických prostředků se však zákonodárce nespokojil jen s tím, že ve snížené sazbě bude dodání zdravotnického prostředku, ale doplnil dále, že snížené sazbě má podléhat i jeho oprava (v užším slova smyslu), aby zdravotnický prostředek fungoval i po případné poruše. Směrnice stejně jako zákon je psána podle pravidel pro tvorbu předpisů v obecné poloze aniž by byly popisovány všechny detailní situace. Tyto detailní situace pak podléhají interpretaci dané normy. Při naší interpretaci za pomoci logické argumentace je namístě dojít k závěru, aby snížené sazbě podléhalo i to co je menší, a to je seřízení a údržba zdravotnického prostředku. V tomto smyslu pod pojem oprava (v širším slova smyslu) lze logicky vztáhnout i úkony ještě někdy menší než samotná oprava (v úzkém slova smyslu), jako je údržba či seřízení apod., jak zmiňuje ustanovení § 28 zákona č. 123/2000.

⁵ Viz příloha III, položka 4) lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení, která jsou obvykle určena k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených, včetně oprav takového zboží, jakož i dodání dětských sedaček do automobilu.

Návrh výkladu

Navrhujeme, aby se vzhledem ke zvláštnímu postavení zdravotnické oblasti pojem „*Oprava zdravotnických prostředků uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu*“ tak jak jej používá příloha č. 2 zákona o DPH interpretoval ve smyslu činností, jež slouží k tomu, aby zdravotnické prostředky byly udržovány v řádném stavu podle ustanovení § 28 zákona č. 123/2000. To znamená, že by všechny činnosti, jež v sobě zahrnuje pojem servis (jako legislativní zkratka zákona č. 123/2000), byly chápány jako pojem oprava dle první položky z přílohy č. 2 zákona o DPH a podléhaly snížené sazbě daně.

S ohledem na skutečnost, že všechny činnosti, jak je zmiňuje ustanovení § 28 zákona č. 123/2000 podléhají samostatné detailní evidenci a sankcím ve smyslu tohoto zákona⁶, nemělo by hrozit zneužití, že by snížené sazbě daně podléhaly činnosti v jiných případech, než ve vztahu ke skutečným zdravotnickým prostředkům.

Tímto výkladem bude zajištěno, že činnosti, jež jsou ve vztahu ke zdravotnickým prostředkům povinnostmi danými veřejnoprávními předpisy, budou podléhat stejné snížené sazbě daně.

Stanovisko Ministerstva financí:

S navrhovaným výkladem nelze souhlasit. Přijetím navrhovaného výkladu by nastala nerovnost v přístupu k opravám a revizím některých jiných zařízení. Jedná se například o opravu výtahu v bytovém domě, která podléhá snížené sazbě daně, ale samostatná revize výtahu podléhá základní sazbě daně. U zdravotnických prostředků je nutno postupovat podle stejného principu. Argument, že revize zdravotnických prostředků jsou dány veřejnoprávními předpisy není podstatný, protože všechny povinné revize přístrojů a zařízení jsou dány veřejnoprávními předpisy. Není žádný relevantní důvod posuzovat z pohledu DPH revize zdravotnických prostředků odlišně.

Pojem oprava zdravotnického prostředku z přílohy č. 2 zákona o DPH a také z přílohy III směrnice 2006/112/ES nelze chápat jako celkový servis zdravotnického prostředku. Pokud je revize (popřípadě čištění, dezinfekce, sterilizace) zdravotnického prostředku prováděna samostatně, podléhá základní sazbě daně. V případě, že při opravě zdravotnického prostředku je nutné jeho čištění, dezinfekce, sterilizace a po jeho opravě je nutná revize, je tato revize (čištění, dezinfekce, sterilizace) součástí opravy a celá tato služba jako celek podléhá snížené sazbě daně.

Stanovisko předložené MF na předcházející jednání KV bylo osobně s předkladateli projednáno, příspěvek nebyl ze strany předkladatelů upraven, MF na svém stanovisku trvá.

⁶ Viz ukládání pokut dle ustanovení § 46 odst. 1 písm d) a e) zákona č. 123/2000.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

283/16.09.09 - Prodej osobního automobilu po 1. dubnu 2009 - výklad odstavce 3. přechodných ustanovení zákona č. 87/2009 Sb., kterým se mění zákon o DPH⁷

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce č. 367

I. Úvod

Novela zákona o DPH účinná k 1. dubnu 2009 umožňuje při splnění obecných zákonných podmínek uplatnění odpočtu daně na vstupu u osobních automobilů. Přechod na nový režim upravují celkem tři odstavce přechodných ustanovení. Cílem příspěvku je sjednotit výklad třetího odstavce, který za určitých okolností osvobozuje prodej osobního automobilu nakoupeného bez možnosti uplatnit odpočet daně na vstupu.

II. Zákaz odpočtu u osobních automobilů a jejich technického zhodnocení

Podle odstavců 1. a 2. přechodných ustanovení se při nákupu, pořízení či dovozu osobních automobilů a jejich technických zhodnocení postupuje podle §§ 72 – 79 účinných před 1. dubnem 2009. Obdobně se tato ustanovení použijí i v případě, že je osobní automobil pořizován formou finančního pronájmu, je-li předán do užívání před uvedeným datem. Prakticky to znamená, že odpočet je zakázán u všech osobních automobilů a jejich technických zhodnocení, byly-li nakoupeny (resp. pořízeny či dovezeny a v případě finančního pronájmu předány do užívání) do konce března 2009.

III. Prodej shora uvedených osobních automobilů

Sporný odstavec 3. přechodného ustanovení zákona č. 87/2009 Sb. zní:

„3. U osobního automobilu a u technického zhodnocení osobního automobilu⁸, vymezeného podle bodů 1 a 2 přechodných ustanovení, se po datu účinnosti tohoto zákona použije pro povinnost přiznat uskutečnění plnění osvobozené od daně ustanovení § 62 odst. 2 ve znění platném do dne předcházejícímu dni nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Výklady uvedeného ustanovení nejsou jednotné. Podle jednoho je osvobozen prodej osobního automobilu pouze v případě, že nárok na odpočet daně nemohl při jeho nákupu uplatnit sám současný prodávající, podle druhého je osvobozen prodej osobního automobilu vždy, jestliže byl automobil kdykoli dříve nakoupen bez nároku na odpočet daně podle § 75 odst. 2 zákona o DPH ve znění před účinností zákona 87/2009 Sb., a to i tehdy jedná-li se o další prodeje v řadě uskutečněné jinými plátcí.

IV. Rozbor

Ustanovení odkazuje výslovně na automobily **vymezené v předchozích dvou odstavcích**, tj. na automobily, u nichž nemohl být uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu podle § 75 odst. 2 zákona o DPH, a **nikoli na daňový režim, který při nákupu automobilu uplatnil konkrétní plátec, jenž automobil aktuálně prodává**. Kdyby měl zákonodárce v úmyslu vázat osvobození prodeje na daňový režim uplatněný při nákupu vozidla současným prodávajícím, mohl to zajistit například touto formulací: „...*dodání osobního automobilu je*

⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁸ § 33 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 259/1994 Sb., zákona č. 149/1995 Sb. a zákona č. 168/1998 Sb.

osvobozeno od daně podle § 62 odst. 2 ve znění platném do dne předcházejícímu dni nabytí účinnosti tohoto zákona, jestliže plátce, který automobil dodává, neměl při jeho nákupu nárok na odpočet podle odst. 1 a 2 přechodných ustanovení...“ To však zákonodárce neučinil. Z platného znění zákona lze naopak dovodit, že osvobození prodeje není podmíněno zákazem nároku na odpočet při nákupu automobilu u prodávajícího, ale že se váže na předmět prodeje, tj. na samotný automobil: „U osobního automobilu a u technického zhodnocení osobního automobilu, vymezeného podle bodů 1 a 2 přechodných ustanovení...“

Příklad:

Plátci A byl dodán osobní automobil v březnu 2009, proto **jde o automobil vymezený v odstavci 1 přechodných ustanovení** (tj. bez nároku na odpočet). Plátce A prodá tento automobil v listopadu 2009 plátci B. Transakce bude osvobozena od daně podle třetího odstavce přechodných ustanovení. Plátce B automobil dále prodá plátci C. Vzhledem k tomu, **že předmět prodeje má neustále status automobilu vymezeného v odstavci 1 přechodných ustanovení** (byl nakoupen bez nároku na odpočet daně na vstupu, byť plátcem A, což není pro účely osvobození, jak jsem uvedla výše, podstatné), je i toto druhé dodání v řadě osvobozeno od daně podle odstavce 3 přechodných ustanovení.

V. Komunitární aspekt

Podle článku 136 písm. b) Směrnice⁹ „osvobodí členské státy od daně dodání zboží, při jehož pořízení nebo použití v souladu s čl. 176 nevznikl nárok na odpočet daně“. Důvodem osvobození je zamezení kumulace daně¹⁰ na konkrétním jednotlivém zboží, nebo jinak – zamezení dvojího zdanění. Dvojí zdanění je v rozporu se základním principem fungování daně z přidané hodnoty, který je zakotven v čl. 1 Směrnice, jímž je princip neutrality. Ten zaručuje osobám povinným k dani, tj. osobám uvnitř distribučního a výrobního řetězce, že nebudou daní z přidané hodnoty zatíženy, neboť její břemeno nese konečný spotřebitel¹¹ (DPH je daní ze spotřeby).

Způsob výkladu, který v předchozích odstavcích obhajují, je tedy v souladu se Směrnicí a související judikaturou ESD. Druhá výkladová varianta, jež podle dikce předmětného

⁹ Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

¹⁰ 33 Article 17(6) refers to certain expenditure described in general terms as 'that on luxuries, amusements or entertainment', (...) which is not strictly business expenditure and which is not eligible for the deduction of VAT by the taxable person. As in relation to the first ground of the application, the taxable person purchasing items of this kind acts as the final consumer, who is the true taxpayer.

34 The counterpart of this restriction of the right of deduction should be, as with the first ground of the application, exemption from VAT when the taxable person resells - or, in general, transfers - goods of this kind. Otherwise, **there would again be double taxation, which is contrary to the principles of the Sixth Directive and which Article 13 tries to avoid by means of the contested exemption.** (ze stanoviska generálního advokáta Jarabo-Colomera v případě C-45/95 Komise v. Itálie)

¹¹ (21) Systém odpočtů je proto určen k zamezení kumulativního efektu, jestliže DPH už je vybrána ze zboží a/nebo služeb použitých za účelem jejich dalšího poskytnutí nebo, jinými slovy, k zamezení opětovnému vybrání daně již jednou vybrané. V narůstajícím řetězci transakcí je splatná čistá částka (tj. celková částka splatná s ohledem na předmětné plnění, minus částky již vybrané na vstupech) vážící se ke každému článku specifi kována podílem přidané hodnoty na tomto stupni. Když řetězec skončí poskytnutím plnění konečnému spotřebiteli, celková vybraná částka, která je v závěru k tíži tohoto spotřebitele, neboť obchodníci v řetězci mohou uplatnit nárok na odpočet z částek, které zaplatili, bude odpovídat konečné ceně. (C-497/01 Zita Modes, stanovisko generálního advokáta Jacobse)

přechodného ustanovení přichází v úvahu a podle níž je osvobozeno dodání osobního automobilu pouze u prodávajícího, který jej nakoupil před 31.3.2009 bez nároku na odpočet, je naopak ve světle komunitárního práva neudržitelná. Jejím respektováním by došlo k dvojímu zdanění, protože osobní automobil, u něhož nemohl být podle obecně platného ustanovení (§ 75 odst. 2 zákona o DPH účinný před 1.4.2009) uplatněn odpočet, by byl při dalším prodeji zdaněn podruhé.

Příklad:

Plátci A byl dodán osobní automobil v březnu 2009, proto jde o automobil vymezený v odstavci 1 přechodných ustanovení (tj. bez nároku na odpočet). Plátce A prodá tento automobil v listopadu 2009 plátci B. Transakce bude osvobozena od daně podle třetího odstavce přechodných ustanovení. Plátce B automobil dále prodá plátci C. Bude-li tento další prodej zdaněn, bude daň z přidané hodnoty uplatněna znovu na zboží, na němž už stejná daň vážne, což není, jak výše uvádím, v souladu s principem neutrality.

V. Závěr

Navrhuji takový výklad třetího odstavce přechodného ustanovení zákona 87/2009 Sb., který je v souladu se Směrnicí a ctí základní princip fungování DPH – princip neutrality: **podle tohoto ustanovení je osvobozen prodej osobního automobilu, u něhož nemohl být uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu podle § 75 odst. 2 zákona o DPH účinného před 1.4.2009, a to jak první, tak jakýkoli následující prodej, neboť automobil neztrácí dalším prodejem svůj status (tj. vymezení v bodech 1 a 2 přechodných ustanovení).** Splnění zákonné podmínky pro osvobození je plátce povinen přiměřeným způsobem prokázat.

Stanovisko Ministerstva financí:

S předkladatelkou projednána úprava textu závěru příspěvku (osvobození prodeje osobního automobilu, u něhož nemohl být uplatněn nárok na odpočet podle § 75 odst. 2). Po této úpravě závěru MF souhlasí s návrhem závěrů předkladatelky.

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 267/18.03.09 – MF předkládá doplněné stanovisko

267/18.03.09 - Daňové dopady změny právního důvodu pohledávky

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

Úvod

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

Popis problému

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

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

1. Bezdůvodné obohacení

Popis situace

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

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

V průběhu soudního řízení však vyjde najevo, že uzavřená kupní smlouva je neplatná (např. smlouva byla uzavřena osobou bez jednatelského oprávnění nebo cena není určena dostatečně určitě). Proto soud v meritorním rozhodnutí určí, že uzavřená neplatná kupní smlouva není právním titulem pro zaplacení a namísto nároku z neplatné kupní smlouvy přizná poplatníkovi nárok na vrácení bezdůvodného obohacení včetně příslušenství. Toto vrácení může být provedeno buď ve formě vrácení původního plnění, nebo častěji ve formě náhrady v penězích.

V případě přisouzení peněžního nároku se nárok přiznaný soudem, který je určen např. na základě posudku soudem jmenovaného znalce, může lišit (a obvykle se liší) od ceny sjednané v původní (neplatné) kupní smlouvě. Mezi uskutečněním původní dodávky (a jejím zdaněním) a následným pravomocným rozhodnutím soudu ve věci může uplynout více zdaňovacích období (tzn., že může dojít k marnému uplynutí lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 ZSDP).

Právní rozbor

Z § 451 občanského zákoníku plyne, že nárok na vydání bezdůvodného obohacení vzniká v okamžiku získání majetkového prospěchu bez právního důvodu, tzn. ve výše uvedené situaci již v okamžiku plnění (tj. dodání zboží) na základě neplatné kupní smlouvy, kdy absolutní neplatnost existovala objektivně již od počátku, tzn. následné soudní rozhodnutí je pouze deklaratorní¹² (bez ohledu na to, kdy se strany subjektivně o této neplatnosti dozví).

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

V určitých případech však může být nejprve uzavřena platná smlouva a důvod pro její neplatnost může vzniknout až následně po uzavření platné smlouvy¹³ (např. odstoupením od smlouvy s účinky ex tunc ve smyslu § 48 odst. 2 ObčZ).

Účetní souvislosti

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

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

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

¹² Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 675.

¹³ Viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR R 26/1975

Daňové souvislosti

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

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

Podle bodu 4 písm. d) pokynu MF D-300 k § 23 ZDP (který lze považovat za kodifikovanou správní praxi daňové správy – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Ans 1/2005-57) se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na absolutní neplatnost právního úkonu datum, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout (tj. uzavření smlouvy, která je následně posouzena jako neplatná od samotného počátku¹⁴).

V souvislosti s touto situací vznikají následující otázky:

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

Názor předkladatele:

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

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

¹⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 4 Afs 24/2004 – 95.

Jestliže soud rozhodne, že nárok z bezdůvodného obohacení je nižší než původní (zdaněná) pohledávka z kupní smlouvy, pak o tento rozdíl sníží poplatník své zdanitelné výnosy ve zdaňovacím období, kdy o neexistenci této části nároku pravomocně rozhodne soud. Pokud nárok z bezdůvodného obohacení bude vyšší než původní (zdaněná) pohledávka, pak analogicky tento rozdíl bude zdanitelným příjmem dodavatele, a to ve zdaňovacím období, kdy o tomto nároku pravomocně rozhodne soud a kdy také bude poplatníkem zaúčtována do jeho výnosů¹⁵.

I když je tímto postupem narušena věcná a časová souvislost vzniku příjmu a jeho zdanění, nelze po poplatníkovi spravedlivě žádat zdanění příjmu, kterého si nemohl být vědom ani při nejlepší vůli a který byl autoritativně zjištěn až následně v nalézacím soudním řízení. V tomto případě by nebylo možné vytvořit ani daňově relevantní dohadnou položku na kladný rozdíl mezi přiznaným nárokem z bezdůvodného obohacení a původním příjmem z (neplatné) kupní smlouvy, neboť v okamžiku vzniku pohledávky nebyla jistá jak její výše, tak i její existence¹⁶.

Podmínkou pro tento postup je, že poplatník je v dobré víře¹⁷ ohledně platnosti sporné smlouvy, jejíž neplatnost následně deklaruje soud. To znamená, že poplatník ani při náležité péči nemohl s dostatečnou jistotou seznat, že jde o neplatnou smlouvu a že hodnota plnění se může lišit od neplatně sjednané ceny. V takovém případě odpovídá principu legitimní očekávání poplatníka¹⁸, že předmětem zdanění jsou pouze ty příjmy, kterých si poplatník mohl a měl být vědom při zachování řádné péče a s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem konkrétního případu.

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

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

¹⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního, čj. 2 Afs 17/2004 – 92.

¹⁶ Tento přístup odpovídá i bodu 4 písm. a) komentáře pokynu D-300 k 23, podle kterého se pro zjištění základu daně uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je např. v návaznosti na vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 15/2008-100, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 108/2007-78,

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 68/2007-366 včetně zde citované judikatury Ústavního soudu

2. Smlouva o narovnání

Daňové dopady smlouvy o narovnání byly již řešeny v příspěvku Ing. Petra Tomana¹⁹, který však předmětnou otázku řešil pouze ve vztahu k závazku na straně dlužníka v případě, kdy dochází k nahrazení původního sporného nebo pochybného závazku závazkem novým. Předchozí příspěvek se však nezabýval dopadem dohody o narovnání na tvorbu a existenci souvisejících daňových opravných položek na straně věřitele.

Účetní zachycení

Účetní předpisy pro podnikatele dopady dohody o narovnání výslovně neřeší. Podle názoru předkladatele však dohoda o narovnání neznamená povinnost účetní jednotky provést opravu v účetnictví v případě, kdy původní sporná nebo pochybná pohledávka je ve smyslu § 585 občanského zákoníku nahrazena novou pohledávkou ve stejné výši.²⁰ Dohoda o narovnání totiž nemůže vystupovat sama o sobě, ale vztahuje se k předchozím sporným nebo pochybným právním (přičemž jejím účelem není zjistit, jak se věci skutečně mají a zda původní závazky jsou platné)²¹.

Názor předkladatele

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

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

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

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

¹⁹ Příspěvek KV KDP ČR a MF ČR č. 05/26.01.05 – Daňové aspekty dohody o narovnání.

²⁰ Pokud by se výše původní pohledávky podle kupní smlouvy a nové pohledávky podle smlouvy o narovnání změnila, pak tento rozdíl by byl zaúčtován ve prospěch ostatních provozních výnosů, resp. na vrub ostatních provozních nákladů.

²¹ Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník, Komentář. 6. vydání. Praha : C. H. Beck 2001, s. 912.

splatnosti sporných nebo pochybných pohledávek. To znamená, že pouze na základě dohody o narovnání není třeba původní opravné položky rozpouštět a začít tvořit nové opravné položky podle ZoR (tzn. po uzavření smlouvy o narovnání čekat alespoň 6 měsíců), byť došlo ke změně titulu této pohledávky²².

3. Zpětná účinnost smlouvy

Poplatník začne fakticky užívat nemovitost (např. od 1. 9. 2008) s tím, že si podmínky nájmu dohodne s vlastníkem nemovitosti v písemné smlouvě až následně. Po určité době (např. k 1. 9. 2009) uzavřou strany písemnou nájemní smlouvu se zpětnou účinností od 1. 9. 2008 včetně určení nájemného za užívání předmětné nemovitosti²³.

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

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

Názor předkladatele

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

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

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

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

²² Vliv na původní lhůtu splatnosti nemá, pokud je ve smlouvě o narovnání pouze určena náhradní lhůta k plnění, po jejímž marném uplynutí věřitel podá na dlužníka žalobu na plnění.

²³ Možnost zpětné účinnosti soukromoprávních smluv judikoval Nejvyšší soud ČR ve svém rozhodnutí 28 Cdo 3033/2005 z 22. srpna 2007.

Závěr

1. Bezdůvodné obohacení

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

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

Správný postup je zachycen na příkladu níže:

Věřitel

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

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

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

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

Dlužník

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

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

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

2. Smlouva o narovnání

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

Správný postup je zachycen na příkladu níže:

Věřitel

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

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

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

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

Dlužník

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

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

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

3. Zpětná účinnost smlouvy

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

Předkladatel navrhuje, aby ministerstvo financí potvrdilo výše uvedené závěry.

Stanovisko Ministerstva financí:

K tvorbě daňově uznatelných opravných položek

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

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

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

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

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

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

K bezdůvodnému obohacení z titulu absolutní neplatnosti právního úkonu

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

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

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

Ke smlouvě o narovnání

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cílem příspěvku je odstranit některé výkladové nejasnosti týkající se ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona²⁴ a vymezených v § 10 odst. 2 zákona o rezervách²⁵ a souvisejícího čerpání těchto peněžních prostředků.

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

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

1. Vymezení „účelu“ tvorby rezervy

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

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

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

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

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

²⁴ Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů

²⁵ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

2. Počet zvláštních vázaných účtů pro jednotlivý účel

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

Domníváme se, že smyslem a účelem příslušného ustanovení zákona o rezervách nemohlo být, aby poplatník byl nucen deponovat zpravidla velmi významnou částku u jedné banky. Takový postup by, zejména v dnešní době, neúměrně zvyšoval expozici poplatníka vůči jedné bance, a tím také kreditní riziko nesené poplatníkem. Uvedený výklad by proto byl bezpochyby v přímém rozporu se smyslem příslušné zákonné úpravy, kterým je naopak zajištění odpovídajících zdrojů na odstranění následků činnosti, v souvislosti s nimiž byly rezervy vytvořeny²⁶.

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

Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Za předpokladu, že horní zákon zná pouze dva účely tvorby rezervy, může poplatník, který postupuje při tvorbě rezervy podle tohoto zákona, zřídit pro ukládání prostředků rezerv maximálně dva zvláštní vázané účty. Zřízení více vázaných účtů by bylo přípustné, pouze

²⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 223/2006 Sb.

v případě, kdy by podle horního zákona bylo možné vytvářet rezervu na více účelů, vždy však se souhlasem příslušného OBÚ. I v těchto případech by však vždy musel být dodržen princip „na jeden účel jeden účet“, který je výslovně stanoven v § 10a odst. 1 ZoR.

3. Úrokové výnosy z prostředků rezerv na zvláštním vázaném účtu

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

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

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

Popis problému

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

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

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

Dle autorů proto není v rozporu s právními předpisy postup, kdy poplatník o částku připsaného úroku sníží částku převáděnou na zvláštní vázaný účet v dalším období. V důsledku tohoto postupu se zůstatek zvláštního vázaného účtu bude přesně rovnat zůstatku natvořených rezerv.²⁷

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

²⁷ Specifická situace může nastat, pokud částka tvorby rezervy v dalším období nedosahuje ani výše připsaného úroku. Touto situací se zabýváme v části 4. Čerpání výnosů prostředků rezerv.

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

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

4. Čerpání výnosů z prostředků rezerv na zvláštním vázaném účtu

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

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

Podle našeho názoru mohou být v takových případech „přebytečné“ peněžní prostředky převedeny ze zvláštního vázaného účtu a poplatník může tyto prostředky použít pro jiné účely, než na které je tvořena příslušná rezerva. Částka přebytečných peněžních prostředků se stanoví jako rozdíl mezi celkovou výší peněžních prostředků, včetně připsaných výnosů, na zvláštním vázaném účtu a celkovým stavem natvořené rezervy pro daný účel (po zohlednění souvisejícího čerpání a rozpouštění) k poslednímu dni termínu pro podání daňového přiznání.

V případě převedení výnosů ze zvláštního vázaného účtu, které jsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. zm), příp. § 19 odst. 1 písm. zl) zákona o daních z příjmů, zůstane toto

osvobození zachováno. Uvedená ustanovení totiž podmiňují osvobození výnosů z peněžních prostředků pouze tím, že tyto výnosy jsou příjmem zvláštního vázaného účtu.

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

5. Zvláštní vázaný účet v EUR

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

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

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) volba měny zvláštního vázaného účtu závisí pouze na uvážení poplatníka, toto rozhodnutí přitom není vázáno na měnu očekávaného čerpání peněžních prostředků;
- b) peněžní prostředky na jeden účel tvorby rezervy mohou být současně uloženy na dvou zvláštních vázaných účtech, jeden vedený v CZK a jeden vedený v EUR;
- c) převody peněžních prostředků mezi zvláštními vázanými účty zřízenými na jeden účel (tj. mezi účtem vedeným v EUR a účtem vedeným v CZK) mohou být prováděny podle uvážení poplatníka a nejedná se přitom o čerpání rezerv.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem pod písmenem a).

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

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

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

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

Kurz rozhodný pro převod prostředků na zvláštní vázaný účet

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

Podle našeho názoru je logickým a správným řešením vycházet z účetního kurzu použitého účetní jednotkou ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků (EUR) na zvláštní vázaný účet. V případě nákupu EUR pak lze rovněž použít kurz, za který byla příslušná cizí měna nakoupena.²⁸ Pokud by převod peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet probíhal ve více platbách, byl by rozhodným kurzem na základě stejné logiky účetní kurz dne, kdy byl podán poslední příkaz k převodu.

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

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

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

²⁸ Ustanovení § 24 odst. 6 poslední věta zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Kurz rozhodný pro čerpání prostředků ze zvláštního vázaného účtu

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

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

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

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

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

7. Kurzové rozdíly z peněžních prostředků na zvláštním vázaném účtu

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

Pro ilustraci uvádíme následující příklad. V období 1 je vytvořena rezerva ve výši 1 000 CZK. Poplatník v období 2 převede ke krytí této rezervy na zvláštní vázaný účet částku 40 EUR (kurz ke dni podání příkazu k převodu 25 CZK/EUR). K poslednímu dni období 2 je kurz

ČNB 27 CZK/EUR. Poplatník v souladu s účetními předpisy zaúčtuje kurzový zisk ve výši 80 CZK. Zůstatek zvláštního vázaného účtu k poslednímu dni období 2 je roven částce 1 080 CZK.

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

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

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

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

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného doporučujeme přijmout následující dílčí sjednocující závěry:

- a) kurzové zisky, resp. ztráty, z peněžních prostředků uložených na zvláštním vázaném účtu vedeném v EUR jsou daňově účinné (zdanitelné, daňově uznatelné) ve výši zaúčtované poplatníkem v souladu s účetními předpisy;
- b) o částky kurzových zisků a ztrát realizovaných z peněžních prostředků uložených na zvláštním vázaném účtu vedeném v EUR lze snížit, resp. zvýšit, částku peněžních prostředků převáděných na zvláštní vázaný účet v souladu s § 10a odst. 2 písm. a) zákona o rezervách;
- c) pro výpočet těchto kurzových rozdílů se použije účetní kurz ke dni podání příkazu k převodu peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet (resp. podání posledního příkazu k převodu).

Stanovisko Ministerstva financí:

Se závěry lze souhlasit.

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

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

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

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

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

A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP

1.1. Výklad pojmu pořízení

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

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

ZDP ani účetní předpisy pojem pořízení přímo nedefinují. V účetních předpisech se význam pojmu pořízení mění dle kontextu a v závislosti na vidu slovesa, předpisy rozlišují mezi pořízením a pořizováním. Používání tohoto pojmu však nemá vysledovatelnou logiku.²⁹

Pojem pořízení tak lze v zásadě vykládat dvěma základními způsoby:

(i) Jazykový výklad

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

Argumenty pro výklad (i)

- § 30a ZDP používá v odst. 1 resp. 2 a 3 dva různé pojmy - pořízení a splnění podmínek pro odpisování. Zákon tedy předpokládá splnění dvou rozdílných podmínek. Ztotožnění obou pojmů by znamenalo porušení předpokladu racionality právní normy a úspornosti množství pojmů používaných zákonodárcem pro označení téže skutečnosti.

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

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

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

(ii) Výklad ve smyslu účetních a daňových předpisů

Pojem pořízení lze chápat, v návaznosti na způsob jeho používání v účetních a daňových předpisech³⁰, jako okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. Majetek nabytý před 1. 1. 2009, ale uvedený do užívání až v období 1. 1. 2009 - 30. 6. 2010, by v takovém případě splnil podmínky pro uplatnění mimořádných odpisů.

Argumenty pro výklad (ii)

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

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

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

- Chápání pojmu pořízení ve smyslu nabytí otvírá velký okruh dalších interpretačních problémů, zejména v případě složitějších způsobů nabytí majetku (např. postupné budování

³⁰ Viz. např. § 47 odst. 1 Vyhlášky, která stanoví, že součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11 je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na (výčet případů).

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

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

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

majetku, pořízení vlastní činností, dílčí dodávky, postupná instalace apod.). Výklad založený na ztotožnění pojmu pořízení s pojmem uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání proto vede k jednoznačnému, objektivnímu a racionálnímu výsledku. Správci daně i poplatníci jsou obecně s pojmem uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání dobře obeznámeni a jeho použití by proto v praxi nemělo způsobovat interpretační problémy. Tento výklad tak značně zvyšuje právní jistotu poplatníků a je zároveň snadno spravovatelný pro správce daně.

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

1.2. Shrnutí a závěr

Klíčový pro správnou aplikaci ustanovení § 30a ZDP je pojem pořízení, který účetní ani daňové předpisy jednoznačně nedefinují. Existují dva základní možné výklady, a to výklad jazykový a výklad založený na používání pojmu v účetních a daňových předpisech.³¹

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

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

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

B. Další interpretační otázky

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

§ 30a odst. 5 ZDP stanoví, že technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle odstavců 1 a 2 nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33 ZDP.

³¹ Domníváme se, že případný další výklad, který by požadoval ve vymezeném období např. fyzické nakoupení majetku i jeho následné uvedení do užívání, popř. dovozoval nutnost splnění dalších podmínek (např. nutnost zaplacení pořizovaného majetku), by byl nad rámec zákona a vedl by k porušení předpokladu racionálního zákonodárce dbajícího na jednoznačnost právní normy.

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

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

Závěr

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

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

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

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

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

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

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

Závěr

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

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

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

Příklad:

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

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

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

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

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

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

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

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

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

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

U pronajímatelů, kteří nejsou daňovým rezidentem ČR, není rozhodující, zda tento majetek pronajímatel skutečně odpisuje v režimu dle § 30a ZDP, avšak je třeba zkoumat, zda

pronajímatel je ve srovnatelném postavení, v jakém by byl pronajímatel, který odpisuje dotčený majetek podle § 30a ZDP.

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

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

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

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

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

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

Možnost uplatnění mimořádných leasingových splátek podle § 24 odst. 15 ZDP je obecně dána u majetku odpisovaného podle § 30a ZDP. Jednou ze základních podmínek zařazení majetku do této kategorie je skutečnost, že jde o majetek prvního vlastníka pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010. Zákon v § 24 odst. 15 nestanoví obdobnou podmínku „prvního nájemce“, v přechodných ustanoveních pouze uvádí, že toto ustanovení nelze použít na dodatky ke smlouvám o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřeným do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

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

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

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

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

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

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

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

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

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

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

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

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

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

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

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

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

Závěr

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

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

Stanovisko Ministerstva financí :

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

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

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

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

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

B.9. Uplatnění mimořádného odpisu v měsíci vyřazení majetku

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

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

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

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

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

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

Podle § 30 odst. 10 ZDP pokračuje právní nástupce poplatníka v odpisování započatém původním vlastníkem, a to ze vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování. Toto ustanovení lze považovat za speciální k § 30a ZDP pro případ přeměny. Pokud tedy zanikající nebo rozdělovaná společnost splnila podmínky pro odpisování podle § 30a ZDP (majetek pořídila v příslušném období a byla jeho prvním vlastníkem), nástupnická společnost v případě fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení bude u daného majetku pokračovat v odpisování podle § 30a ZDP (přestože se od rozhodného dne považuje pro účely ZDP za vlastníka hmotného majetku nabytého zanikající nebo rozdělovanou společností a je tedy druhým vlastníkem)³².

³² Vzhledem k existenci speciálního ustanovení § 30 odst. 10 ZDP, které stanoví povinnost pokračování v odpisování pro právního nástupce, se jedná o odlišnou situaci než byla řešena v příspěvku 120/25.04.06 - Uplatňování mimořádného daňového odpisu v první roce daňového odpisování v případě přeměn, Ing. Jiří Nesrovnal

Závěr

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

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

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

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

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

Pro úplnost uvádíme následující příklad:

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

- a) Pokud poplatník nemá daňového poradce, podá DP nejpozději do 30.6.2009 a uplatní roční odpis hmotného majetku podle § 31 (24 000Kč) nebo § 32 (40 000Kč) ZDP. Na základě výše uvedeného v tomto případě nelze uplatnit odpisy podle § 30a ZDP formou dodatečného daňového přiznání.
- b) Pokud poplatník má daňového poradce, podá DP nejpozději do 30.9.2009 a má možnost uplatnit odpisy hmotného majetku podle § 30a ZDP za měsíc únor a březen 2009 v celkové výši 20 000Kč v tomto „řádném“ daňovém přiznání.

C. Návrh řešení

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

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 281/16.09.09 – MF předkládá stanovisko – příspěvek bude předkladateli upraven a MF doplní stanovisko

281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu

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

Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osv. 3701

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. 1757

1. Úvod

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

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

1. **V § 24 se na konci odst. 2 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno zt), které zní:**

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

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

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

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

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

2. Obecný rozbor problému

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

2.1. Pojem „paušální výdaj“

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

Návrh řešení:

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Doporučujeme upravit úvodní větu „Návrhu řešení“: „Paušální výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP. . . ,“

2.2. Vymezení vozidel pro použití paušálního výdaje

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

Podle § 3 odst. 2 ZPPV se silniční vozidla se rozdělují na motocykly, osobní automobily, autobusy, nákladní automobily, speciální vozidla, přípojná vozidla a ostatní silniční vozidla, přičemž rozdělení silničních vozidel do kategorií, technický popis jednotlivých kategorií silničních vozidel a jejich další členění se stanoví v příloze k ZPPV.

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

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

Návrh řešení:

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2.3. Podmínky použití paušálního výdaje

ZDP umožňuje využít paušální výdaj pokud poplatník:

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

2.3.1. Druhy příjmů

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

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

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

Návrh řešení:

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2.3.2. Přenechání vozidla

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

Návrh řešení:

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

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlas s tím, že zákonná podmínka je splněna i v případě, kdy vozidlo řídí spolupracující osoba nebo účastník sdružení bez právní subjektivity, kdy právním vlastníkem vozidla je jeden účastník sdružení, tj. nejedná se o vozidlo v podílovém spoluvlastnictví účastníků sdružení. V tomto případě není splněna podmínka daná první i poslední větou § 24 odst. 2 písm. zt) novely č. 304/2009 Sb. zákona o daních z příjmů.

2.3.3. Způsoby používání vozidel a uplatňování výdajů

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

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

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

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

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

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

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

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

Návrh řešení:

Paušální výdaj mohou použít poplatníci, kteří využívají vozidlo:

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

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

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

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

Další výdaje spojené s provozem vozidla neuvedené v § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP se v základu daně uplatňují v prokázané výši prokázané výši.

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlas s tím, že zákonná podmínka je splněna i v případě, kdy se jedná o vozidlo ve vlastnictví druhého manžela po dobu trvání manželství. V tomto případě není splněna podmínka daná poslední větou § 24 odst. 2 písm. zt) novely č. 304/2009 Sb. zákona o daních z příjmů. Souhlas s ostatními závěry předkladatele. Upozorňujeme, že při uplatnění sazby základní náhrady do daňových výdajů je třeba vést evidenci ujetých kilometrů při pracovních cestách.

2.4. Postup u poplatníka s více jak třemi vozidly

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

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

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

Znění příslušného ustanovení

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

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

Návrh řešení:

Paušální výdaj může použít poplatník maximálně u tří silničních motorových vozidel za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Celkový počet těchto vozidel není u poplatníka omezen. V případě uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a

udržení příjmů u čtvrtého a dalších vozidel je však poplatník povinen prokazovat výši vzniklých výdajů (nákladů) podle ostatních ustanovení § 24 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2.5. Kombinace paušálního výdaje a prokázaných výdajů v průběhu roku

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

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

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

Návrh řešení:

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

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

2.6. Krácení paušálního výdaje a ostatních výdajů

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

Pro tyto případy je dále důležité znění § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP, podle kterého nelze jako daňový výdaj uplatnit rovněž 20 % ostatních výdajů (jako např. výdajů na opravy, pojistné apod.). Poněkud matoucí může být věta, že tato povinnost se nevztahuje na odpisy, neboť povinnost „krácení odpisů“ ve stejném poměru je uvedena v poslední větě § 28 odst. 6 ZDP. Celkově lze tedy říci, že u vozidel, která poplatník používá v daném měsíci k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti, lze uplatnit paušální výdaj ve výši 4 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc a 80 % ostatních výdajů včetně daňových odpisů. V případě ročních odpisů je nutno krátit celkovou roční výši odpisů i v případě, že poplatník použije vozidlo i k soukromým účelům pouze v některých měsících. V případě měsíčních odpisů (např. § 30a ZDP) se krátí pouze odpisy za příslušné měsíce.

Návrh řešení:

- a) Poplatník, který uplatňuje paušální výdaj u vozidel, která používá pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, lze uplatnit paušální výdaj ve výši 4 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc a 80 % ostatních výdajů včetně daňových odpisů.
V případě, že poplatník použije vozidlo i k soukromým účelům pouze v některých měsících, krátí se pouze výdaje vzniklé v těchto měsících. Roční daňové odpisy lze uplatnit i v těchto případech pouze ve výši 80 %.
- b) Pokud poplatník v souladu s bodem 2.2.2 nemůže uplatnit paušální výdaj v důsledku poskytnutí automobilu zaměstnanci i pro soukromé účely, platí i nadále z pohledu zaměstnavatele režim nekrácených nákladů, zejména odpisů (bod 28 k § 24 pokynu D-300), s výjimkou nákladů na pohonné hmoty a parkovné při používání automobilu zaměstnancem k soukromým účelům, pokud u těchto výdajů (pohonné hmoty a parkovné při používání automobilu zaměstnancem k soukromým účelům) není uplatňován režim § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP s dodaněním dle § 6 ZDP na straně zaměstnance.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěry předkladatele.

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

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

Prvním problémem je postup při krácení ostatních výdajů podle § 25 odst. 1 písm. zp) v případě, kdy bude poplatník používat i k soukromým účelům každý kalendářní měsíc jiné vozidlo. Domníváme se, že v takovém případě by mělo být postupováno analogicky jako

v bodě 2.4., tzn. krácení ostatních výdajů bude uplatňováno u vozidla užívaného k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti jen u výdajů vzniklých v měsících, nichž poplatník uplatnil u tohoto vozidla paušální výdaj.

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

Návrh řešení:

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

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2.8. Daňová evidence pro účely DPH

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

Prokázání uskutečnění zdanitelného plnění vychází ze stejných principů, jako prokázání daňových výdajů v ZDP. Z toho vyplývá, že v důsledku novely ZDP je v případě použití paušálního výdaje na dopravu základní podmínka pro nárok na odpočet splněna, aniž by bylo

nutné vedení knihy jízd. To je i v souladu se záměrem zákonodárce snížit administrativní zatížení daňových subjektů - výklad dle záměru zákonodárce patrného z nařízení předmětného pozměňovacího návrhu, kde předkladatel mimo jiné hovoří o malých a středních podnikatelích - viz. Sněmovní tisk č. 387 podrobná rozprava ze dne 28.4.2009 <http://www.psp.cz/eknih/2006ps/stenprot/056schuz/s056026.htm>:

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

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

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

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

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

Návrh řešení:

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

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

3. Návrh na opatření

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

DPH

Příspěvek 285/16.09.09 – MF předkládá stanovisko k upravenému příspěvku předkladatelem

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

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

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

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

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

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

Rozbor situace

Vystavení dobropisu

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

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

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši přiznané daně. V tomto případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má

podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (pouze pro účely tohoto příspěvku nazývám tento doklad dále jen jako „**finanční dobropis**“).

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

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

Uplatnění nároku na odpočet daně

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

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

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

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

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

Z výše uvedených rozsudků dle našeho názoru lze zcela jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně (přičemž byly splněny podmínky pro jeho uplatnění dané zákonem o DPH) následně nezaniká ani v případě, že z určitých specifických důvodů nebylo přijaté zdanitelné plnění

využito pro ekonomické činnosti plátce. A pro tyto účely není rozhodující, zda přijaté zdanitelné plnění nebylo plátcem využito z toho důvodu, že např. došlo k jeho poškození nebo že se použití přijatého zdanitelného plnění ukázalo jako nerentabilní nebo bylo reklamováno a vráceno dodavateli.

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

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

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

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

Princip daňové neutrality

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

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

Závěr

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

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

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

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Příspěvek bude s předkladatelem projednán dne 14.9.2009, stanovisko MF bude poté předloženo na jednání KV.

Stanovisko Ministerstva financí (16.10.2009):

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

K návrhu závěrů:

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

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

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

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

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

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 286/21.10.09 – MF předkládá stanovisko

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

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

Východisko

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

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

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

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

Analýza problému – daňové dopady

2.1. Daňové dopady na straně dceřiné společnosti

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

V souladu se závěry koordinačního výboru č. 258/28.01.09 je okamžikem, ke kterému je posuzováno splnění podmínek pro osvobození dividend vyplácených českou dceřinou

společností, den rozhodnutí valné hromady české dceřiné společnosti o výplatě dividendy (popř. den rozhodný pro určení osob majících právo na dividendu, pokud je valnou hromadou dceřiné společnosti v souladu s předpisy obchodního práva stanoven k jinému dni než den rozhodnutí valné hromady o výplatě dividendy – dále také jen „rozhodný den“).

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

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

2.2. Daňové dopady na straně mateřské společnosti (postupitele)

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

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

2.3. Daňové dopady na strany postupníka

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

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

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

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

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

DPH

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

Předkládají: Andrea Mojžíšová
Petra Pospíšilová