

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20.11.2019

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.11.2019

Daň z příjmů

546/26.06.19 Daňové souvislosti práce z domova (home office)3

Předkládají: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, číslo osv. 7

Robert Bezecný, daňový poradce, číslo osv. 3321

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

548/18.09.19 Vstupní cena pro odepisování u majetku (nemovitosti) získané z dědictví, darováním a uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení

Předkládají: Bc. Blanka Marková, daňový poradce, číslo osv. 127

Ing. Jan Procházka, daňový poradce, číslo osv. 610

Ing. Michal Procházka, daňový poradce, číslo osv. 5386

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.11.2019

Daň z příjmů

550/20.11.19 Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců příslušných k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení (tj. mimo EU, EHP a Švýcarska) za zdaňovací období roku 2019 při změně sazby pojistného u nemocenského pojištění od 1. 7. 2019 28

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, číslo osv. 4991

Ing. Daniela Králová, daňový poradce, číslo osv. 1880

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

551/20.11.19 Nejasné otázky daně z příjmů právnických osob u účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, číslo osv. 803

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 20.11.2019**K problému č. 1 – uzavřen s rozporem****K problému č. 2 – uzavřen bez rozporu****Daň z příjmů**

552/20.11.19 Odpisy nehmotného majetku v daňové evidenci39

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, číslo osv. 803

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.11.2019**Daň z příjmů**

553/20.11.19 Daňové opravné položky dle § 5a zákona o rezervách po účinnosti zákona o spotřebitelském úvěru42

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, číslo osv. 3990

JUDr. Jana Fuksová, LL.M. daňový poradce, číslo osv. 5029

Ing. Juliána Hajduk, daňový poradce, číslo osv. 5501

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 20.11.2019**Spotřební daň**

554/20.11.19 Možnost dalšího prodeje (přeprdeje) osvobozeného lihu, resp. výrobků, které obsahují líh osvobozený od harmonizované spotřební daně ...48

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osv. 10

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 20.11.2019**Spotřební daň**

556/20.11.19 Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn.....58

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osv. 10

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.11.2019

Daň z příjmů

546/26.06.19 Daňové souvislosti práce z domova (home office)

Předkládají: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, číslo osv. 7
Robert Bezecný, daňový poradce, číslo osv. 3321

V dnešní době je již téměř nemyslitelné, aby v oborech činnosti, kde je to z technického pohledu možné, zaměstnavatel neumožňoval zaměstnancům alespoň čas od času pracovat z domova. Využití práce z domova (tzv. „home office“) je zpravidla výhodný jak pro zaměstnavatele, který šetří náklady na nájem či pořízení drahých kanceláří, tak i pro zaměstnance, který naopak šetří čas a náklady spojené s dojížděním do často vzdálené kanceláře. Cílem tohoto příspěvku je potvrzení daňových dopadů náhrad poskytovaných zaměstnancům v souvislosti s plným nebo částečným pravidelným výkonem práce z domova, vyjasnění okruhu těchto nákladů a daňové dopady paušalizace těchto nákladů.

1. Daňové ošetření nákladů zaměstnance, které mu vznikly při práci z domova, kompenzovaných mu zaměstnavatelem, z pohledu DPFO

Pokud se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodne, že zaměstnanec plně či částečně pracuje z domova, je zaměstnavatel v souladu s ust. §2 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“ nebo „ZP“) a ve smyslu ust. §151 zákoníku práce povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, není-li stanoveno v zákoníku práce jinak (např. pro cestovní náhrady §152-189 ZP či náhrady za opotřebení §190 ZP). Tato skutečnost byla potvrzena i judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek sp.zn. 5 Afs 68/2007: *„Dle § 2/2 ZP náklady, které vznikají zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, nese zaměstnavatel, tj. pokud při výkonu práce nebo v souvislosti s ním vzniknou zaměstnanci výdaje, má zaměstnavatel povinnost tyto výdaje (za zákonem stanovených podmínek) zaměstnanci nahradit.“*

V rozsudku sp.zn. 1 Afs 50/2013 Nejvyšší správní soud konstatuje: *„36] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné dodat, že zákon o daních z příjmů nikterak nepředepisuje, jak si mají zaměstnavatelé a zaměstnanci počínat v pracovněprávních vztazích. Pouze nastavuje podmínky, při nichž plnění určitého druhu v předepsané formě předmětem daně není. Je toliko na zaměstnavateli (tedy), aby si zvolil, za jakých podmínek bude poskytovat zaměstnancům plnění. Vybere-li takové podmínky, s nimiž zákon nespojuje preferenční daňové zacházení, musí počítat s tím, že plnění bude předmětem daně zaměstnance.“* Z této citace by se dalo usuzovat, že zaměstnavatel může poskytovat kompenzace za náklady, které vznikly zaměstnanci při práci z domova např. formou navýšení peněžního plnění (paušálu) za výkon práce (mzdy) nebo peněžního plnění vedle mzdy apod., což by obecně bylo považováno za

zdanitelný příjem zaměstnance. Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci plnění ve formě náhrady výdajů vynaložených zaměstnancem dle §6, odst. 7 ZDP, musí být schopen prokázat, že poskytnutá kompenzace (plnění) nepředstavuje navýšení majetku zaměstnance.

Tato skutečnost byla potvrzena Nejvyšším správním soudem, např. rozsudek sp.zn. 5 Afs 68/2007:

„Finanční náhrady nákladů poskytnuté zaměstnavatelem, které nevnáší do majetkové sféry subjektu (zaměstnance) navýšení majetku (§ 6/7 ZDP), nemohou být předmětem daně. Toto kritérium musí být při zkoumání „příjmu“ vždy zkoumáno.

Při zkoumání oprávněnosti náhrady nákladů musí být zohledněno i ekonomické hledisko, tzn. na zaměstnance nelze klást nároky, které by se mohly neblaze odrazit v jeho ekonomické sféře, jestliže lze problém uspokojení potřeb řešit účelněji a hospodárněji.

Přitom musí být rovněž zachována rozumná rovnováha: Na jedné straně nestanovit zaměstnavateli ekonomické bariéry pro zajištění výkonu jím provozované činnosti a na straně druhé zamezit přelévání finančních prostředků na mzdy do nezdanitelných částek, kterou je právě náhrada nákladů vynaložených zaměstnancem a které mu vzniknou v bezprostřední souvislosti s výkonem práce.

Aby mohl správce daně „navýšit“ daň, kterou měl zaměstnavatel povinnost srazit a odvést z daňových základů svých zaměstnanců, musí mít postaveno najisto, že se skutečně jedná o příjmy zaměstnanců, které vstupují do jejich základu daně.“

Povinnost zaměstnavatele kompenzovat zaměstnancům náklady spojené s komunikací mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem jakož i další náklady, které vzniknou zaměstnanci při výkonu práce mimo pracoviště zaměstnavatele, je též upravena v navrhované změně zákoníku práce (nově znění §317).

Dílčí závěr č. 1:

Dle našeho názoru v případě kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem při práci z domova nevzniká na straně zaměstnance zdanitelný příjem. Je nicméně na zaměstnavateli, aby v souladu s výše uvedenou judikaturou prokázal, že plnění poskytnuté zaměstnanci je skutečně kompenzací jím účelně vynaložených nákladů.

Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru č. 1:

Úvodem vyjádření je nutné k příspěvku samotnému konstatovat, že zákoník práce nezná pojem „práce z domova“, ani nijak šířeji neřeší související problematiku, pouze definuje „zvláštní povahu práce některých zaměstnanců“ v § 317. Současná právní úprava stojí na zásadě, že závislá práce musí být vykonávána na náklady a

odpovědnost zaměstnavatele ve smyslu § 2 odst. 2, § 151 a 346b odst. 2 zákoníku práce. Z daňového hlediska k dílčímu závěru č. 1 konstatujeme, že za předpokladu splnění všech zákonných podmínek daných zákoníkem práce je zaměstnavatel povinen hradit zaměstnanci náklady, které mu prokazatelně vzniknou při výkonu práce, ať už zaměstnanec práci vykonává na pracovišti zaměstnavatele nebo pracuje např. z domova. Tyto náklady nemohou však být zahrnuty ve mzdě či platu. Zároveň platí, že pokud zaměstnanci žádné náklady spojené s výkonem práce mimo pracoviště zaměstnavatele nevzniknou, zaměstnavatel nic hradit nebude. Výši nákladů, které zaměstnavateli vznikly, je zaměstnanec povinen prokázat. Zaměstnanec tedy musí poskytnout zaměstnavateli součinnost pro stanovení výše náhrady nákladů. Za předpokladu, že tedy práce bude vykonávána v souladu se zákoníkem práce a budou splněny podmínky ZDP pro poskytnutí náhrady výdajů vynaložených zaměstnancem dle § 6 odst. 7 ZDP, pak lze ze strany GFR vyjádřit souhlas se závěrem.

1.1 Praktický výpočet výše náhrady při výkonu práce z domova

V modelové situaci, která je níže uvažována, pracuje zaměstnanec 3 dny v týdnu (pondělí až středa) v sídle zaměstnavatele a 2 dny v týdnu (ve čtvrtek a v pátek) z domova (místa jeho bydliště). V pracovní smlouvě zaměstnance je uvedeno, že od pondělí do středy má zaměstnanec místo výkonu práce a pravidelné pracoviště v sídle zaměstnavatele a ve čtvrtek a v pátek má místo výkonu práce a pravidelné pracoviště v místě svého bydliště.

Nicméně, v praxi se velmi často setkáváme i se situacemi, kdy v pracovní smlouvě je se zaměstnancem sjednáno místo výkonu práce šířeji než jedna konkrétní obec, ve které má zaměstnavatel sídlo a zaměstnanec své bydliště (užší pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad sjednáno není). Zaměstnavatel se pak dle potřeby zaměstnavatele či zaměstnance flexibilně se zaměstnancem domlouvá na konkrétních dnech, kdy zaměstnanec bude pracovat z domova

a) Náhrady cestovních výdajů

Náhrady cestovních výdajů u práce vykonávané z domova ve čtvrtek a v pátek přicházejí zejména v úvahu v případě vyslání na pracovní cestu, cestu mimo pravidelné pracoviště (např. z místa pravidelného pracoviště v bydlišti do druhého místa výkonu práce v sídle zaměstnavatele) či při mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn. Na straně zaměstnance bude daňové ošetření cestovních náhrad uskutečněno v souladu s §6/7a) ZDP a na straně zaměstnavatele dle §24/2/zh) ZDP.

V případě, že místo výkonu práce je sjednáno jako jedna konkrétní obec (pravidelné pracoviště sjednáno nebylo), kde má zaměstnavatel sídlo a zaměstnanec současné své bydliště, při práci z domova zaměstnanec není na pracovní cestě a cestovní náhrady dle zákoníku práce mu v tomto případě nepřísluší.

b) Kompenzace za opotřebení vlastního majetku zaměstnance používaného pro výkon práce

Kompenzace za opotřebení vlastního majetku zaměstnance používaného pro výkon práce řeší náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle §190/1 ZP (§ 190/1), které nejsou předmětem DPFO dle § 6/7/d ZDP. Vlastním majetkem zaměstnance bývá zpravidla domácí počítač, tiskárna, mobilní telefon, ale může se jednat též např. o pracovní stůl, kancelářské židle, skříně či další vybavení kanceláře. Tyto náhrady lze poskytovat paušální částkou. Výdaje za tyto náhrady jsou ve smyslu § 6/8 ZDP považovány za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele, v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven. Jde-li o paušál za použití vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odpisovány, uzná se jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování.

- c) Kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem jiných než za opotřebení majetku zaměstnance

Ve smyslu výše citovaných ustanovení zákoníku práce i konstantní judikatury v této věci by zaměstnavatel měl zaměstnanci vedle nákladů za opotřebení majetku zaměstnance kompenzovat i jiné náklady vynaložené zaměstnancem v souvislosti s výkonem práce z domova, např. náklady na vytápění/chlazení, elektrickou energii, telekomunikační služby, náklady na úklid domácí kanceláře, apod.

Pro daňové ošetření těchto náhrad je klíčové ustanovení §6, odst. 7, písm. e) ZDP. Dle tohoto ustanovení nejsou předmětem daně: „*povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právním předpisem.*“ Dle důvodové zprávy jde zejména o náklady zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch, tj. náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců, které je povinen hradit zaměstnavatel apod. Z hlediska textace ustanovení se jedná o promítnutí § 1a písm. b) a § 38 odst. 1 písm. a) zákoníku práce (zaměstnavatel poskytuje uspokojivé a bezpečné pracovní podmínky pro výkon práce a vytváří podmínky pro plnění pracovních úkolů a dodržuje ostatní pracovní podmínky stanovené právními předpisy, smlouvou nebo stanovené vnitřním předpisem). V souvislosti s daňovým ošetřením poskytnuté kompenzace nákladů zaměstnance vznikají následující otázky:

- Správné zařazení nákladů a správný výpočet kompenzace za výdaje hrazené zaměstnancem v souvislosti s home office. Domníváme se, že pro určení rozsahu kompenzovaných náhrad a pro výpočet těchto náhrad je možno využít

argumentaci NSS obsaženou v již výše zmiňovaném rozsudku č.j. 5 Afs 68/2007, ve kterém NSS uvádí, že vhodným měřítkem pro posouzení náhrad by měl být rozsah nákladů, které je možné uznat jako daňově uznatelné u osoby, která by ve stejné situaci byla osobou samostatně výdělečně činnou. Pro výpočet výdajů za topení/chlazení, úklid, spotřebu elektrické energie apod. by mělo být možné podpůrně využít metodiku pro poměr nákladů spojených s provozem nemovitosti používané zčásti k podnikatelské nebo jiné SVČ nebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům (§ 24b ZDP), tj. rozpočítat výdaje na základě plochy domova využívané pro výkon závislé práce a v případě, že je tento prostor využíván pouze 2 dny v týdnu, zohlednit tuto skutečnost v kalkulaci (např. výslednou částku vydělit 7 a znásobit 2).

- Správný výpočet kompenzace za výdaje hrazené zaměstnancem v souvislosti s home office, pro které nelze využít klíč plochy domova (např. náklady na telekomunikační připojení nebo náklady na internetové připojení) by se měl opírat o míru využití pro závislou práci z domova a případné soukromé využití zaměstnancem.
- Domníváme se, že by tato kompenzace mohla být poskytnuta zaměstnanci i paušální částkou, která by mohla být stanovena na základě skutečných obvyklých výdajů při práci z domova a to i přes to, že v §6/8 ZDP není uvedeno, že za prokázané výdaje do výše paušálu lze uplatnit i výdaje hrazené zaměstnavatelem paušální částkou dle odst. 7 písm. e) ZDP. Domníváme se, že řešení, kdy tuto část náhrady výdajů není možné na rozdíl od předchozí části hradit zaměstnancům paušální částkou, nebylo záměrem zákonodárce a že vzniklo neúmyslně v okamžiku, kdy bylo novelou ZDP přidáno do §6, odst. 7, písm. e). Nedává totiž smysl, aby zaměstnavatel část náhrad paušalizovat mohl a část nikoliv. Došlo by tím v podstatě k popření celého smyslu paušalizace, kterým je nepochybně snížení administrativních nákladů jak na straně zaměstnance, tak i na straně zaměstnavatele. Není snad ani třeba dodávat, že paušální částka musí být stanovena na základě věrohodných údajů a měla by být pravidelně aktualizována.

Pro výpočet kompenzace výdajů zaměstnance na práci z domova lze nicméně dle našeho názoru využít i jiné způsoby, např. výpočet obvyklých výdajů na práci z domova stanovených odborným posouzením znalce na základě kalkulace odhadu skutečných výdajů.

d) Kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem na připojení k internetu

Domníváme se, že se jedná o velmi specifickou položku, a to z toho důvodu, že zaměstnavatelé zpravidla kladou velké nároky na zaměstnance z důvodu nutnosti připojení k internetu tak, aby zaměstnanec mohl efektivně pracovat mimo svoji kancelář (tj. v rámci home office). Může tak nastat situace, že někteří zaměstnanci při práci z domova vynaloží vyšší náklady na připojení k internetu a někteří nikoliv, jelikož

jejich stávající internetové připojení, které mají doma k dispozici, je postačující. Domníváme se tedy, že v situaci, kdy to vyžadují pracovní nároky zaměstnavatele, měl by zaměstnavatel kompenzovat zaměstnanci náklady na připojení k internetu související s prací zaměstnance z domova. Výpočet kompenzace by se měl opírat o míru využití internetu pro závislou práci z domova a případné soukromé využití zaměstnancem. V návaznosti na situaci se může jednat o veškeré náklady, pokud je připojení k internetu využíváno výhradně pro výkon práce zaměstnance z domova, případně o poměrnou část nákladů odpovídající např. počtu dní, ve kterých zaměstnanec z domova pracoval oproti jeho celkovým pracovním dnům v příslušném kalendářním měsíci.

1.2 Určení náhrady výdajů znaleckým posudkem

Jak již bylo uvedeno výše, zaměstnavatel je povinen s ohledem na příslušná výše citovaná ustanovení zákoníku práce kompenzovat zaměstnanci náklady jím vynaložené při výkonu pracovní činnosti pro zaměstnavatele. Není tak možné, aby zaměstnavatel tzv. „přenášel“ část výdajů na své zaměstnance. Na druhé straně je v případě poskytnutí jakéhokoliv plnění zaměstnavatelem zaměstnanci vždy na zaměstnavateli (plátcí daně), aby prokázal, že jím poskytnuté plnění je vypočteno ve správné výši a není tak předmětem daně.

V případě nesoučinnosti ze strany zaměstnance se zaměstnavatel dostává do velmi nezáviděníhodné situace, kdy na jedné straně je povinen plnění poskytnout, na druhé straně ale neví, zda informace o výši plnění poskytované zaměstnanci jsou správné.

Dílčí závěr č. 2:

Navrhujeme potvrdit, že v případě kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem při práci z domova nevzniká na straně zaměstnance zdanitelný příjem a tato kompenzace zahrnuje vedle možných cestovních nákladů a nákladů za opotřebení majetku zaměstnance i jiné náklady vynaložené zaměstnancem v souvislosti s výkonem práce z domova, např. náklady na vytápění/chlazení, elektrickou energii, telekomunikační služby vč. internetového připojení, náklady na úklid domácí kanceláře, apod. Tuto kompenzaci je možné v plné výši paušalizovat.

Navrhujeme dále odsouhlasit, že zaměstnavatel může kalkulaci výše náhrady účelně vynaložených nákladů nahradit znaleckým posudkem znalce v příslušném oboru oceňování a předejít tak situaci, kdy budou informace poskytnuté zaměstnancem, které představují podklad pro výpočet náhrady, zpochybněny správcem daně s tím, že takto lze postupovat u náhrad poskytovaných podle § 6, odst. 7, písm. b, c, d, i e) ZDP

Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru č. 2:

Ve svém stanovisku se GFŘ nevyjadřuje k praktickému výpočtu popsánému pod bodem 1.1. – tj. místo výkonu práce a pravidelné pracoviště, což nespadá do gesce GFŘ.

K samotnému dílčímu závěru č. 2 GFŘ konstatuje, že nesouhlasí s paušalizací pod § 6 odst. 7 písm. e) ZDP a s možností použít pro náhrady znalecké posudky.

Zdůvodnění: V ustanovení § 6 odst. 8 ZDP je uvedeno, že hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje (náhrady) podle odstavce 7 písm. b) až d) paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele, v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven. Jde-li o paušál za použití vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odpisovány, uzná se jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování. Samotné náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, upravuje § 6 odst. 7 písm. a) ZDP s odkazem na zvláštní právní předpis, což je zákoník práce. Z výše uvedené citace § 6 odst. 8 ZDP je tedy zřejmé, že v tomto ustanovení **není uvedena možnost paušalizace pro § 6 odst. 7 písm. e) ZDP, tj. pro povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovené právním předpisem** – jako je např. plnění typu - náklady na vytápění/chlazení, elektrickou energii, telekomunikační služby vč. internetového připojení, náklady na úklid domácí kanceláře, apod. jak uvádí předkladatel ve svém dílčím závěru č. 2. Samotný ZDP zde předpokládá prokázání přímo skutečných výdajů. Doplnění pod písm. e) bylo do ZDP zakotveno pro „právní jistotu“, že se jedná o náklady, které je povinen hradit zaměstnavatel. V důvodové zprávě k zákonu č. 344/2013 Sb. je k § 6 odst. 7 písm. e) uvedeno, že „Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se doplňuje, že předmětem daně u zaměstnance nejsou výdaje (náklady) zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch. Jde zejména o náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců, které je povinen hradit zaměstnavatel apod. Z hlediska textace ustanovení se jedná o promítnutí § 1a písm. b) a § 38 odst. 1 písm. a) zákoníku práce.

K samotným znaleckým posudkům uvádíme, že **zaměstnavatel je povinen hradit náklady, které zaměstnanci prokazatelně vzniknou při výkonu práce, ať už zaměstnanec práci vykonává na pracovišti zaměstnavatele, nebo pracuje např. z domova.** Zároveň platí, že pokud zaměstnanci žádné náklady spojené s výkonem práce mimo pracoviště zaměstnavatele nevzniknou, zaměstnavatel nic hradit zaměstnanci nebude. Výši nákladů, které zaměstnavateli vznikly, je zaměstnanec povinen prokázat a jsou nezbytné i pro samotné stanovení paušální náhrady, tzn. je nutné kdykoliv dokázat rozložit a doložit výdajovými doklady, ze kterých se vycházelo při stanovení paušálu, tzn., zaměstnavatel nemůže stanovit paušální náhradu pouze na základě kvalifikovaného odhadu bez potřebných výdajových dokladů, či za použití znaleckého posudku, takto postupuje i správce daně při dokazování.

2. Daňové ošetření nákladů zaměstnance, které mu vznikly při práci z domova, kompenzovaných mu zaměstnavatelem, z pohledu daně z příjmů právnických osob na straně zaměstnavatele

Obecně je kompenzace zaměstnavatele zaměstnanci poskytnutá za práci z domova daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele, a to dle §24/1 a v případě paušalizovaných náhrad též dle §24/2/x) ZDP.

Dle §24/2/j)/4. ZDP lze příspěvek na stravování uplatnit jako daňově uznatelný výdaj (náklad), pokud přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny a zaměstnanci nevznikl nárok na stravné při pracovní cestě dle zákoníku práce. Jelikož i práce z domova je výkonem závislé práce a jedná se o přítomnost zaměstnance v práci v místě výkonu práce sjednaném se zaměstnavatelem, lze předpokládat, že pro účely uplatnění tohoto ustanovení se bude práce z domova považovat za „přítomnost zaměstnance v práci“.

Pokud tedy bude místo výkonu práce bylo se zaměstnancem sjednáno jako jedna konkrétní obec (pravidelné pracoviště sjednáno není), ve které má zaměstnavatel sídlo i zaměstnanec bydliště, bude práce z domova také považována za přítomnost zaměstnance v práci a budou aplikovány výše popsané závěry ohledně daňové uznatelnosti příspěvku na stravování.

Dílčí závěr č.3:

Navrhujeme odsouhlasit, že kompenzace poskytnutá zaměstnanci představuje daňově uznatelný náklad zaměstnavatele. Zároveň navrhujeme odsouhlasit, že v případě stravování poskytnutého zaměstnanci při jeho práci z domova, která trvá alespoň 3 hodiny, lze příspěvek na stravování uplatnit jako daňově uznatelný výdaj.

Stanovisko GFŘ dílčímu závěru č. 3:

K první větě závěru č. 3 se nelze konkrétně vyjádřit, protože z této věty nevyplývá, jaké výdaje mají být kompenzovány.

Obecně bude platit, že pokud ZDP uplatnění výdaje (náhrady) umožňuje, budou tyto u zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem za splnění všech zákonem stanovených podmínek.

K větě druhé závěru č. 3

Ve druhé větě tohoto závěru předkladatel zřejmě hovoří o výdajích na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů, jejichž daňová uznatelnost závisí na splnění podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4. ZDP.

Podle tohoto ustanovení jsou zde vymezené výdaje na pracovní a sociální podmínky daňově uznatelné, přitom jednou z nezbytných podmínek jejich daňové uznatelnosti, je přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny trvajících alespoň 3 hodiny. V situaci, kdy zaměstnanec pracuje v režimu § 317 zákoníku práce (tzn. nepracuje na pracovišti zaměstnavatele, ale podle dohodnutých podmínek pro něj vykonává sjednanou práci v pracovní době, kterou si sám rozvrhuje), je rozhodující, zda lze v těchto případech stanovit směnu, kterou se podle § 78 odst. 1 písm. c) zákoníku práce rozumí část týdenní pracovní doby bez práce přesčas, kterou je zaměstnanec povinen na základě předem stanoveného rozvrhu pracovních směn odpracovat. Pokud lze v souladu se zákoníkem práce v těchto případech směnu stanovit a příspěvek na

stravování naplní podmínky § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4. ZDP, lze tento náklad u zaměstnavatele považovat za daňově uznatelný.

3. Nájem kanceláře zaměstnancem zaměstnavateli

Od výše v bodě 2 popsané kompenzace nákladů účelně vynaložených zaměstnancem při výkonu práce z domova pro zaměstnavatele je třeba odlišit situaci, kdy by zaměstnanec přenechal svoji kancelář k dlouhodobému užívání zaměstnavateli. V tomto případě, kdy by zaměstnanec účtoval zaměstnavateli tržní nájem (tj. náklady vynaložené na chod kanceláře a obvyklý zisk spojený s nájmem), představoval by tento nájem příjem dle § 9 ZDP (v případě poskytování dalších souvisejících služeb případně příjem dle § 7 ZDP).

Dílčí závěr č. 4:

Navrhujeme přijmout závěr, že se zaměstnavatel a zaměstnanec mohou dohodnout na nájmu (nebo podnájmu) domácí kanceláře zaměstnancem zaměstnavateli. V tomto případě, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci odměnu za nájem a provoz (např. energie, úklid apod.) domácí kanceláře, bude veškeré plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci představovat příjem dle § 9 (případně příjem dle § 7 ZDP) a to až do výše obvyklého nájmu kanceláře v daném čase a dané lokalitě. Odměna přesahující výši obvyklého nájmu kanceláře by představovala příjem dle § 6 ZDP. Výše obvyklého nájmu a souvisejících poskytnutých služeb (náklady na energie, úklid apod.) může být v tomto případě stanovena např. znaleckým posudkem.

Stanovisko GFR k dílčímu závěru č. 4:

Nelze zřejmě vyloučit možnost nájmu kanceláře zaměstnancem zaměstnavateli. V této chvíli však již nelze hovořit o tom, že by měl zaměstnavatel zaměstnanci hradit v souvislosti s tímto úkonem (nájemem) jakékoliv další kompenzace. Jde pak o zcela jiný režim, než je předmětem příspěvku, tj. práce z domova (home office), neboť v této situaci by již zaměstnanec nepracoval "z domova", ale v prostorách svého zaměstnavatele.

V případě, že zaměstnanec pronajme zaměstnavateli „kancelář“, platba za tento pronájem se posoudí jako zdanitelný příjem podle § 9 ZDP. Sjednání nájemného, a způsob úhrady dalších služeb s tím spojených je obecně upraveno občanským zákoníkem (příp. zvláštními právními předpisy) a nikoliv v ZDP. Lze ale konstatovat, že se současně nesmí jednat o nežádoucí "přelévání" mzdových prostředků do úhrady za nájem zaměstnanci. Takové situace nelze ale předem předjímat. Ty záleží na konkrétním posouzení správce daně. Dodanění finančních prostředků majících charakter mzdy jako příjmů podle § 6 ZDP samozřejmě ani za těchto okolností vyloučit nelze. Přitom součástí za pronájem „prostory“ může být i úhrada s tím spojených nákladů za její provoz (např. za energie, úklid aj.). Pokud by nebyly tyto náklady obsaženy v platbě za pronájem, pak by je měl (vedle nájmu) zaměstnavatel hradit v prokázané výši. Jakékoliv vyšší než prokázané a jiné úhrady by pak představovaly příjem zaměstnance podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Dále je otázkou, proč by se mělo

v případě ceny za pronájem jednat pouze o pronájem ve výši ceny obvyklé. Domníváme se, že u pronájmů je smluvní volnost, a záleží pouze na smluvních stranách, na jaké výši nájemného se dohodnou (viz např. § 2217 odst. 1 občanského zákoníku, podle kterého se: nájemné platí v ujednané výši, a není-li ujednána, platí se ve výši obvyklé v době uzavření nájemní smlouvy s přihlédnutím k nájemnému za nájem obdobných věcí za obdobných podmínek). Nicméně, bude-li se jednat o nájemné ujednané ve výši obvyklého nájemného za kancelář v daném čase a dané lokalitě, lze tento postup akceptovat. Samozřejmě by do ceny za pronájem neměl být "přelévány" mzdové prostředky resp. příjem ze závislé činnosti.

4. Závěr

V případě, že zaměstnanec pravidelně pracuje z domova, má zaměstnavatel povinnost uhradit zaměstnanci s tím spojené účelně vynaložené náklady. Je-li práce z domova vykonávána pouze částečně, je odpovědností zaměstnavatele řádně vypočítat výši těchto náhrad s přihlédnutím k rozsahu práce z domova.

Navrhujeme přijmout závěr, že celkovou kompenzaci výdajů poskytovaných zaměstnanci je možné paušalizovat a pro stanovení paušální výše náhrady je možné využít též znalecký posudek.

Kompenzace výdajů hrazená zaměstnavatelem zaměstnanci za práci z domova je daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele a stejně tak i příspěvek na stravování poskytnutý zaměstnanci při práci z domova pokud zaměstnanec odpracuje více než 3 hodiny v rámci práce z domova.

Zaměstnavatel a zaměstnanec se mohou dohodnout na nájmu domácí kanceláře. V tomto případě by se jednalo o příjem dle § 9 (popřípadě §7) ZDP a to do obvyklé výše nájemného v dané lokalitě.

Stanovisko GFŘ k závěru:

K závěru se GFŘ již nevyjadřuje, a to z důvodu, že bylo odpovězeno pod dílčími body příspěvku.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

548/18.09.19 Vstupní cena pro odepisování u majetku (nemovitosti) získané z dědictví, darováním a uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení

Předkládají: Bc. Blanka Marková, daňový poradce, číslo osv. 127

Ing. Jan Procházka, daňový poradce, číslo osv. 610

Ing. Michal Procházka, daňový poradce, číslo osv. 5386

1. Obecný popis problematiky:

Příspěvek je zaměřen zejména na odepisovaný majetek používaný k příjmům z pronájmu (nemovitosti). Předkládá možné pohledy na pokračování postupů v odepisování při nabytí majetku v rámci a po pozůstalostním řízení. Případné závěry však nevylučují možnost jejich aplikace i na jiný majetek, který splňuje předpoklady uvedené pro jednotlivé situace v tomto příspěvku, a to i na majetek, který byl zahrnut do podnikání.

Obecně platí, že dědictví je jedna z forem nabytí majetku. Tento majetek je zůstavitelem mnohdy používám k dosažení příjmů a dědicové mají zájem tyto příjmy udržet. V souladu se zákonem 586/92 Sb. v platném znění (dále jen zákon) může být část výdajů (nákladů) k dosažení těchto příjmů tvořena i odpisy tohoto majetku. Správné stanovení výše odpisů vychází z pořizovací ceny majetku. Zákon řeší tuto problematiku v §26 a následující. U majetku nabytého v dědictví se uplatní §30 odst. 10 písm. a) zákona, případně úprava dle §29 odst. 10 zákona, to platí pro majetek, na kterém neměl dědic dosud žádný podíl. U majetku, vlastněného již částečně dědicem se použije §30c zákona. V rámci řízení o pozůstalosti však existuje několik způsobů, jak majetek vypořádat a každé takové vypořádání má jiný dopad do vstupní ceny děděného majetku. V praxi jsou i případy, kdy z různých důvodů dojde k vypořádání částí majetku, který předmětem dědického řízení až po ukončení tohoto řízení. Předkladatelé příspěvku zastávají názor, že v rámci právní jistoty poplatníka by bylo dobré sjednotit pohled státní správy a poplatníků tak, aby se v některých případech předešlo rozdílným výkladům.

2. Znění částí zákonů zmiňovaných v příspěvku:

Zákon 586/1992 Sb. v platném znění

§ 26 odst. 8

(8) Odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odepisování lze i přerušit, ale při dalším odepisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odepisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odepisování pro daňové

účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.

§ 27

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je

a)

j) hmotný majetek nabytý darováním, plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.

§ 28 odst. 3

(3) Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing.

§ 29 odst. 1 písm. a) a d), odst. 7 a 10

(1) Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí

a) pořizovací cena, 31) je-li pořízen úplatně. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny, s výjimkou uvedenou v odstavci 4, i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení. Nejsou-li při bezprostředním úplatném nabytí hmotného majetku po ukončení úplatného užívání dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, lze do vstupní ceny zahrnout úplatu za užívání, která byla uhrazena do data ukončení smlouvy a nebyla výdajem (nákladem) podle § 24; přitom u poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na úplatu za užívání do data ukončení smlouvy. U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložení do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, cena podle písmene d). U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době kratší než 5 let před jejich vložení do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení

.....

d) reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu; 1a) přitom u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby určená podle zvláštního právního předpisu bez přihlídnutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně

uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. U poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu,

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

(10) Vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele použitá při pokračování v odpisování se zvyšuje o částky, které se u poplatníka, který pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem, staly součástí ocenění tohoto majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví.

§ 30 odst. 2 a 10

(2) Poplatník provádí rovnoměrné (§ 31) nebo zrychlené odpisování (§ 32). Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví odpisovatel, s výjimkou uvedenou v odstavci 10, a nelze jej změnit po celou dobu jeho odpisování

(10) Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem

a) právní nástupce poplatníka a nástupnická obchodní korporace,

b).....

§ 30c

(1) Pokud dojde ke zvýšení spoluvlastnického podílu u poplatníka, slučuje se nově nabývaný spoluvlastnický podíl s dosavadním spoluvlastnickým podílem a poplatník pokračuje ve způsobu odpisování dosavadního hmotného majetku ze změněné vstupní ceny.

(2) Pokud dochází ke zvýšení spoluvlastnického podílu způsobu uvedenými v § 30 odst. 10, lze odpisy uplatnit jen do výše součtu zůstatkových cen. Do úhrnu zůstatkových cen se přitom nezahrnuje zůstatková cena majetku u spoluvlastnického podílu, který byl vyloučen z odpisování.

(3) Pokud nelze určit, který spoluvlastnický podíl je dosavadní, způsob odpisování si zvolí poplatník jako při pořízení nového majetku.

§ 32 odst. 3

(3) Při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví.....

Zákon 280/2009 Sb. v platném znění

§ 52 odst. 1

(1) Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní.

§ 53 odst. 1 písm.c)

(1) O porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní

.....

c) soudu, jde-li o

1. řízení vedené z podnětu daňového subjektu ve věci správy jeho daní,

§ 239a odst. 1 až 3 Přejedání daňové povinnosti u fyzických osob

(1) Pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

(2) Daňovou povinností zůstavitele se pro účely správy daní rozumí daňová povinnost vzniklá zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

(3) Daňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví; dědic tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.

§ 239b Plnění daňové povinnosti osobou spravující pozůstalost

(1) Osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti.

(2) Pokud je daňovou povinností zůstavitele povinno plnit více osob spravujících pozůstalost, plní ji tyto osoby společně a nerozdílně.

(3) Daňovou povinností zůstavitele spravuje správce daně, který byl příslušný ke správě této povinnosti v den smrti zůstavitele.

(4) Osoba spravující pozůstalost je povinna podat řádné daňové tvrzení do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jeho smrti; tuto lhůtu nelze prodloužit.

(5) Osoba spravující pozůstalost je povinna podat řádné daňové tvrzení do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti, a to za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

Zákon 292/2013 Sb. v platném znění**§ 100 Úkony v řízení**

(1) Úkony soudu prvního stupně v řízení o pozůstalosti provádí jako soudní komisař notář, kterého tím soud pověřil, není-li dále stanoveno jinak.

§ 103 Výkon soudního komisariátu

(1) *Úkony soudního komisaře provádí v řízení o pozůstalosti notář, není-li dále stanoveno jinak.*

(2) *Notář může pověřit*

a) notářského kandidáta nebo notářského koncipienta anebo svého zaměstnance, který složil kvalifikační zkoušku podle jiného právního předpisu, prováděním úkonů soudního komisaře,

b) jiného svého zaměstnance prováděním přípravných a dílčích úkonů v řízení o pozůstalosti.

(3) *Notář, notářský kandidát, notářský koncipient a další zaměstnanci notáře provádí v řízení o pozůstalosti úkony jménem soudu prvního stupně, u něhož probíhá řízení o pozůstalosti.*

3. Nabytí majetku:

Nejčastějším majetkem, ze kterého plynou příjmy a tento majetek je předmětem dědického řízení, jsou nemovitosti. Mnohdy na tomto majetku dědic již vlastní nějaký podíl, který často odepisuje. Z tohoto důvodu budou nemovitosti uváděny v tomto příspěvku jako modelová situace.

Majetek lze v rámci pozůstalostního řízení získat

- Dědickou smlouvou
- Dědictvím ze závěti
- Dědictvím ze zákona
 - o Přesně dle zákonných podílů
 - o Dohodou dědiců

V modelových situacích bude nabytí majetku Smlouvou a Ze závěti uváděno pod jedním pojmem, a to ze závěti. Základní modelové situace v tomto příspěvku vychází z nabytí dědictvím ze závěti. V takových případech je majetek rozdělován mezi dědice podle vůle zůstavitele a dědici se stávají spoluvlastníky. Po ukončení dědictví však může dojít k tomu, že takovéto rozdělení spoluvlastníkům nevyhovuje. U složitých pozůstalostních řízení někdy nelze majetek rozdělit tak, aby v budoucnu jeho správa byla efektivní a mnohdy vůbec možná. Dědicové získávají podíly na více nemovitostech a některé z nich nemohou z objektivních příčin spravovat. Mezi dědici následně dochází k přesunům majetku podle občanského práva a tyto změny vlastnictví mají dopady do vstupních cen.

4. Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení

Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení nemají vliv na vstupní ceny nemovitostí, ze kterých budou dědici následně uplatňovány odpisy. Pro daňové účely se postupuje

dle §30 odst. 10) zákona a dědicové u nemovitostí získaných v rámci dědického řízení pokračují v odepisování po zůstaviteli. Praxe však ukazuje, že ne vždy je možné získat potřebné informace k tomuto postupu, zejména jedná-li se o vzdálené dědice, kteří o nemovitosti nemají dostatečné informace, nejsou-li doklady o účetní (daňové evidenci) k nemovitosti z důvodů na straně zůstavitele či z jiných příčin.

5. Modelové situace – dědictví

5.1. Neznámá zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování

Dědicové, jako právní nástupci po zůstaviteli, chtějí pokračovat ve výdělečné činnosti zůstavitele, ale nedokáží ani přes maximální úsilí zjistit jaká je zůstatková cena nemovitosti, kolik let byla nemovitost odepisována a jaký byl zvolený způsob odepisování. Tato varianta je poměrně běžná při dědění nemovitosti, kdy zůstavitel v posledních letech uplatňoval výdaje procentem z příjmů, nejsou k dispozici karty majetku a evidenci příjmů si vedl zůstavitel sám. Vzhledem k dlouhé době odepisování nemovitostí není možné vyloučit stav, kdy zůstavitel při počátku pronájmu (např. před 15 lety či dříve) uplatňoval skutečné výdaje a potom přešel na výdaje procentem z příjmu. V tomto případě byl sice povinen dle §26 odst. 8 vést odpisy evidenčně, ale tato evidence však mnohdy v praxi nebývá k dispozici a není možné za to již nikoho sankcionovat. Pokud není evidence majetku k dispozici tak dědic zpravidla nemá ani možnost zjistit doby, od kdy přesně byla nemovitost pronajímána, aby stanovil cenu před zahájením pronájmu případně zjistil, za jakou cenu zůstavitel nemovitost pořídil či vystavěl ve vlastní režii. Má-li dědic i jiné příjmy z pronájmu **uplatňuje skutečné výdaje z těchto příjmů** neumožňuje mu stávající znění zákona uplatnit u této zděděné nemovitosti žádné odpisy, neboť zákon neumožňuje ani náhradním způsobem stanovit zůstatkovou cenu a způsob odepisování. Dědic je v tomto případě pokrácen na svých právech nezaviněně z důvodu zapříčiněných mimo jeho oblast vlivu a zákon mu neumožňuje ani částečnou kompenzaci.

5.1.1. Závěr

V případě, že není možno zjistit zůstatkovou (vstupní) cenu pro odepisování a způsoby odepisování z důvodů nezávislých na vůli dědice, nelze pokračovat v odepisování započatém původním vlastníkem může se dědic rozhodnout, že tako získanou nemovitost v rámci dědictví (nebo její část) zahrne do majetku (evidence) s oceněním na částku 0,- Kč. Jiný výklad by vyžadoval změnu zákona.

Výše popsané situace a navržené řešení však neřeší stav, kdy k takto nabytému dědickému podílu na nemovitosti dokoupí dědic další podíl, nebo na zděděném podílu provede technické zhodnocení. Přistoupili-li bychom na právní fikci, že zůstatková cena dědického podílu je 0,- Kč, (dědic se dobrovolně vzdá zůstatkové ceny z nabytého dědického podílu), tak ani toto zjednodušení nevede k řešení situace pro zahájení odepisování v budoucnosti. Dědic musí při dokoupení dalšího podílu nebo při technickém zhodnocení použít způsob odepisování takový jaký byl původní způsob odepisování zůstavitelem (rovnoměrně, zrychleně) a tuto informaci nemá k dispozici.

Zákon uvedenou situaci též neřeší. Zde předkladatelé zastávají názor, že aby mohl poplatník uplatňovat všechny zákonem mu umožněné výdaje (náklady), v tomto případě odpisy, je jediné správné, pohlížet na první **úplatně** pořízený podíl jako na podíl první (z důvodů absence informací k podílu získaného v dědictví a tím i jeho neodepisování) a pro účely odepisování si zvolit způsob odepisování dle §30 odst. 2. a vstupní cenou je cena pořízení dle §29. Za první **úplatně** pořízený podíl se pro účely tohoto příspěvku považuje i další podíl získaný na témže majetku v jiném pozůstalostním řízení, a u kterého je známa zůstatková cena a způsob odepisování.

5.1.2. Závěr

Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč, tak první úplatně nabytý podíl na majetku je pro účely odepisování považován jako první podíl na majetku.

Stejně tak je v zákoně neřešen i přístup k technickému zhodnocení. Je-li provedeno před úplatným nabytím dalšího podílu na majetku, lze absenci právní normy substituovat a přiměřeně aplikovat ustanovení pro odepisování technického hodnocení nájemcem (§28 odst.3), který definuje odpisovou skupinu, avšak volbu způsobu odepisování ponechává v tomto případě na poplatníkovi. Zvýšit o hodnotu technického zhodnocení pořizovací, resp. zůstatkovou, cenu zděného podílu dle §29 odst. 3 by sice bylo v souladu se zákonem, ale protože poplatníkovi není znám původní způsob odepisování, nemůže v něm pokračovat, přestože nyní zná hodnotu. Zároveň toto technické zhodnocení nelze považovat za první úplatně pořízený spoluvlastnický podíl dle §30c, neboť pořízením technického zhodnocení nedochází ke zvýšení spoluvlastnického podílu. Pokud bude přijat konsensus, kdy se za základní podíl bere první úplatný podíl dle závěru 5.1.2. tak u technického zhodnocení provedeného po prvním úplatném nabytí podílu na majetku se postupuje dle ustanovení zákona pro řádné technické zhodnocení majetku, nebude-li závěr přijat mělo by se postupovat jako by se jednalo o technické zhodnocení odepisované nájemcem.

5.1.3. Závěr

Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč a dokoupil-li dědic další podíl na majetku ještě před provedením technického zhodnocení, přiřadí se toto technické zhodnocení k prvnímu úplatně pořízenému podílu a dále se postupuje dle ustanovení zákona.

5.1.4. Závěr

Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč a dědic nemá žádný další úplatný podíl na nemovitosti tak si dědic zvolí způsob odepisování při prvním technickém zhodnocení nemovitosti a provádí odpisy technického zhodnocení dle podmínek pro odepisování nájemcem.

Při aplikaci závěru 5.1.2. tj. že první úplatně pořízený podíl na majetku je podíl, ze kterého lze uplatňovat odpisy (pro základní podmínky nabytí majetku dle bodu 5.1. tohoto příspěvku) vyvstává další neřešená otázka, a to je vstupní cena tohoto prvního úplatně pořízeného podílu v případě, že tento podíl je pořizován až v době poté, co bylo na majetku provedeno technické zhodnocení. První možnost je pokračovat v odepisování technického zhodnocení samostatně a samostatně odepisovat i nově nabytý první podíl, druhé řešení, které více aplikuje právní linku toho, že se při odepisování postupuje analogicky jako když odepisuje nájemce spočívá v tom, že zůstatková cena technického zhodnocení se zahrne do vstupní ceny (analogie k poslední části věty §29 odst. 6). Předkladatelé zastávají názor, dle stávající linie zákona, kdy je snaha vést u majetku jen jeden podíl, že je správné druhé řešení.

5.1.5. Závěr

Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč, tak se vstupní cena prvního úplatně nabytého podílu na majetku zvyšuje o zůstatkovou cenu technického zhodnocení tohoto majetku, provedené před pořízením prvního úplatného podílu.

5.2. Neznámá zůstatková cena a známý způsob uplatňování výdajů

V některých případech může dědic zjistit alespoň způsob, jakým byly uplatňovány výdaje při příjmech z nemovitosti (např. informací z daňového spisu zůstavitele, neboť dle §239a odst.3 získává dědic pozici zůstavitele). V případě, že dědic nezjistí, kdy zůstavitel nemovitost pořídil, od kdy jí byla pronajímána anebo zjistí, že zůstavitel uplatňoval v daňových přiznáních alespoň v jednom období, kdy měl příjmy z pronájmu, skutečné výdaje neumožňuje mu současné znění zákona jakoukoliv substituci vstupní ceny a způsobu odepisování a musí postupovat dle závěrů v bodě 5.1. Zjistí-li však, že po celou dobu příjmů z pronájmu byly uplatňovány výdaje procentem z příjmů lze v určitých situacích vstupní cenu zjistit. Pro takové zjištění musí být splněny následující předpoklady a to, že dědic dokáže zjistit od kdy byla nemovitost pronajímána a současně dokáže zjistit, jestli byla nemovitost zůstavitelem pořízena více nebo méně než 5 let před zahájením pronajímání. V případě doloží-li dědic, že nemovitost byla zůstavitelem pořízena v delší době než 5 let před zahájením pronájmu lze použít §29 odst. 1 písm. d) a nemovitost ocenit reprodukční pořizovací cenou ke dni zahájení pronájmu zůstavitelem, neboť zůstavitel při uplatňování výdajů procentem z příjmů nemůže dle § 26 odst. 5 uplatňovat odpisy. Uplatňovat odpisy lze z evidovaného majetku dle §9 odst. 6 a ten se týká pouze poplatníků, kteří uplatňují skutečné výdaje.

5.2.1. Závěr

Doloží-li dědic, že zůstavitel nabyl nemovitost v době delší než 5 let před zahájením pronájmu, současně dokáže určit a od kdy nemovitost byla pronajímána a po celou

dobu pronájmu zůstavitel uplatňoval výdaje procentem z příjmu lze vstupní cenu pro odepisování stanovit jako reprodukční pořizovací cenu dle §29 odst. 1 písm. d) ke dni zahájení pronájmu zůstavitelem.

Obdobné řešení má i situace, kdy zůstavitel pronajímal nemovitost pořízenou v době kratší než 5 let před zahájením pronájmu a dědic doloží pořizovací cenu nemovitosti u zůstavitele. V tomto případě se cena stanoví dle §29 odst. 1 písm. a)

5.2.2. Závěr

Doloží-li dědic, že zůstavitel nabyl nemovitost v době kratší než 5 let před zahájením pronájmu, současně dokáže určit a od kdy nemovitost byla pronajímána a po celou dobu pronájmu zůstavitel uplatňoval výdaje procentem z příjmu lze vstupní cenu pro odepisování stanovit jako pořizovací cenu úplatného pořízení dle §29 odst. 1 písm. a) ke dni zahájení pronájmu zůstavitelem.

5.3. Známa zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování

Příklad je zde uveden pouze pro úplnost, zákon plně tuto problematiku řeší. Dědicové pokračují na svých podílech v odepisování započatém zůstavitelem, případně dle §30c zákona. Tento postup platí pro veškerý majetek získaný ze všech způsobů pozůstalostních řízení.

5.4. Vstupní cena při slučování podílů z dědictví po jeho ukončení

V pozůstalostním řízení dochází k situacím, kdy nabyté podíly na nemovitostech jsou dědicům „určeny“ dědictvím ze **závěti nebo ze zákona**, případně je pro ukončení pozůstalostního řízení uzavřena kompromisní dohoda mezi dědici, která však nemusí vyhovovat všem dědicům. V rámci tohoto vypořádání pozůstalosti může docházet ke štěpení nemovitostí, případně získání podílu na nemovitosti, kterou dokáže dědic spravovat jen s obtížemi nebo vůbec. Při více nemovitostech v pozůstalosti pak může dědic získat podíl na každé z nich, i když o některé nemá zájem. Pokud není možno tento stav zhojit již v rámci pozůstalostního řízení (např. dědická dohoda není možná z důvodu závěti) musí dědicové provést změny v podílech dle občanského práva. Tyto změny však mají jiný dopad do vstupních cen podílů, ve smyslu zákona se již nejedná o pokračování v odepisování původním vlastníkem dle §30 odst. 10 písm. a) zákona, ale zvýšení spoluvlastnického podílu dle §30c zákona. Z důvodu předcházení nejasností u dědických dohod si předkladatelé dovolují předložit následující závěr, který plyne z obecných předpisů, ale pro tento bod příspěvku je důležitým předpokladem.

5.4.1. Závěr

V případě, že v rámci pozůstalostního řízení dojde k dohodě dědiců, jejímž předmět budou i nemovitosti v jiném poměru, než je dědění ze zákona dle podílů, tak v případě směny nebo prodeje těch podílů mezi dědici po ukončení dědictví musí dědicové

prokázat, že dědická dohoda u těchto podílů nebyla uzavřena za účelem obcházení zákona.

Veškeré dále uvedené úkony jsou vlastníky (dědici) prováděny po ukončení dědického řízení.

Jedná se zejména o situaci, kdy jeden z vlastníků (dědiců např. sourozenec) chce svůj zděděný podíl převést na jiného vlastníka (dědice – sourozence) za úplatu. Převodce získá za svůj podíl příjem. Protože se jedná o převod mezi spojenými osobami, měla by být cena stanovena v souladu s §23 odst. 7 zákona, i když předkladatelé v tomto případě zastávají názor, že pokud bude cena nižší tak by správce daně nic nedoměřoval, neboť příjem na straně převodce bude téměř s jistotou od daně z příjmu osvobozen dle §4 odst. 1 písm. b). K doměření by správce daně však mohl přistoupit v případě, že převod spoluvlastnického podílu nebyl od daně z příjmu na straně převodce osvobozen. V tomto případě by vstupní cena převáděného podílu byla cena, ze které došlo k doměření od správce daně.

Jen pro úplnost zmiňujeme, že takový převod podléhá dani z nabytí nemovitých věcí dle Zákonného opatření Senátu č. 340/2013 v platném znění. Vstupní cenou podílu bude cena uvedená v kupní smlouvě zvýšená o daň z nabytí nemovitých věcí.

5.4.2. Závěr

Vstupní cena nově nabývaných podílů od jiných dědiců, pokud bude u převodce osvobozena od daně z příjmu, může být nižší, než stanoví zákon v §23 odst. 7, právě z důvodu osvobození na straně prodejce (nedochází ke krácení příjmů do státního rozpočtu). Součástí vstupní ceny je i daň z nabytí nemovitých věcí. (analogicky i u směny podílů)

Poněkud různorodější situace může nastat u nabyvatele, který jako jeden z dědiců již vlastní podíl na nemovitosti. Z toho důvodu bude postupovat dle §30c. Předkladatelé zastávají názor, že z hlediska praxe nelze tento paragraf vždy aplikovat a pro poplatníka tak může vznikat právní nejistota. Dále jsou popsány vybrané případy, které v praxi nastávají (mohou nastat):

Nabyvatel zná z původního dědického řízení zůstatkovou (vstupní) cenu pro dědice. Před dědictvím neměl na nemovitosti žádný podíl. Po dědictví postupuje dle §30 odst. 10 písm. a) tj. zná způsob odepisování a cenu. Po následující převodu podílu postupuje dle §30c odst.1 neboť toto zvýšení již není z dědictví. Dále odepisuje ze změněné vstupní ceny, tj. dle definice v §29 odst. 7. U rovnoměrného odepisování se doba odepisování adekvátně prodlouží, u zrychleného odepisování bude celé zvýšení podílu odepsáno za dobu, která zbývá z postupu pro výpočet z koeficientu pro zrychlené odepisování tj. např. 8 let u nemovitosti, u níž započalo odepisování před 22

lety a nebylo na ní provedeno žádné technické zhodnocení. Tato situace je ve stávající praxi běžná a zákon ji dokáže uchopit.

5.4.3. Závěr

Při zvýšení ještě ne plně odepsaného podílu nabytého z dědictví, u kterého jsou známy odpisové podmínky dojde při rovnoměrném odepisování k přiměřenému prodloužení doby odepisování, u zrychleného odepisování bude nově nabytý podíl odepsán za dobu, která zbývá do konce odepisování (pouze shrnutí, plyne ze stávajícího znění zákona)

Druhá situace, se kterou se předkladatelé dosud v praxi nesetkali, ale může vzniknout v budoucnu je stav, kdy by se mělo postupovat dle §30c u majetku, kde nabyvatel vlastní již podíl, který je plně odepsán a tento podíl odepisoval zrychleně. V tomto případě sice lze zvýšit zůstatkovou cenu a dle §29 odst. 7, vytvořit změněnou vstupní cenu, avšak u této změněné vstupní ceny neumí stávající zákon stanovit koeficient pro zrychlené odepisování, neboť §32 odst. 3 jasně definuje použití koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu, která může vzniknout pouze technickým zhodnocením (nikoliv použití i pro změněnou vstupní cenu dle §29 odst.7). Důvod proč tato situace u nemovitostí dosud v praxi nenastala je dán tím, že od účinnosti zákona je téměř každá nemovitost odepisována po dobu 30 let a více a zákon ještě 30 let neplatí, takže každá nemovitost je stále v režimu odpisů. Teoreticky nyní situace může nastat při zdědění nemovitosti charakteru skleník, která se odepisuje jen 20 let.

5.4.4. Závěr

Při zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, který je již plně odepsán a způsob odepisování byl zrychlený, stávající znění zákona odepisování neumožňuje. Nedokáže stanovit koeficient pro odepisování v tomto případě pro změněnou vstupní cenu, která má jinou definici než zvýšená vstupní cena, pro kterou zákon koeficient definuje. U nemovitostí s dobou odepisování 30 let a více tento problém ještě nenastal a je dostatek času k doplnění zákona.

Analogicky by se postupovalo v případech, kdy by po ukončení dědictví měli dědicové podíly na různých nemovitostech a zúžení počtů vlastníků na těchto nemovitostech by bylo provedeno směnnou smlouvou s případnými doplátky. Vstupní cena by u takto nabytých podílů byla cena uvedená ve smlouvě zvýšená o daň z nabytí nemovitých věcí.

5.4.5. Závěr

Dle výše uvedených závěrů lze postupovat i v případech, kdy dochází k převodu podílů mezi vlastníky a podíly byly nabyty jinak než v dědictví a daný převod vede ke snížení počtu vlastníků a tím i ke snížené obtížnosti správy majetku.

6. Vstupní cena u majetku, jehož část byla získána darováním

V praxi běžně dochází k darování části podílu na nemovitosti rodičem některému z dětí. V tomto případě nedochází u příjemce daru ke změně vstupní ceny jeho spoluvlastnického (případně již celého vlastnického podílu) a vlastník odepisuje dál ze zůstatkové (vstupní) ceny jaká byla stanovena z jeho „prvního“ podílu. Nově nabytá část podílu se dle §27 písm. j) neodepisuje a tím nedochází ke změně vstupní ceny v oblasti rozhodné pro odepisování.

Poněkud jiná situace je ale v opačném případě, kdy je první část podílu nabyta darováním. Dle §27 písm. j) je tento podíl ze zákona vyloučen z odepisování. Zde již není prostor pro vůli nabyvatele dobrovolně se rozhodnout o postupu jako v případě uvedeném v oddíle 5.1. u nemožnosti zjistit, jak zůstavitel odepisoval. Při aplikaci současného §30c odst. 1 dojde ke zvýšení podílu, který je však vyloučen z odepisování a nabyvatel by jej tedy nemohl odepisovat. Z pohledu předkladatelů tím dochází k významnému zásahu do práva nabyvatele, kdy je mu odepřeno právo odepisovat majetek. V tomto případě by měla být aplikována základní zásada daňového práva ve smyslu, že výdajem (nákladem) je vše co slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nepřijetí této zásady by znamenalo vznik nerovných podmínek mezi poplatníky, které nelze ani sebelepší vůlí poplatníků zhojit. Předkladatelé pro tento stav zastávají názor, že není-li možno, při zvýšení spoluvlastnického podílu, pokračovat (zahájit) v odepisování z důvodu, že dosavadní první podíl byl z odepisování vyloučen dle §27 písm. j), tak zvýšení takového podílu lze považovat za první podíl na tomto majetku a poplatník provede zatřídění majetku dle §30.

6.1.1. Závěr

Zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve byla vyloučena z odepisování dle §27 písm. j), a toto zvýšení by v jiných případech umožňovalo majetek odepisovat ze změněné vstupné ceny dle §29 odst. 7, se zvýšení u tohoto majetku považuje pořízení prvního podílu a poplatník postupuje dle §30 zákona.

Samostatnou kapitolou je odepisování technického zhodnocení na darovaném majetku. Zde předkladatelé zastávají stejný názor o významném zásahu do práv vlastníka a jako řešení vidí aplikaci možnosti odepisovat dle §28 odst. 3 zákona, i když v zákoně není vlastník přímo uveden. Stávající zákon sice umožní zvýšit zůstatkovou cenu majetku, avšak zde na podílu, který nesmí být odepisován. Dojde-li v budoucnu k přikoupení dalšího podílu na majetku, u kterého byl **první** podíl vyloučen z odepisování a současně již bylo na tomto vyloučeném majetku provedeno technické zhodnocení je zůstatková cena tohoto technického zhodnocení součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu a celý takto vzniklý podíl se považuje za první podíl na majetku a poplatník provede zatřídění majetku dle §30. (analogie s §29 odst. 4 s tím

rozdílem, že v tomto případě není z čeho stanovit způsoby pokračování v odepisování a proto si je poplatník určí dle §30).

6.1.2. Závěr

Technické zhodnocení provedené na majetku, který nemůže být odepisován dle §27 písm. j) je možno odepisovat dle §28 odst. 3 zákona, i když v zákoně není vlastník přímo uveden.

6.1.3. Závěr

Součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve byla vyloučena z odepisování dle §27 písm. j), a toto zvýšení by j jiných případech umožňovalo majetek odepisovat ze změněné vstupné ceny dle §29 odst. 7, je i zůstatková cena technického zhodnocení majetku z období, kdy byl tento majetek vyloučen z odepisování.

7. Uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení

V jiném postavení než dědic, je v rámci pozůstalostního řízení, správce pozůstalosti. Na zůstavitele se do ukončení dědického řízení pohlíží jako by žil, ale jeho povinnosti v průběhu dědického řízení provádí správce pozůstalosti. Tím bývá osoba povoláná zůstavitelem nebo jmenovaná soudem, zpravidla některý z dědiců. Dle zákona č 280/2009 Sb. v platném znění (dále DŘ) se v §239a na zůstavitele hledí jako by žil do dne předcházejícího ukončení řízení o pozůstalosti a dle §239b DŘ v tomto období podává za zůstavitele daňové přiznání správce pozůstalosti. První do 3 měsíců od smrti zůstavitele, a další do 30 dnů ode dne skončení pozůstalostního řízení. Je-li v průběhu dědického řízení konec zdaňovacího období tak i k tomuto datu. Je-li k dispozici evidence o nemovitostech neměly by být problémy se stanovení správné výše odpisů, protože z hlediska daní se nic nemění. Komplikace nastávají v okamžiku, kdy již ani správce pozůstalosti nemá k dispozici údaje o nemovitostech a v horším případě ani informace o daňových povinnostech zůstavitele. Dle §239b odst. 1 DŘ osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele. Protože správce pozůstalosti spravuje daně zůstavitele a tím je plně v jeho postavení daňového subjektu neměla by se na správce daně vztahovat mlčenlivost dle §52 odst. 1 DŘ. Na základě tohoto plyne správci pozůstalosti právo požádat správce daně k poskytnutí informací nezbytných pro správné stanovení daně u zůstavitele. Minimální informaci, kterou takto může správce pozůstalosti získat je ta, zda zůstavitel v posledním daňovém přiznání uplatňoval u příjmů z pronájmu výdaje (náklady) ve skutečné výši nebo procentem z příjmů.

Případně o tyto informace může požádat sám notář, který má dle zákona v dědickém řízení postavení soudu. Tento závěr plyne z následujícího:

V ustanovení § 100 odst. 1 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, se stanoví, že není-li stanoveno jinak, úkony soudu prvního stupně v řízení o pozůstalosti provádí jako soudní komisař notář, kterého tím tento soud pověřil. V

ustanovení § 103 odst. 1 zákona o zvláštních řízeních soudních se stanoví, že úkony soudního komisaře provádí v řízení o pozůstalosti notář, není-li dále stanoveno jinak. Podle § 103 odst. 3 tohoto zákona provádí notář v řízení o pozůstalosti úkony jménem soudu prvního stupně, u něhož probíhá řízení o pozůstalosti.

Jeho pozice je tedy pozicí soudu, takže se při poskytnutí informací, s odvoláním na §53 odst.1 písm. c) DŘ, nejedná o porušení mlčenlivosti.

7.1.1. Závěr:

Správce daně spolupracuje se správcem pozůstalosti nebo notářem a poskytne mu informace v rozsahu nutném pro správné stanovení výše daně pro daňová přiznání, které je povinen správce pozůstalosti za zůstavitele podat. Tato součinnost plyne z výlučného postavení správce pozůstalosti, který koná v této situaci v pozici poplatníka nebo z postavení notáře, který koná jménem soudu prvního stupně.

Získá-li správce pozůstalosti od správce daně informaci, že zůstavitel uplatňoval výdaje procentem z příjmu, má dostatek informací k sestavení daňového přiznání za zůstavitele, neboť takto uplatňované výdaje obsahují všechny výdaje, tj. i případné odpisy. Pokud informace od správce daně sděluje, že byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši a správce pozůstalosti nemá z celého průběhu dědického řízení dostatek informací k uplatnění odpisů tak s přihlédnutím k zásadě opatrnosti nemůže odpisy z nemovitostí uplatnit.

7.1.2. Závěr:

Nemá-li správce pozůstalosti informace k nemovitosti a je-li schopen ve spolupráci se správcem daně zjistit pouze způsob uplatňování výdajů nemůže v případě, že zůstavitel uplatňoval výdaje (náklady) ve skutečné výši odpisy nemovitostí uplatnit.

Může se stát, že skončení dědického řízení, ve kterém nebyly z důvodu nedostatku informací uplatněny odpisy u nemovitostí, zjistí dědicové, na které přešel podíl na nemovitosti údaje potřebné pro uplatnění těchto odpisů. Dle §239a odst. 3 DŘ dostává dědic po skončení dědického řízení postavení daňového subjektu. Stejně tedy jako daňový subjekt, který zjistil skutečnosti mající vliv na výši daňové povinnosti může po takovém zjištění podat dodatečné daňové přiznání, případně pro toto období přerušit odepisování.

7.1.3. Závěr:

Podával-li správce pozůstalosti v době pozůstalostního řízení daňové přiznání za zůstavitele a v tomto přiznání byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši, ale nezahrnovaly odpisy z důvodu nedostatku podkladů, mohou dědicové po skončení dědického řízení v dodatečném daňovém přiznání tyto odpisy uplatnit, pokud k jejich uplatnění informace získají.

Veškeré úvahy a závěry předkladatelů příspěvku vychází ze základní teze, a to, že výdajem je vše, co slouží k zajištění, dosažení a udržení příjmů a v případě, že danou situaci zákon pro určitou skupinu poplatníků zákon neřeší, v horším případě diskriminuje, měla by se praxe maximálně přiblížit k té skupině poplatníků, která je v zákoně řešena.

Obdobným problémem obsaženým v tomto příspěvku se předkladatel zabýval již na KOOV 06/14 ze dne 26.06.2014, kde byly přijaty závěry, které výše uvedenou problematiku umožňovaly částečně řešit, avšak novela zákona od 01.01.2017 zavedením §30c část těchto závěrů zneplatnila a přinesla poplatníkům jiné právní nejistoty.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.11.2019

Daň z příjmů

550/20.11.19 Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců příslušných k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení (tj. mimo EU, EHP a Švýcarska) za zdaňovací období roku 2019 při změně sazby pojistného u nemocenského pojištění od 1. 7. 2019

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, číslo osv. 4991
Ing. Daniela Králová, daňový poradce, číslo osv. 1880

Popis problému

Dle § 6 odst. 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), jsou dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti příjmy, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“); částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá.

Dotčené ustanovení dále stanoví, že zaměstnancem, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se rozumí zaměstnanec, u něhož se odvod povinného pojistného neřídí právními předpisy České republiky, nebo zaměstnanec, na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu. U zaměstnance, na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu (tj. povinné pojistné, které se řídí právními předpisy jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika nebo Švýcarské konfederace), je dílčím základem daně příjem ze závislé činnosti zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto povinné zahraniční pojištění a tyto zahraniční příspěvky se považují pro účely daní z příjmů za povinné pojistné. Stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti od 1. 1. 2019 u zaměstnanců, na které se vztahuje zahraniční pojištění stejného druhu, již bylo projednáno mezi Generálním finančním ředitelstvím a Komorou daňových poradců v rámci příspěvku č. 539/20.03.19 - Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců příslušných k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení v rámci EU/EHP a Švýcarska od 1. 1. 2019.

V rámci tohoto příspěvku bychom rádi potvrdili způsob výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti pro zaměstnance, kteří jsou pojištěni v zahraničním povinném pojistném systému (tj. mimo EU, EHP a Švýcarsko) – dále jen „zahraniční povinné pojistné“. U těchto zaměstnanců se do dílčího základu daně ze závislé činnosti (superhrubé mzdy) zahrnuje tzv. „hypotetické“ tuzemské povinné pojistné (tj. povinné

pojistné, které by bylo hrazeno zaměstnavatelem, pokud by zaměstnanec přispíval do českého povinného pojistného systému), dále jen „hypotetické tuzemské povinné pojistné“.

Novelou zákoníku práce č. 32/2019 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 7. 2019, byla zrušena tzv. karenční doba (tj. došlo ke zrušení doby prvních 3 dnů pracovní neschopnosti, za které nenáležela zaměstnanci náhrady mzdy podle § 192 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce). Vzhledem k tomu, že tuto změnu zaplatí zaměstnavatelé, došlo současně i k novele zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, na základě které byl snížen celkový odvod pojistného zaměstnavatele na sociální zabezpečení z 25 % na 24,8 % z vyměřovacího základu (u zaměstnavatele došlo ke snížení odvodu pojistného na nemocenské pojištění z 2,3 % na 2,1 %).

V důsledku snížení celkového odvodu pojistného na sociální zabezpečení za zaměstnavatele se tak nepatrně sníží i daňové zatížení zaměstnanců. Při stanovení superhrubé mzdy nebude od 1. 7. 2019 základem daně 134 % hrubé mzdy (hrubá mzda + 25 % pojistné zaměstnavatele na sociální zabezpečení + 9 % na zdravotní pojištění), ale 133,8 % (tj. za předpokladu, že zaměstnanec ještě nedosáhl maximálního vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení).

Vzhledem k tomu, že tato změna ve zdanění příjmů ze závislé činnosti nastává v průběhu zdaňovacího období (tj. v průběhu kalendářního roku 2019), vyvstává otázka, jakým způsobem by měl být stanoven dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnance, který podléhá zahraničnímu povinnému pojistnému. Správné stanovení dílčího základu daně u těchto zahraničních zaměstnanců má dopad nejen do měsíční mzdové evidence, pokud český nebo zahraniční zaměstnavatel ji má povinnost v České republice vést dle § 38c ZDP, ale i pro ty zahraniční zaměstnance, pro které povinnost vedení měsíční mzdové evidence v České republice nevzniká a jejichž příjmy budou v České republice zdaňovány až v rámci daňového přiznání za zdaňovací období roku 2019.

Návrh řešení

Pro zaměstnance, kteří jsou pojištěni v zahraničním povinném pojistném systému, se do dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti (superhrubé mzdy) zahrnuje hypotetické tuzemské povinné pojistné. Obecně se bude pro výpočet hypotetického pojistného zaměstnavatele na sociální zabezpečení postupovat obdobným způsobem, jako v případě zaměstnanců podléhajícím českému povinnému pojistnému, tzn., že příjmy ze závislé činnosti zúčtované do 30. 6. 2019 budou podléhat sazbě hypotetického zaměstnavatelova pojistného na sociální zabezpečení ve výši 25% a od 1. 7. 2019 sazbě ve výši 24,8%. Tento přístup by měl být aplikován nejen v rámci měsíční mzdové evidence, pokud vzniká povinnost ji pro zahraniční zaměstnance vést, ale i v případě, že příjmy ze závislé činnosti zahraničního zaměstnance budou

zdaňovány v České republice až prostřednictvím daňového přiznání za zdaňovací období roku 2019. Rozhodující bude, kdy dané příjmy ze závislé činnosti budou zaměstnanci zaměstnavatelem zúčtovány. Níže přikládáme dílčí příklady shrnující navržený postup pro stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti.

Příklad č. 1:

Zaměstnanec americké společnosti, který je český daňový rezident, dlouhodobě pracuje pro americkou společnost na území České republiky. Americké společnosti **vznikla** povinnost vést pro jejího zaměstnance měsíční mzdovou evidenci dle §38c ZDP. Pro tohoto zahraničního zaměstnance bylo vystaveno potvrzení k příslušnosti k americkému povinnému pojistnému systému na základě Česko-americké smlouvy o sociálním zabezpečení (tzv. „certificate of coverage“) po dobu jeho pracovního pobytu v České republice. Vzhledem k této skutečnosti zaměstnanec podléhá americkému povinnému pojistnému systému. Jeho měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti činí 150 000 Kč.

Hrubý příjem ze závislé činnosti za období leden-červen 2019 (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti činí 150 000 Kč)	900 000 Kč
Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti bude navyšován o měsíční hypotetické české pojistné zaměstnavatele na pojistné na sociální zabezpečení ve výši 37 500 Kč)	$900\,000 * 25\% = 225\,000$
Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti bude navyšován o měsíční hypotetické české pojistné zaměstnavatele na zdravotní pojištění ve výši 13 500 Kč)	$900\,000 * 9\% = 81\,000$
Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období leden-červen 2019	1 206 000 Kč

Hrubý příjem ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019	900 000 Kč
---	------------

(měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti činí 150 000 Kč)	
Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti bude navyšován o měsíční hypotetické české pojistné zaměstnavatele na sociální zabezpečení ve výši 37 200 Kč, než bude dosaženo maximálního hypotetického vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení)	$(1\,569\,552 - 900\,000 \text{ za období } 1-6/2019) * 24,8\% = 166\,049 \text{ Kč}$
Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti bude navyšován o měsíční hypotetické české pojistné zaměstnavatele na zdravotní pojištění ve výši 13 500 Kč)	$900\,000 * 9\% = 81\,000 \text{ Kč}$
Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019	1 147 049 Kč

Celkový dílčí základ daně ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 činí: **2 353 049 Kč.**

Měsíční dílčí základ daně ze závislé činnosti v období od ledna do června 2019 bude činit 201 000 Kč, v období od července do října 2019 bude činit 200 700 Kč, v listopadu 180 749 Kč a v prosinci 163 500 Kč.

Obdobně by mělo být postupováno i v situaci, kdy příjmy ze závislé činnosti zahraničního zaměstnance budou zdaňovány v České republice až prostřednictvím daňového přiznání za zdaňovací období roku 2019.

Příklad č. 2a):

Zaměstnanec americké společnosti, který je český daňový rezident, pracuje pro americkou společnost na území České republiky. Americké společnosti **nevznikla** povinnost vést pro jejího zaměstnance měsíční mzdovou evidenci. Pro tohoto zahraničního zaměstnance bylo vystaveno potvrzení k příslušnosti k americkému povinnému pojistnému systému na základě Česko-americké smlouvy o sociálním zabezpečení (tzv. „certificate of coverage“) po dobu jeho pracovního pobytu v České

republice. Vzhledem k této skutečnosti zaměstnanec podléhá americkému povinnému pojistnému systému. Jeho roční příjem ze závislé činnosti činí 2 100 000 Kč. Tento roční hrubý příjem ze závislé činnosti se skládá z měsíčního hrubého příjmu ze závislé činnosti ve výši 150 000 Kč a z hrubého ročního bonusu ve výši 300 000 Kč, který byl zaměstnanci jeho americkým zaměstnavatelem zúčtován v měsíci listopadu 2019. V rámci daňového přiznání dílčí základ daně ze závislé činnosti bude stanoven následujícím způsobem:

Hrubý příjem ze závislé činnosti za období leden-červen 2019	900 000 Kč
Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení za období leden-červen 2019	$900\,000 * 25\% = 225\,000$ Kč
Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění za období leden-červen 2019	$900\,000 * 9\% = 81\,000$ Kč
Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období leden-červen 2019	1 206 000 Kč

Hrubý příjem ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019 (hrubý příjem v sobě zahrnuje i roční bonus ve výši 300 000 Kč)	1 200 000 Kč
Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení za období červenec-prosinec 2019	$(1\,569\,552 - 900\,000 \text{ za období } 1-6/2019) * 24,8\% = 166\,049$ Kč
Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění za období červenec-prosinec 2019	$1\,200\,000 * 9\% = 108\,000$ Kč
Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019	1 474 049 Kč

Celkový dílčí základ daně ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 činí: **2 680 049 Kč.**

Příklad č. 2b):

V praxi se někdy setkáváme i se situacemi, kdy zahraniční zaměstnavatel nevydává měsíční výplatní pásky, jako tomu je běžné v České republice. Výplatní pásky mohou být vystavovány např. na období 14 dnů, kdy období, ke kterému se vyplatní pásky vztahují nemusí odpovídat období jednoho měsíce (např. americké výplatní pásky mohou být vystaveny na různá období: 24. března 2019–6. dubna 2019, 7. dubna 2019–20. dubna 2019, 21. dubna 2019 – 4. května 2019, atd.). Mohou nastat i situace, kdy měsíční pásky nejsou zaměstnavatelem vystavovány vůbec. Otázka tak vyvstává, jak ve výše popsaných situacích postupovat, kdy zaměstnanec **nemusí mít vždy** k dispozici měsíční rozpis příjmů ze závislé činnosti. V tomto případě navrhuje, aby se hypotetické tuzemské povinné pojistné stanovilo poměrnou částí na jednotlivé části roku (viz dílčí závěr uvedený v příkladu níže) i s ohledem na skutečnost, že by bylo prakticky nemožné zjistit měsíční hrubý příjem zaměstnance ze závislé činnosti nejen na straně zaměstnance, ale i na straně správce daně. Veškeré předpoklady uvedené v příkladu č. 2a) výše včetně výše ročního hrubého příjmu zaměstnance ze závislé činnosti jsou ponechány.

Hrubý příjem ze závislé činnosti za období leden-červen 2019 (celkový hrubý roční příjem ve výši 2 100 000 Kč bude rozdělen na polovinu)	1 050 000 Kč
Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení za období leden-červen 2019	$1\,050\,000 * 25\% = 262\,500$ Kč
Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění za období leden-červen 2019	$1\,050\,000 * 9\% = 94\,500$ Kč
Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období leden-červen 2019	1 407 000 Kč

Hrubý příjem ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019 (celkový hrubý roční příjem ve výši 2 100 000 Kč bude rozdělen na polovinu)	1 050 000 Kč
Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení za období červenec-prosinec 2019	$(1\,569\,552 - 1\,050\,000) * 24,8\% = 128\,849$ Kč

Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění za období červenec-prosinec 2019	1 050 000 * 9% = 94 500 Kč
Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019	1 273 349 Kč

Celkový dílčí základ daně ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 v tomto případě tak činí: **2 680 349 Kč**.

Závěr

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům a dílčím příkladům a současně navrhneme tyto závěry vhodně publikovat.

Stanovisko GFŘ k závěru:

Souhlas.

K samotnému příkladu 2a však uvádíme následující:

Dle našeho názoru je u příkladu č. 2a nepřesné zadání. Pokud zahraniční zaměstnavatel na území České republiky zaměstnává své zaměstnance déle než 183 dní (podle příkladu po celý rok) s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) ZDP a s výjimkou zahraničních zastupitelských úřadů v tuzemsku, je plátcem daně podle § 38c odst. 2 ZDP s povinnostmi plátce daně podle § 38h až § 38l ZDP.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

551/20.11.19 Nejasné otázky daně z příjmů právnických osob u účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, číslo. osv. 803

Zákon 563/91 Sb. o účetnictví (dále jen ZÚ) umožňuje některým typům neziskových organizací účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví (dále jen JÚ). Mezi těmito účetními jednotkami se hojně vyskytují veřejně prospěšní poplatníci dle § 17a ZDP (dále jen VPPO) s tzv. „úzkým základem daně“, může se však jednat i o poplatníka se širokým základem daně (účelové církevní zařízení s oprávněním poskytovat zdravotní služby) nebo poplatníka, který není VPPO (honební společenstvo, které pouze pronajímá honitbu mysliveckému svazu, spolek, který nevykonává v rámci hlavní činnosti činnost nepodnikatelským způsobem).

Při stanovování daně z příjmů právnických osob poplatníkům vedoucím JÚ vyvstávají některé otázky, které u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví (dále jen PÚ) nenastávají. Soustava JÚ přitom nebyla zrušena, jak bylo původním plánem v roce 2003, ani se již nejedná o přežívající okrajový jev, jak tomu bylo do roku 2015, ale plnohodnotnou variantu vedení účetnictví poskytnutou určité kategorii poplatníků.

Cílem tohoto příspěvku je zvýšit první jistotu těchto poplatníků na výklad těchto oblastí, popř. i poskytnout jim informace pro rozhodování se o volbě účetní soustavy.

1. Přijatá peněžní zápůjčka

Inkaso finančních prostředků ze zápůjčky je z pohledu JÚ i z pohledu zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) příjmem. U fyzických osob je tento příjem v rámci ZDP výslovně vyloučen z předmětu daně (§ 3 odst. 4 písm. b) ZDP), u poplatníků vedoucích PÚ je tento příjem vyloučen z příjmů dle § 21h ZDP, neboť dle prováděcích vyhlášek k ZÚ není výnosem. Pro poplatníka účtujícího v JÚ zůstává v množině příjmů, které jsou předmětem daně, a nejsou od daně osvobozeny. Doslovným výkladem zákona by pak bylo nutné přijatou zápůjčku zdanit. K obdobnému závěru lze dospět i při příjmu v podobě vrácení poskytnuté zápůjčky, zde by však bylo možné tento příjem vyloučit na základě § 23 odst. 4 písm. e) ZDP neboť přímo souvisí s výdajem – poskytnutí zápůjčky – který nebyl daňově uznatelným výdajem. U přijaté zápůjčky obdobnou konstrukci použít nelze. Dá se přitom předpokládat, že nebylo úmyslem zákonodárce zdaňovat zápůjčky odlišně dle volby účetního systému a že se jedná pouze o nedostatek v textu zákona.

1.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GFŘ, že přijatá peněžní zápůjčka (i vrácení poskytnuté zápůjčky) nejsou předmětem daně u poplatníka účtujícího v JÚ i když to z textu ZDP přímo neplyne a iniciovat doplnění ZDP.

2. Investiční dotace

Příjmy z investičních dotací (dotací na pořízení nebo technické zhodnocení majetku, který je pro příjemce hmotným nebo nehmotným majetkem) jsou výslovně z předmětu daně vyloučeny u veřejně prospěšných poplatníků se širokým základem daně (§ 18a odst. 5 ZDP) dále pak u společenství vlastníků jednotek (§18 písm. f) bod 1. ZDP) a VPPO s úzkým základem daně (§ 18a odst. 1) písm. b) ZDP) v obou případech jako podmnožina uváděných příjmů z dotací a konečně u poplatníků účtující v PÚ (§ 21h ZDP), kde vzhledem k tomu, že dle prováděcích vyhlášek k ZÚ se v rámci PÚ neúčtují do výnosů a tudíž nejsou pro účely ZDP příjmem.

I když případy, kdy by poplatník účtující v JÚ, který není veřejně prospěšným poplatníkem, obdržel investiční dotaci, budou vzácné, vyloučeny nejsou. ZDP o nich však neuvažuje a při doslovném výkladu se v těchto případech bude jednat o zdanitelný příjem. Přitom se dá předpokládat, že nebylo úmyslem zákonodárce zdaňovat u některého typu poplatníků investiční dotace, zvláště pak s ohledem, že snížení vstupní ceny hmotného a nehmotného majetku (§ 29 odst. 1 za písm. f) ZDP) uplatňuje jednotně u všech poplatníků. Kombinace zdanění příjmu z investiční dotace spolu s nemožností uplatnit odpisy by odporovala duchu ZDP a znevýhodňovala by poplatníky vedoucí JÚ.

2.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GFŘ, že investiční dotace nejsou předmětem daně ani u poplatníka účtující v JÚ, který není veřejně prospěšným poplatníkem, i když to z textu ZDP přímo neplyne, a iniciovat doplnění ZDP

3. Příjmy u plátce DPH

I když plátce DPH nemůže dále (v následujícím účetním období) pokračovat ve vedení JÚ, tak po zbytek období, kdy se stal plátcem DPH, pokračuje v započatém vedení JÚ. Tedy souběh JÚ a plátcovství DPH se v praxi vyskytuje. Zatímco u daně z příjmu fyzických osob, je u osob, které nejsou účetní jednotkou shoda v interpretaci, že přijatá částka DPH, kterou plátce má povinnost odvést státu se nepovažuje za příjem pro účely ZDP, v rámci daně z příjmu právnických osob žádné obdobné interpretace nejsou. Pokud bude částka DPH v rámci stejného zdaňovacího období inkasována od odběratele i odvedena finanční správě, nezpůsobuje absence výkladu žádné problémy, neboť v obou případech lze dospět ke stejnému základu daně. Pokud však bude příjem inkasován (např. v prosinci) a v okamžiku ukončení zdaňovacího období bude mít poplatník dluh v podobě nesplatného závazku odvést DPH, je podstatné, zda částka přijatého DPH je příjmem podléhajícím zdanění daní z příjmů právnických osob či nikoliv. Připomeňme, že poplatník bude v tento okamžik přecházet na PÚ a že dle § 23 odst. 18 ZDP užije jako návod Přílohou č. 2 ZDP. Ta v bodě 2 určuje, že základ daně se o částku tohoto dluhu sníží až v období zahájení vedení podvojného účetnictví.

3.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GFŘ, že inkasovaná částka DPH, kterou má poplatník jakožto plátce DPH povinnost odvést, není předmětem daně z příjmu právnických osob, a že v případě částečné platby se inkasovaná částka nejprve započte na povinnost odvodu DPH.

4. Povinnost shromažďování a evidence údajů o nepeněžních příjmech

§ 18a ZDP určuje mimo jiné povinnost vést odděleně příjmy, které jsou předmětem daně. Tento příkaz se skládá ze dvou částí (i) vést evidenci o příjmech, které jsou předmětem daně (ii) oddělit tyto příjmy od ostatních příjmů evidovaných v účetnictví. Tuto povinnost má poplatník učinit výlučně v rámci účetnictví, pouze vyjmenované účetní jednotky tak mohou činit mimo účetnictví. Poplatník účtující v JÚ nemá možnost evidovat nepeněžní příjmy v rámci účetnictví neboť Vyhláška č. 325/2015 Sb. toto neumožňuje. Ta v § 2 definuje peněžní deník jako evidenci peněžních příjmů a kurzových rozdílů a v § 4 umožňuje vést pomocné knihy majetku a závazků, nikoliv však pomocné knihy příjmů a výdajů. ZDP tak dává poplatníkovi příkaz, který mu ZÚ nedovoluje splnit.

4.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GFŘ, že nepeněžní příjmy, které poplatník účtující v JÚ nemá povinnost (a možnost) dle ZÚ evidovat, nejsou předmětem daně.

4.2. Variantní řešení:

Zveřejnit názor GFŘ, že i nepeněžní příjmy, které poplatník účtující v JÚ nemá povinnost (a ani možnost) dle ZÚ evidovat v rámci účetnictví, jsou předmětem daně, nicméně skutečnost, že je poplatník neeviduje v rámci účetnictví, není nesplněním povinnosti nepeněžité povahy (ve smyslu § 247a daňového řádu) a iniciovat změnu Vyhlášky 325/2015 Sb.

5. Respektování věcné a časové souvislosti

§ 23 ZDP přikazuje poplatníkům daně z příjmu právnických osob respektovat věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů nezávisle na skutečnosti zda účtují v JÚ nebo PÚ. Soustava JÚ ale s pojmem respektování věcné a časové souvislosti nepracuje a tudíž při výkladu tohoto ustanovení není o co se opřít.

5.1. Návrh řešení:

Zveřejnit názor GFŘ, že ustanovení o respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů se týká pouze poplatníků účtujících v PÚ a iniciovat příslušnou úpravu v ZDP.

6. Přejít na hospodářský rok

Dle § 13b ZÚ účetní jednotka účtující v JÚ nemůže uplatnit hospodářský rok. Teoreticky je však možné spojit přechod na PÚ s přechodem na hospodářský rok, tedy zvolit poslední období JÚ tak, že není 12 měsíců dlouhé a nekončí 31.12. ZÚ tuto možnost ani nevylučuje ani nepotvrzuje.

6.1. Návrh řešení:

Poplatník může spojit přechod na PÚ s přechodem na hospodářský rok. V důsledku toho poslední období, ve kterém účtuje v soustavě, JÚ může mít 1 – 23 měsíců a nemusí končit 31.12.

Závěr:

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 20.11.2019**K problému č. 1 – uzavřen s rozporem****K problému č. 2 – uzavřen bez rozporu****Daň z příjmů****552/20.11.19 Odpisy nehmotného majetku v daňové evidenci**

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, číslo. osv. 803

Cílem příspěvku je vyřešit problém, kdy fyzická osoba, která není účetní jednotkou, nabyde nehmotný majetek, zatížený povinností pokračovat v započatém odpisování předchozím vlastníkem nebo darem, který není osvobozen od daně z příjmů.

§ 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) určuje, že při splnění dalších podmínek jsou nehmotným majetkem „*nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem (dále jen "nehmotný majetek")*“

Ač přívlastek „*který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek...*“ je v textu zákona uveden v jednotném čísle a tudíž by se měl teoreticky vztahovat pouze k poslednímu z vyjmenovaných částí podmětu tj. k jinému majetku, všeobecné výklady jej přisuzují ke všem částem podmětu a tudíž za nehmotný majetek, který lze odpisovat, je pro účely ZDP považován pouze majetek evidovaný v účetnictví poplatníka. Poplatník, který nevede účetnictví, nemůže evidovat nehmotný majetek a nemůže jej odpisovat.

Problém 1:

§ 30 odst. 10 ZDP určuje povinnost pokračovat v započatém odpisování předchozím odpisovatelem, a to v případě taxativně vyjmenovaných případech nabytí např. zdědění nebo nabytí přechodem obchodního majetku společnosti na společníka.

§ 30 se sice obecně týká hmotného majetku, dle § 32a odst. 7 se však užije pro nehmotný majetek obdobně.

Je zřejmé, že v případě nabytí nehmotného majetku některým ze způsobů uvedeným v § 30 odst. 10 ZDP fyzickou osobou, která vede daňovou evidenci, nelze dosáhnout naplnění obou ustanovení současně. Přitom nemožnost uplatnit odpisy bude fyzickou osobu neoprávněně znevýhodňovat, což zřejmě není úmyslem zákona.

Problém 2:

§ 3 zahrnuje mezi předmět daně z příjmu fyzických osob i nepeněžní bezúplatné příjmy. V případě, kdy fyzická osoba obdrží nehmotný majetek darem, který nebude osvobozený, má povinnost tento příjem zdanit. Pokud však není účetní jednotkou,

nemá možnost uplatnit odpisy na následné snížení základu daně, což jí opět znevýhodňuje.

Návrh řešení:

V případě, že fyzická osoba, která není účetní jednotkou, nenabyla nehmotný majetek úplatně a nemůže uplatnit podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP pořizovací cenu jako daňově uznatelný výdaj (tj. pokud obdrží nehmotný majetek některým ze způsobů dle § 30 odst. 10 nebo darem, který není od daně osvobozen), může uplatňovat odpisy nehmotného majetku stejným způsobem, jako kdyby byla účetní jednotkou.

Variantní řešení:

Za „výdaje“ pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP lze považovat i zůstatkovou cenu nehmotného majetku nabytého některým ze způsobů popsaným v § 30 odst. 10 popř. cena určená podle zákona o oceňování majetku, kterou byl oceněn přijatý dar pro účely daně z příjmu. Neboli v uvedených případech může fyzická osoba uplatnit zůstatkovou resp. vstupní cenu jednorázově do výdajů na snížení základu daně.

Závěr:

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas s variantním řešením.

K Problému 1 - v daném případě nelze použít ustanovení § 32a ZDP. Zákon o daních z příjmů je třeba chápat v plném kontextu, a pokud § 32a odst. 1 stanoví, že předmětné ustanovení lze použít pro nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, tj. účetními předpisy, nelze ho na základě § 32a odst. 7 ZDP aplikovat na majetek evidovaný v daňové evidenci

Obecně k příjmům od daně osvobozeným nelze v návaznosti na § 25 odst. 1 písm. i) ZDP uplatnit výdaje. Výjimkou k tomuto ustanovení je § 30 odst. 10 písm. a) ZDP, který stanoví postup pro právní nástupce poplatníka, tj. na straně poplatníka fyzické osoby postup pro odpisování majetku nabytého děděním. Zdědí-li poplatník s příjmy ze samostatné činnosti hmotný majetek, pokračuje v jeho odpisování podle § 31 nebo 32 ZDP. Zdědí-li poplatník s příjmy ze samostatné činnosti nehmotný majetek, pokračuje v jeho odpisování podle § 32a ZDP, a to v případě, že vede účetnictví, tedy jde-li o nehmotný majetek vedený v účetnictví.

K Problému 2 - bezúplatný příjem z titulu darování nehmotného majetku, který není od daně z příjmů fyzických osob osvobozený, na straně poplatníka vedoucího daňovou

evidenci zvýší základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 14 ZDP s tím, že jsou-li splněny podmínky dané § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, základ daně o danou částku sníží.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP lze uplatnit v případě pořízení nehmotného majetku úplatně, nikoli darem, jak je u Problému 2 uvedeno.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.11.2019

Daň z příjmů

553/20.11.19 Daňové opravné položky dle § 5a zákona o rezervách po účinnosti zákona o spotřebitelském úvěru

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, číslo. osv. 3990
JUDr. Jana Fuksová, LL.M. daňový poradce, číslo. osv. 5029
Ing. Juliána Hajduk, daňový poradce, číslo. osv. 5501

1. Popis problému

Tento příspěvek se zabývá problematikou daňových opravných položek podle § 5a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“). Cílem příspěvku je potvrzení přístupu k v minulosti vytvořeným opravným položkám dle ustanovení § 5a ZoR v návaznosti na změnu definice ostatní finanční instituce v souvislosti s přijetím zákona č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru (dále jen „ZoSÚ“).

Ve znění účinném do konce listopadu 2016 se podle § 5a odst. 2 písm. a) ZoR jako ostatní finanční instituce při splnění dalších podmínek kvalifikovaly společnosti, které poskytovaly úvěry jako své podnikání na základě živnostenského oprávnění k této činnosti. ZoR byl novelizován v návaznosti na nový ZoSÚ. Nově se jako ostatní finanční instituce kvalifikují pouze společnosti, kterým bylo Českou národní bankou uděleno oprávnění k činnosti nebankovního poskytovatele spotřebitelského úvěru (dále jen „licence“).

Na základě přechodných ustanovení ZoSÚ mohli držitelé živnostenského oprávnění pokračovat v poskytování úvěrů do doby, kdy Česká národní banka rozhodla o udělení licence, pokud ve stanovené lhůtě o tuto licenci požádali.

Předmětem tohoto příspěvku jsou modelové situace, kdy společnost splňující definiční kritéria ostatní finanční instituce ve znění ZoR účinném do konce listopadu 2016 požádala o licenci poskytovatele spotřebitelských úvěrů, ale tuto licenci z nejrůznějších důvodů neobdržela a ve znění ZoR účinném po 1. prosinci 2016 tak přestala splňovat definici ostatní finanční instituce. Tyto společnosti již nemohou poskytovat nové spotřebitelské úvěry, nicméně v praxi pořád drží a obhospodařují portfolio poskytnutých úvěrů, ze kterých inkasují splátky jistiny, úroky a jiné příslušenství.

V praxi vyvstává otázka, zda výše uvedené společnosti musí v roce neudělení licence v souvislosti s povinností inventarizace opravných položek rozpustit daňové opravné položky k úvěrům vytvořené v souladu s § 5a ZoR před neudělením licence Českou národní bankou.

Předkladatelé pro úplnost uvádí, že předmětem příspěvku není otázka tvorby nových opravných položek po neudělení licence Českou národní bankou.

2. Právní rámec problematiky

2.1. Zákonná úprava ZoSÚ

ZoSÚ z poskytování spotřebitelských úvěrů učinil neživnostenskou podnikatelskou činnost vyžadující licenci od České národní banky pověřené samozřejmě také kontrolou těchto subjektů.

V souladu s § 169 ZoSÚ mohli držitelé živnostenského oprávnění k poskytování úvěrů ještě 18 měsíců od nabytí účinnosti zákona, tj. do konce května 2018 poskytovat spotřebitelské úvěry na základě živnostenského oprávnění, pokud do 3 měsíců od nabytí účinnosti ZoSÚ podaly žádost o udělení nové licence. ZoSÚ stanoví, že marným uplynutím lhůty pro podání žádosti o udělení licence oprávnění k poskytování spotřebitelského úvěru zaniká.

Česká národní banka o této žádosti měla rozhodnout ve lhůtě 15 měsíců. Rozhodnutím České národní banky o žádosti v souladu s § 174 ZoSÚ zaniká živnostenské oprávnění k poskytování spotřebitelského úvěru. Platnost a účinnost živnostenského oprávnění k poskytování jiných než spotřebitelských úvěrů tím není jakkoli dotčena.

2.2. Zákonná úprava ZoR

Změna v regulaci poskytování spotřebitelských úvěrů se promítla na základě zákona č. 258/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o spotřebitelském úvěru (dále jen „Novela“) do definice tzv. ostatní finanční instituce, která může po splnění dalších zákonných podmínek stanovených v § 5a ZoR tvořit daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám z titulu spotřebitelského úvěrů.

Ve znění účinném do konce listopadu 2016 bylo jednou z povinných podmínek pro kvalifikaci ostatní finanční instituce, že *„poskytují úvěry jako své podnikání na základě živnostenského oprávnění k této činnosti.“*

V souvislosti s ZoSÚ byla Novelou uvedená podmínka změněna, nově se jako ostatní finanční instituce kvalifikují právnické osoby, které *„jsou osobami oprávněnými poskytovat spotřebitelský úvěr podle zákona upravujícího spotřebitelský úvěr“*.

Dle přechodného ustanovení k Novele se § 5a ZoR ve znění účinném od 1. prosince 2016 *„uplatní od prvního dne zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterých ostatní finanční instituci zanikne živnostenské oprávnění pro poskytování úvěrů“*.

V ustanovení § 3 odst. 2 ZoR je zakotvena povinnost pravidelné inventarizace opravných položek, kdy daňové subjekty jsou v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou lze uplatnit v souladu se ZoR.

3. Výklad relevantních ustanovení a jejich aplikace na posuzovanou situaci

3.1. Jazykový výklad relevantních ustanovení

Z výše popsaných ustanovení vyplývá, že daňové subjekty musí vždy ke konci zdaňovacího období prověřit, zda vytvořené opravné položky splňují podmínky dle ZoR. Pro posouzení otázky, zda jsou společnosti, kterým nebyla udělena licence pro poskytování spotřebitelského úvěru povinny rozpustit vytvořené opravné položky

podle § 5a ZoR je tedy klíčové aplikovatelné znění tohoto ustanovení a z něj vyplývající podmínky pro tvorbu opravných položek.

Z přechodného ustanovení Novelu vyplývá, že se nové podmínky uplatní až od okamžiku zániku živnostenského oprávnění pro poskytování úvěrů. Ve smyslu § 174 ZoSÚ dochází rozhodnutím České národní banky o žádosti o udělení licence pouze k zániku živnostenského oprávnění k poskytování spotřebitelských úvěrů. Obecně licence České národní banky nahradila živnostenské oprávnění na poskytování úvěrů pouze ve vztahu ke spotřebitelským úvěrům, nikoli ke všem úvěrům (např. podnikatelským). Přechodné ustanovení přitom hovoří o zániku živnostenského oprávnění k poskytování jakýchkoli úvěrů, nikoli pouze spotřebitelských. Pokud tedy společnost z modelové situace nadále může poskytovat úvěry (jiné než spotřebitelské) na základě živnostenského oprávnění, novelizované ustanovení § 5a ZoR se za základě čistě jazykového výkladu uvedeného přechodného ustanovení nebude aplikovat. V takovém případě je v rámci inventarizace nutno posuzovat oprávněnost tvorby opravných položek optikou § 5a ZoR ve znění před Novelou.

Čistě jazykový výklad tedy vede k závěru, že pokud společnost má nadále živnostenské oprávnění k poskytování jiných než spotřebitelských úvěrů, nepředepisuje jí zákonná úprava vytvořené daňové položky k poskytnutým spotřebitelským úvěrům před neudělením licence Českou národní bankou rozpustit. Předkladatelé jsou přesvědčení, že v souladu s výše uvedeným přechodným ustanovením mohou tyto společnosti evidovat natvořené daňové opravné položky spolu s portfoliem dobíhajících úvěrů a dle potřeby je používat a rozpouštět.

3.2. Historický a teleologický výklad zákonné úpravy

Předkladatelé jsou si vědomi, že jazykový výklad je potřeba vnímat pouze jako určité přiblížení k právní normě. Rovněž ostatní výkladové metody, především teleologický a historický výklad příslušných ustanovení ovšem podporují závěry vyplývající z jazykového výkladu.

Dle důvodové zprávy k novému ZoSÚ bylo klíčovým koncepčním a systémovým prvkem přesun licenčních a dohledových činností nad nebankovními poskytovateli a zprostředkovateli úvěrů z České obchodní inspekce do České národní banky. Přenesení kompetencí na Českou národní banku se završila integrace dohledu nad finančním trhem, což by dle důvodové zprávy mělo přispět jak k žádoucímu posílení systémovosti celého regulovaného trhu, tak i ke zlepšení předpokladů pro efektivnější a odbornější výkon těchto správních činností v sektoru, který vykazuje z pohledu ochrany spotřebitele nejvíce problémů. Jak vyplývá z důvodové zprávy k Novele, jejím účelem bylo pouze nový režim zavedený ZoSÚ promítnout do ZoR.

Ve vztahu k přechodnému ustanovení důvodová zpráva k Novele rovněž hovoří výlučně o zániku živnostenského oprávnění k poskytování úvěrů, nikoli pouze spotřebitelských úvěrů. Důvodová zpráva k tomu výslovně uvádí: „*Ostatní finanční instituce budou tvořit opravné položky podle znění ustanovení § 5a účinného přede dnem nabytí účinnosti zákona o spotřebitelském úvěru naposledy v období předcházejícímu období, ve kterém zanikne jejich oprávnění pro poskytování úvěru podle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.*“ Důvodová zpráva tedy koresponduje s jazykovým zněním a výkladem.

Pro úplnost je třeba podotknout, že Novela ani důvodová zpráva jakýmkoli způsobem neřeší daňový režim v minulosti vytvořených opravných položek. Z důvodové zprávy k přechodnému ustanovení lze nadto vysledovat, že cílem zákonodárce bylo upravit budoucí tvorbu opravných položek, nikoli jakkoli regulovat v minulosti vytvořené opravné položky.

Možnost tvořit opravné daňové položky k pohledávkám z úvěru byla pro ostatní finanční instituce zavedena od roku 2004, kdy zákonem č. 438/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony bylo do ZoR doplněno ustanovení § 5a. Cílem nového § 5a ZoR bylo srovnání podmínek pro banky a další subjekty poskytující úvěry, v té době typicky spořitelni a úvěrní družstva (tzv. kampeličky) a další finanční instituce, jejichž podstata činnosti je obdobná, nicméně podléhají odlišné regulaci. Z uvedeného je zřejmé, že celkovým účelem § 5a ZoR je umožnit subjektům poskytujícím úvěry jako svoji převažující ekonomickou aktivitu tvorbu daňových opravných položek. Tento smysl zmiňované úpravy potom rovněž koresponduje s výše uvedeným výkladem, tj. umožnit ostatním finančním institucím, kterým nebyla udělena licence k poskytování spotřebitelských úvěrů, nechat „dožít“ opravné položky spolu se správou portfolia dříve poskytnutých úvěrů.

3.3. Shrnutí

Jazykovým výkladem předmětných ustanovení lze dovodit, že na společnosti, které se kvalifikovaly jako ostatní finanční instituce před nabytím účinnosti Novely, se uplatní znění před Novelou až do okamžiku zániku veškerých jejich živnostenských oprávnění k poskytování úvěrů. Samotné neudělení licence Českou národní bankou tak nezakládá povinnost postupovat podle § 5a ZoR ve znění po Novele. V rámci pravidelné inventarizace opravných položek tak budou vytvořené opravné položky testovány optikou § 5a ZoR ve znění před Novelou a na základě neudělení licence Českou národní bankou nelze dojít k závěru, že by společnosti byly povinny opravné položky vytvořené v souladu s § 5a ZoR ve znění před Novelou rozpustit.

Tento závěr koresponduje rovněž s historickým a teleologickým výkladem předmětných ustanovení. Důvodová zpráva k Novele rovněž zmiňuje zánik živnostenského oprávnění k poskytování úvěru, nikoli k poskytování spotřebitelského úvěru. Nadto smyslem a účelem Novely a jejího přechodného ustanovení bylo v souladu s důvodovou zprávou upravit režim tvorby daňových opravných položek do budoucna, nikoli upravit režim již vytvořených opravných položek.

4. Retroaktivita zákona

Předkladatelé se dále domnívají, že opačný výklad, tj. povinnost společností, kterým nebyla udělena licence České národní banky, rozpustit veškeré vytvořené opravné položky, by zakládal nepřípustnou retroaktivitu, která by byla v rozporu s principy nabytých práv a legitimního očekávání. Zákony či jiné právní předpisy by obecně neměly působit retroaktivně, což potvrdil i Ústavní soud ve svém rozhodnutí Pl. ÚS 215/94, ve které uvádí: „*Ke znakům právního státu neoddělitelně patří princip právní jistoty a ochrany důvěry občana v právo. Tento postup zahrnuje zákaz retroaktivity právních norem, resp. jejich retroaktivního výkladu. Jestliže tedy někdo jedná v důvěře v nějaký zákon, nemá být v této své důvěře zklamán.*“

Obdobnou situací, jako řeší předkládaný příspěvek, se v minulosti zabýval Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve vztahu k rezervám na opravu hmotného majetku

v rozsudku 7 Afs 151/2006 – 70. V posuzovaném případě dospěl NSS k závěru, že i otázku čerpání rezerv a povinnosti rezervy rozpustit „je však nutno posuzovat podle dosavadní právní úpravy, účinné do 31. 12. 1997. Je tomu tak proto, že ustanovení § 7 odst. 5 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 1998, je hmotněprávním ustanovením, které zasahuje do hmotněprávní sféry daňového subjektu. Zásah do právních vztahů daňového subjektu, jakož i daňových povinností, založených na základě zákona o rezervách, ve znění účinném do 31. 12. 1997, by proto byl nepřípustnou retroaktivitou a v rozporu s principy nabytých práv a legitimního očekávání.“ NSS v předmětném rozsudku potvrdil, že daňový subjekt nemá povinnost rozpustit vytvořené rezervy ve prospěch výnosů na základě nových pravidel pro tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku a to z důvodu, že v době, kdy se daňový subjekt rozhodl pro tvorbu rezerv, takovéto jednání dovozovala právní úprava. NSS poukázal na to, že daňový subjekt mohl důvodně spoléhat na to, že má možnost čerpat vytvořené rezervy přesně podle svého plánu.

Předkladatelé jsou si vědomí toho, že přechodné ustanovení posuzované v uvedeném rozsudku a přechodné ustanovení Novely se ve své textaci odlišují. Znění přechodného ustanovení posuzovaného NSS a smysl a účel přechodného ustanovení Novely vyjádřený v důvodové zprávě jsou ovšem v zásadě shodné, a to upravit podmínky pro tvorbu opravných položek, resp. rezerv do budoucna. Důvodová zpráva výslovně uvádí, že „ostatní finanční instituce budou tvořit opravné položky podle znění ustanovení § 5a účinného přede dnem nabytí účinnosti zákona o spotřebitelském úvěru naposledy v období předcházejícímu období, ve kterém zanikne jejich oprávnění pro poskytování úvěru podle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání“.

Citovaný rozsudek tedy podporuje argumentaci, že pokud by společnost z modelového příkladu musela všechny vytvořené daňové opravné položky rozpustit k 1. lednu 2018, jednalo by se o nepřípustnou retroaktivitou.

5. Závěr

Předkladatelé navrhuji na základě výše uvedených argumentů přijmout níže uvedený závěr:

Společnost, které se kvalifikovala jako ostatní finanční instituce do konce listopadu 2016 a tvořila v souladu s § 5a ZoR ve znění před Novelou daňové opravné položky k poskytnutým spotřebitelským úvěrům, není povinna v případě neudělení licence k poskytování spotřebitelského úvěru rozpustit veškeré vytvořené daňové opravné položky. V minulosti vytvořené opravné položky může společnost držet a podle potřeb a uvážení rozpouštět i po neudělení licence Českou národní bankou.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme uvedený závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Úvodem je nezbytné upozornit, že pod pojmem „úvěrů“ použitým v textu přechodného ustanovení v Čl. VI zákona č. 258/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o spotřebitelském úvěru, se rozumí u ostatních finančních institucí pouze spotřebitelské úvěry, což jednoznačně deklaruje ustanovení

§ 5a odst. 1 ZoR, které výslovně uvádí, že úvěrem se pro účely § 5a rozumí u ostatní finanční instituce spotřebitelský úvěr podle zákona upravujícího spotřebitelský úvěr.

I přes výše uvedené lze souhlasit se závěrem předkladatele, že společnost, která jako ostatní finanční instituce vytvořila v souladu s § 5a ZoR, ve znění do 30. 11. 2016, opravné položky k pohledávkám vzniklým ze spotřebitelského úvěru, není povinna tyto opravné položky zrušit v případě neudělení licence k poskytování spotřebitelského úvěru (resp. zániku jejího oprávnění k poskytování spotřebitelského úvěru v souladu s § 174 zákona č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru). Použití těchto opravných položek se bude řídit podmínkami § 5a ZoR, ve znění do 30. 11. 2016.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 20.11.2019**Spotřební daň****554/20.11.19 Možnost dalšího prodeje (přeprdeje) osvobozeného lihu, resp. výrobků, které obsahují líh osvobozený od harmonizované spotřební daně**

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osv. 10

Cílem příspěvku je pokusit se jednoznačně dovodit závěr, zda český právní řád, prostřednictvím zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v platném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), či jiného právního předpisu, umožňuje přeprdeji osvobozeného¹ lihu, ve volném daňovém oběhu.

Součástí tohoto příspěvku je také analýza a význam pojmu „uživatel“, který používá zákon o spotřebních daních v ustanovení § 3 písm. i) ve vztahu k možnému dalšímu prodeji osvobozeného lihu, který byl uveden do volného daňového oběhu.

Pro účely tohoto zákona se rozumí

i) uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "uživatel") právnická nebo fyzická osoba, kteřa přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat,

Poznámka předkladatele:

Ustanovení § 52a a § 53 se týkají minerálních olejů, proto nejsou pro uplatnění dalšího prodeje (přeprdeje) osvobozeného lihu relevantní.

Pro objektivní doplnění příspěvku je nutné uvést také ustanovení § 73 odst. 2 zákona o spotřebních daních:

(2) Líh osvobozený od daně přijatý na základě povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně nelze na základě tohoto povolení dále prodávat, pokud jiný právní předpis nestanoví jinak.

Pokud se bude dále v příspěvku hovořit o lihu, osvobozeném od harmonizované spotřební daně podle ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních, má se za to, že jde vždy o líh², který je obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o pivo a víno, pokud

¹ Osvobozeného od harmonizované spotřební daně podle ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních

² Předmětem spotřební daně z lihu je podle ustanovení § 67 odst. 1., popř. 2. zákona o spotřebních daních líh (etanol) ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb. o lihu. Předmětem spotřební daně není (lihový) výrobek, který obsahuje více jak 1,2% alkoholu (etanolu). Také viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. června 2005, č.j. 7 Afs 12/2004-57, (zdroj www.nssoud.cz)

celkový obsah osvobozeného lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu (dále také jen „osvobozený líh“).

I. ÚVODEM

Předkladatel tohoto příspěvku musí také objektivně uvést, že do poloviny roku 2017 nebylo nutné tuto problematiku řešit, neboť správní praxe nevykazovala žádné problémy v této oblasti a nepoukazovala ani na případné porušení zákona o spotřebních daních v této oblasti. V polovině roku 2017 ale změnila Celní správa ČR, resp. poukázala na názor, odlišný od dosavadní praxe (na přeprodej osvobozeného lihu) a začala přeprodej osvobozeného lihu postihovat, dodávat spotřební daní, jako jednání, které zákon o spotřebních daních neumožňuje. Vzhledem k tomu, že se ale tato změna správní praxe dotkla jenom určité skupiny výrobků, ve kterých je osvobozený líh obsažen, je nutné vyjasnit si aplikaci této nové správní praxe obecně, ve vztahu k osvobozenému lihu, komplexně. A to zejména z důvodu předvídatelnost práva.

II. UŽIVATEL

V tomto příspěvku není řešena problematika zákonných podmínek pro uplatnění osvobození od daně z lihu, ani držba různých povolení, např. k provozování daňového skladu (lihovaru), živnostenských oprávnění apod. Předmětem tohoto příspěvku není ani otázka, zda musí uživatel mít, či nemusí mít odpovídající povolení přijímat a užívat osvobozený líh od spotřební daně. Předmětem tohoto příspěvku je pouze analýza, zda je uživatel oprávněn k dalšímu prodeji (přeprodeji) osvobozeného lihu dalšímu uživateli. Cílem tohoto příspěvku je přispět k vyplnění argumentace správce daně při řešení právní otázky, kterou je význam pojmu „uživatel“, který používá zákon o spotřebních daních ve vztahu k základním pojmům, s dopadem práva a povinnosti uživatele, tedy osoby, která přijímá a užívá osvobozený líh.

Gramatický (jazykový) výklad vychází ze struktury tohoto ustanovení a ze vztahu mezi jednotlivými částmi celého souvětí. „Uživatelem osvobozeného lihu je osoba, která přijímá a užívá, líh osvobozený od daně.“ Z uvedené citace je zřejmé, že za uživatele lihu osvobozeného od daně z lihu lze považovat toliko subjekt, který líh, jemuž bude přiznán status osvobozeného, nejen přijme, ale i sám užije³.

³ Další prodej osvobozeného vybraného výrobku je přípustěn toliko u minerálních olejů, a to za stanovených podmínek (v zásadě dalšímu držiteli povolení nebo konečnému spotřebiteli, v některých případech též v maloobchodním balení).

Význam slova „užívá“, který je součástí definice uživatele, stanovené v § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, lze v tomto případě vyložit, jako spotřebovává.

(Pozn. předkladatele: šedý, vyznačený text je převzat ze stanoviska MF ČR a GŘC k příspěvku, který byl projednán na koordinačním výboru dne 13. 9.2017, č. 508/13.09.17)

ZÁVĚR 01:

„Lih, osvobozený od harmonizované spotřební daně, který přijme uživatel, nemůže dál převádět na jiného uživatele. Přenos osvobození na další subjekt je tedy u lihu zákonem implicitně⁴ zakázán.

Systematický výklad, zaměřený na postavení zkoumaného ustanovení v daném právním odvětví, konkrétně v tomto daňovém právu, poukazuje svým umístěním mezi obecnými ustanoveními zákona o spotřebních daních na skutečnost, že výklad pojmu „uživatel“ musí být uplatněn na všechny osoby, které přijímají a užívají vybrané výrobky osvobozené od spotřební daně, a to bez rozdílu. Osoby, které jsou zákonem označeny jako „uživatel“ se nemusí registrovat (jako plátcí spotřební daně, pokud neporuší podmínky pro uplatnění tohoto osvobození), ale mají podle zákona o spotřebních daních postavení daňových subjektů. Pak také na tyto osoby plně dopadají podmínky zákona o spotřebních daních, které klade tento zákon na uživatele (včetně vedení evidence podle ustanovení § 40 zákona o spotřebních daních).

ZÁVĚR 02:

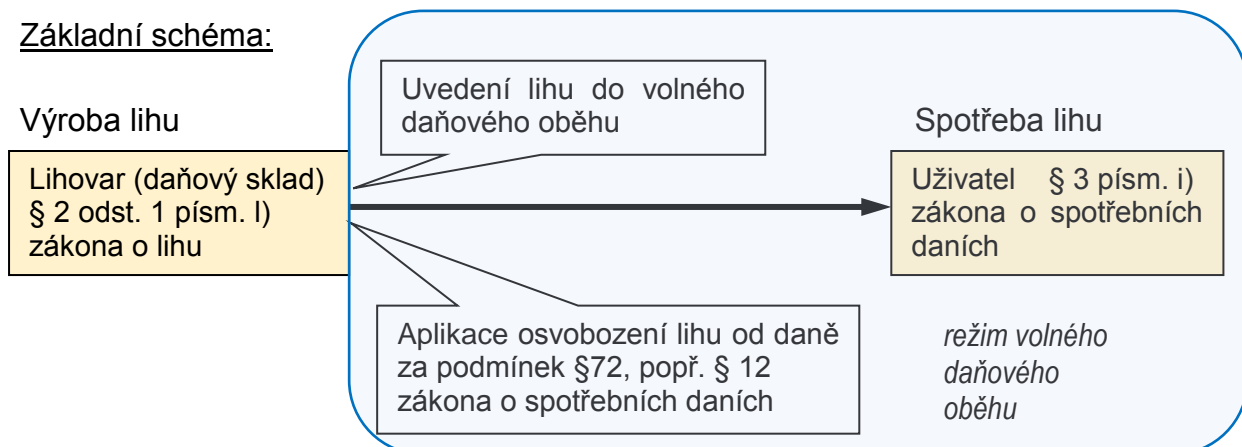
„Pojem UŽIVATEL musí být uplatněn na všechny osoby, které přijímají a užívají osvobozený lih od spotřební daně a to se všemi dopady, které na ně klade zákon o spotřebních daních. Přitom je jedno, zda tato osoba musí být držitelem odpovídajícího povolení k přijímání a užívání osvobozeného lihu od spotřební daně nebo ne (§ 13, resp. § 73 odst. 1 zákona o spotřebních daních).“

III.

⁴ Bez formálního vyjádření.

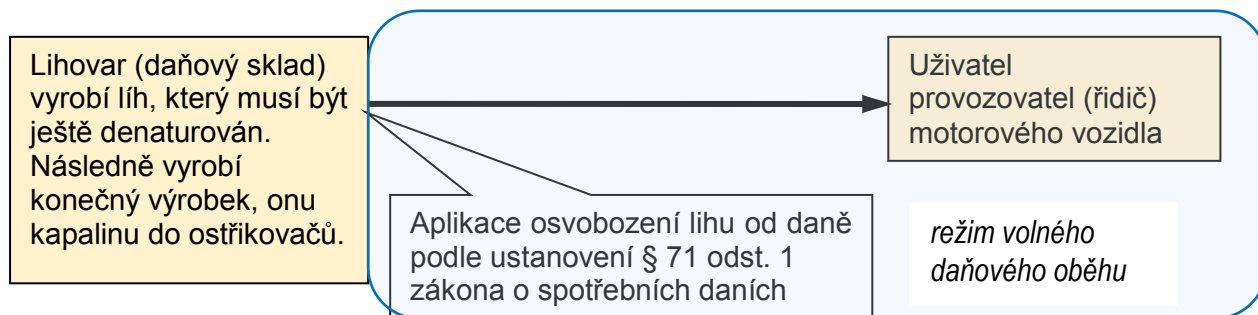
Výroba lihu a uvádění lihu osvobozeného od harmonizované spotřební daně do volného daňového oběhu

Základní schéma:



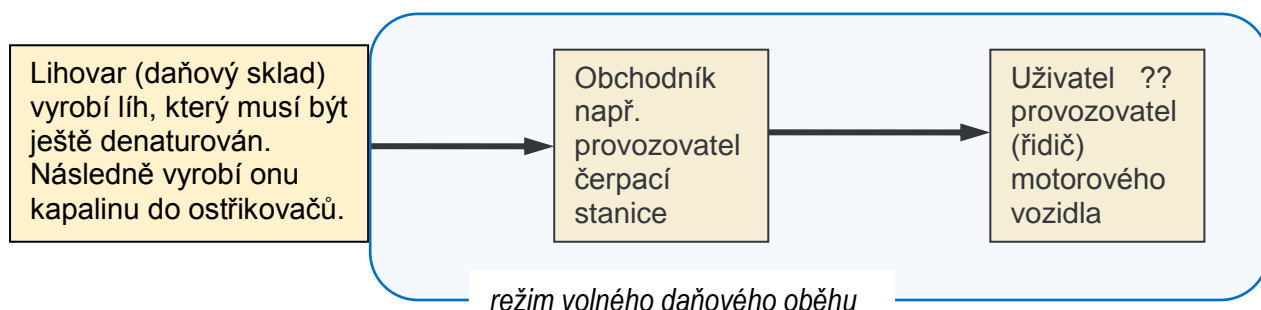
Příklad výroby kapaliny do ostřikovačů motorových vozidel:

Kapalina do ostřikovačů obsahuje denaturovaný líh a je již konečným výrobkem. Protože ale obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu, je stále tato kapalina do ostřikovačů předmětem spotřební daně z lihu.



Tyto dva příklady vyhovují dikci zákona o spotřebních daních, tzn., že uživatel přijímá a současně užívá (spotřebovává) líh osvobozený od harmonizované spotřební daně.

Uveďme si ale odlišný obchodní případ právě u kapaliny do ostřikovačů:



Z uvedeného případu je zřejmé, že obchodník kapalinu do ostřikovačů přijme (koupí), ale protože ji sám neužije (nepřihlížíme k tomu, že i obchodník může být

i provozovatelem motorového vozidla) nemůže být označen za uživatele. Obchodník hodlá kapalinu do ostřikovačů, kterou přijal dál prodávat, např. prostřednictvím svého obchodu na čerpací stanici. V tomto případě je patrné, že obchodník nemůže čerpat daňovou výhodu ve formě osvobození od spotřební daně při nákupu denaturovaného lihu, který je obsažen v kapalině do ostřikovačů.

ZÁVĚR 03:

„Pojem UŽIVATEL nemůže být uplatněn na osoby, které sice přijímají osvobozený líh, ale již jej sami neužívají, protože jej dál prodávají.

Aby nedocházelo k daňovým únikům, při využití neoprávněného daňového zvýhodnění ve formě osvobození od harmonizované spotřební daně, bylo do zákona o spotřebních daních implementováno ustanovení § 72⁵ zákona, které ve spojení s ustanovením § 12 zákona řeší mechanismus, jakým má být nárok na osvobození od daně z lihu uplatněn, aby jej bylo možno zákonně přiznat. Důležitou skutečností, kterou § 12 i § 72 zákona opakovaně uvádějí, ba přímo zdůrazňují, je skutečnost, že osvobození může uplatnit toliko uživatel, přičemž právě řešení otázky zda daný subjekt je uživatelem, tj. subjektem oprávněným uplatnit nárok na osvobození od daně z lihu, musí být vyřešena nejprve. Protože není obchodník (viz výše uvedený příklad) uživatelem, nemůže uplatnit nárok na osvobození od daně podle ustanovení § 12 a § 72 zákona o spotřebních daních.

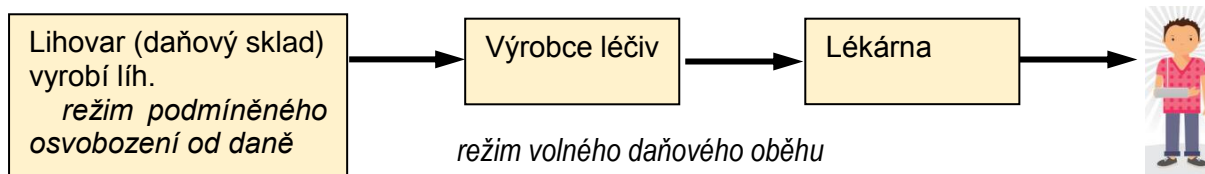
(Pozn. předkladatele: šedý, vyznačený text je opět převzat ze stanoviska MF ČR a GŘC k příspěvku, který byl projednán na koordinačním výboru dne 13. 9.2017, č. 508/13.09.17)

IV.

Relevance některých ustanovení § 71 odst. 1 zákona o spotřebních daních Komplexní příklad výroby léčiv

Uvedme si následující podnikatelský záměr výroby léčiv a jejich distribuci k samotnému pacientovi:

⁵ Ustanovení § 72 zákona je vůči § 12 zákona komplementárním, přičemž proces stanovený § 12 zákona nejen doplňuje, ale i z nutnosti tento proces uplatnit vylučuje některé subjekty, neboť oproti § 12 zákona, který stanoví, že je každý uživatel povinen nárok uplatnit písemně a předem, § 72 zákona stanoví tuto povinnost pouze pro důvody osvobození dle § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i) zákona. Uživatelé mající v úmyslu užít líh osvobozený od daně z lihu dle § 71 odst. 1 písm. b), e), g) a h) zákona tedy nemusí podstupovat mechanismus stanovený § 12 zákona.



Lihovar vyrobí líh, který má být použit pro výrobu a přípravu léčiv. Líh je vyroben a dosud skladován v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Aby mohlo být aplikováno ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních [od daně je také osvobozen líh pro výrobu a přípravu léčiv], musí být líh z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně vyjmut a tento líh uveden do volného daňového oběhu. Výrobce léčiv⁶ (na základě vydaného povolení) obdrží líh, u kterého bylo, při jeho uvedení do volného daňového oběhu, aplikováno provozovatelem daňového skladu, v tomto případě lihovarem, osvobození od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních.

Otázkou tedy je, zda Výrobce léčiv je vlastně uživatel, protože už víme, že

- předmětem spotřební daně je stále stejný líh, který byl vyroben v lihovaru;
- výrobce léčiv zapracuje tento líh⁷ do léčiv (na základě povolení);
- tento líh nezanikne, je stále součástí konečného výrobku a pokud líh v těchto výrobcích (léčivech) činí více než 1,2 % objemových etanolu, je stále předmětem spotřební daně;
- léčiva mohou, ale ještě nemusí být konečným výrobkem;
- aby se tato léčiva s obsahem osvobozeného lihu dostala k pacientovi, který bude tato léčiva sám spotřebovat, a to včetně přítomného lihu, musí je Výrobce léčiv dodat dál, např. do lékáren, obvykle dalším prodejem.

Pokud budou platit výše uvedené závěry, je zjevné, že Výrobce léčiv osvobozený líh podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních přijal, zapracoval do léčiva, ale sám nespoteboval. Naopak, Výrobce léčiv tento líh, který je součástí (konečného) výrobku, dodává (prodává) další osobě. Líh nezanikl.

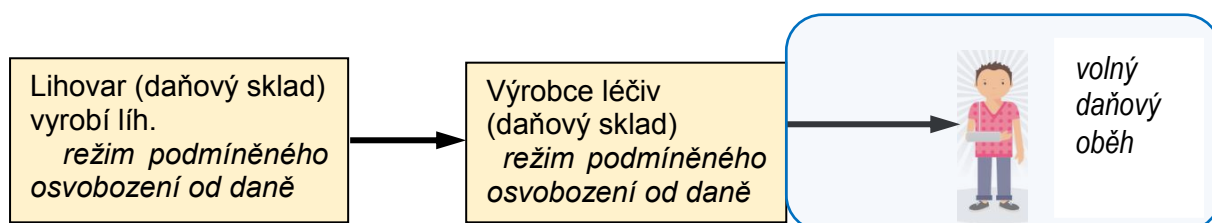
Z tohoto rozboru je zřejmé, že Výrobce léčiv osvobozený líh sice přijímá, ale protože není tento osvobozený líh Výrobce léčiv spotřebován, ba naopak jej dál prodáván prostřednictvím jiného výrobku, v tomto případě prostřednictvím léčiva, nemůže být Výrobce léčiv uživatelem. Další prodej není účelem užití, především však není užitím, neboť dalším prodejem není, u daného subjektu, který nárok na osvobození uplatnil, spotřebován líh, osvobozený od harmonizované spotřební daně.

Podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. b) je od spotřební daně osvobozen líh (etanol) obsažený v léčivech.

⁶ Léčivo je léčivá látka (směs nebo léčivý přípravek)

⁷ Extrakční látkou je líh (etanol)

Otázkou tedy je, jak se za stávajícího znění zákona o spotřebních daních a při výše uvedeném vymezení osoby „uživatele“, může dostat osvobozený líh (etanol) obsažený v léčivech přímo k pacientovi? Jediným řešením je výroba a příprava léčiv přímo v daňovém skladu, v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Při uvedení tohoto lihu, který již bude zapracován do samotných léčiv, do volného daňového oběhu může být využito osvobození lihu. V takovém případě nemusí být pacient ani držitelem povolení přijímat a užívat tento osvobozený líh od spotřební daně a neuplatní se ani podmínky nároku na osvobození od daně z lihu podle ustanovení §72, popř. § 12 zákona o spotřebních daních. Pokud totiž spotřebitel, občan, nakoupí léčivo, kupuje již konečný výrobek s obsahem osvobozeného lihu. V tomto případě je líh (etanol) obsažený v léčivech osvobozen podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Pacient tento líh spotřebuje.



V.

K ustanovení § 73 odst. 2 zákona o spotřebních daních

(2) Líh osvobozený od daně přijatý na základě povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně nelze na základě tohoto povolení dále prodávat, pokud jiný právní předpis nestanoví jinak.

Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu v ustanovení § 12 a jeho prováděcí předpis, vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících, v ustanovení § 34, sice řeší uvádění lihu, resp. výrobků obsahující líh, osvobozený od harmonizované spotřební daně podle zákona o spotřebních daních, do volného (daňového) oběhu, ale jen na úrovni požadavku na držbu povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně podle zákona o spotřebních daních. Jak samotný zákon o lihu, tak jeho prováděcí vyhláška, již neřeší možnost, či nemožnost dalšího prodeje (přeprdeje) lihu, resp. lihových výrobků, osvobozených od harmonizované spotřební daně.

VI.

Závěrečný návrh

Navrhuji po projednání publikovat jako závěr všechny popsané a odsouhlasené způsoby výroby vybraných výrobků, např. v podobě metodického pokynu Ministerstva financí ČR (Generálního ředitelství cel).

Příloha příspěvku – náhled do navazujících právních předpisů:**§ 11 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu - Druhy lihu**

(1) Do oběhu lze uvádět líh jen v těchto základních druzích:

- a) syntetický 1. rafinovaný, 2. bezvodý, 3. technický,
- b) sulfitový,
- c) kvasný 1. surový, 2. rafinovaný, 3. bezvodý, 4. ovocné a jiné destiláty,
- d) zvláště denaturovaný 1. syntetický rafinovaný, 2. syntetický technický, 3. kvasný,
- e) obecně denaturovaný 1. syntetický, 2. kvasný,
- f) úkapy a dokapy,
- g) přiboudlina.

(2) Podrobnější členění základních druhů uvedených v odstavci 1 a jejich kvalitativní znaky stanoví prováděcí předpis.

§ 12 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu - Uvádění lihu do oběhu

(1) Líh uvedený v § 11 odst. 1 písm. a), b), c), písm. d) bodech 1 a 3 a v písm. f) a výrobky obsahující líh, osvobozené od daně podle zvláštního zákona,⁸⁾ mohou být dovezeny, koupeny, odebrány uživatelem⁹⁾ na základě smlouvy o dílo pouze na základě povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně podle zákona o spotřebních daních. Toto povolení nelze převádět na jinou osobu.

(2) Povolení podle odstavce 1 u zvláště denaturovaného lihu, který je denaturován lékařským benzinem a určen pro poskytovatele zdravotních služeb, který tento líh prokazatelně potřebuje pro poskytování zdravotních služeb, se vyžaduje jen v případech stanovených prováděcím předpisem.

(3) Právnícké nebo fyzické osoby uvádějící líh do volného daňového oběhu nebo přejímající líh uvedený v § 11 odst. 1 písm. a), b), c), d) bodech 1 a 3 a v písm. f), pokud je osvobozen od daně podle zvláštního zákona,¹²⁾ jsou povinny zjišťovat množství lihu, evidovat líh uvedený do volného daňového oběhu a přejímaný líh a vystavovat dodací a přejímací list způsobem a za podmínek, které stanoví prováděcí právní předpis.

8) § 71 odst. 1 písm. a), d) a f) zákona č. 353/2003 Sb.

9) § 3 písm. i) zákona č. 353/2003 Sb.

12) Zákon č. 353/2003 Sb.

VYHLÁŠKA č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících

(1) Tato vyhláška upravuje

- f) zvláštní povolení k nákupu nebo dovozu lihobenzinu.

Část sedmá – Zvláštní povolení k nákupu nebo dovozu lihobenzinu - ustanovení § 34

U lihobenzinu se vyžaduje zvláštní povolení k nákupu nebo dovozu podle § 12 odst. 1 zákona o lihu s těmito výjimkami:

- a) u lékáren a zdravotnických zařízení, které nakupují lihobenzin od distributorů, se zvláštní povolení celního ředitelství k nákupu lihu nevyžaduje,
- b) zvláštní povolení celního ředitelství k nákupu lihu se dále nevyžaduje při vzájemných dodávkách lihobenzinu mezi lékárnami nebo zdravotnickými zařízeními nebo při výdeji lihobenzinu v lékárnách občanům v balení do 200 ml.

Stanovisko Ministerstva financí a Generálního ředitelství cel:

Jak uvádí předkladatel, zastává GŘC právní názor, že uživatel, který nabytí líh osvobozený od spotřební daně z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) není oprávněn tento líh dále prodávat za cenu bez daně, tj. osvobozený od daně, neboť tím, že jej dále prodá namísto toho, aby jej sám užil pro stanovený účel, na který se váže osvobození, poruší podmínku stanoveného účelu užití.

Nejprve je nutné ujednotit, kdy se jedná o uživatele ve smyslu zákona o spotřebních daních a kdy o pouhého spotřebitele výrobků obsahujících líh osvobozený od spotřební daně. Při přijetí lihu osvobozeného podle § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i) zákona o spotřebních daních musí uživatel uplatnit u plátce písemně osvobození od daně, a to nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem. Dále při přijetí lihu osvobozeného podle § 71 odst. 1 písm. a), d) a f) v případě přijetí zvláště denaturovaného lihu syntetického nikoliv technického a zvláště denaturovaného lihu kvasného určeného k použití pro stanovený účel, zákona o spotřebních daních, je uživatel povinen předložit povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně. Tudíž lze dovodit souvislost mezi užíváním lihu osvobozeného od daně, tzn. vždy, kdy uživatel chce přijímat a užívat líh osvobozený od spotřební daně, je povinen tento svůj úmysl deklarovat a samozřejmě také je povinen dodržet účel užití, pro který je daný líh osvobozen.

Pokud uživatel např. nakoupí líh pro účely stanovené v § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a použije jej v souladu s tímto ustanovením pro výrobu potravin (např. čokoládových bonbónů), vztahuje se na něho v souladu se zákonem osvobození od spotřební daně podle příslušného ustanovení zákona o spotřebních daních. Pokud vyrobil čokoládové bonbóny, které splňují podmínky osvobození v § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, má tento uživatel v souladu s daným ustanovením osvobozený líh v tomto výrobku tak, aby mu nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v okamžiku, kdy konečný výrobek obsahující osvobozený líh vznikne/je vyroben. Poté, co jsou tyto bonbóny určeny pro konečnou spotřebu distribuovány v obchodním řetězci pro prodej konečnému spotřebiteli, případně přímo konečnému spotřebiteli, nelze hovořit o přeprodeji mezi uživateli.

Obdobně se postupuje také u lihu obsaženého v léčivech osvobozeného také podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních nebo lihu osvobozeného podle § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních.

V případech § 71 odst. 1 písm. b) a 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních se po uvolnění výrobků uživatelem pro konečnou spotřebu prostřednictvím obchodní sítě, popř. pro tuto spotřebu u konečného spotřebitele, o uživatele ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních nejedná.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 20.11.2019**Spotřební daň****556/20.11.19 Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn**

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osv. 10

Cílem příspěvku je pokusit se jednoznačně dovodit význam této věty, této části věty uvedené v ustanovení § 67 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v platném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

Ustanovení § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních - Předmět daně z lihu

(4) **Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn**, pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle § 14. Toto ustanovení se nepoužije v případech podle § 11 odst. 2, § 14 odst. 7, § 66 odst. 1 písm. c) a v případech, kdy došlo k dodatečnému vyměření daně na základě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při nabytí, prodeji nebo zjištění nezdaněného lihu [§ 68 písm. d)].

Ustanovení § 68 písm. d) - Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také

d) dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právnickými nebo fyzickými osobami uvedenými v § 66 odst. 1 písm. c) nebo lihu, který právnické nebo fyzické osoby vyrobily bez oprávnění provozovat živnost, a to tím dnem, který nastal dříve,

PREAMBULE

Článek 24 odst. 1. směrnice Rady 92/83/EHS:

1. Členské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplacená předem a pokud by celková daň ze složkových alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení.

Do ustanovení § 67, do jeho odstavce čtvrtého, se tedy, na základě implementace směrnice Rady 92/83/EHS dostává (od počátku zákona o spotřebních daních) nové ustanovení, které v dřívějším zákoně o spotřebních daních nebylo, v takovém znění, jak je uvedeno v úvodu tohoto příspěvku. Z důvodové zprávy k tomuto ustanovení zjistíme, že, cituji: „**Z posledního odstavce tohoto paragrafu v návaznosti na § 14 odst. 8 rovněž vyplývá skutečnost, že pro účely neuvedené v § 71 je možno nakoupit líh s daní, aniž by konečný výrobek obsahující líh podléhal opětovnému zdanění.**“ Tzn., že pokud existuje možnost, pořídit osvobozený líh od spotřební daně podle ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních, např. jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků, řekněme třeba do „konečných“ výrobků

(mimo výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207⁸ a 2208⁹), pak má přednost pořízení tohoto lihu toliko ve volném daňovém oběhu, ale bez spotřební daně a zapracovat jej do „nelihového“ výrobku. Pokud by výrobce pořídil zdaněný líh a zapracovat jej do „nelihového“ výrobku, nemá nárok na vrácení této spotřební daně, která byla součástí ceny pořízeného lihu.

I.

VYMEZENÍ LIHU, JAKO PŘEDMĚTU SPOTŘEBNÍ DANĚ

Mezi spotřebními daněmi je zařazena i daň z lihu (§ 1 zákona o spotřebních daních). Pokud se bude dále v příspěvku hovořit o „lihu“, půjde vždy o líh¹⁰ (etanol), který je předmětem spotřební daně podle ustanovení § 67 odst. 1, resp. odst. 2 zákona o spotřebních daních. Samotný vybraný výrobek, líh, vymezuje zákon č. 61/1997 Sb., o lihu ve svém ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) jako etylalkohol (etanol).

Aby byl tento líh, který je obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o pivo a víno, předmětem spotřební daně, musí celkový obsah lihu v těchto výrobcích činit více než 1,2 % objemových etanolu. Do této množiny „lihu“ zahrneme i líh včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.

V následující tabulce je uveden předmět spotřební daně z lihu podle ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních a současně je zde i nastíněno vymezení pojmu „líh“ pro účely Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. 10.1992, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Podle národního předpisu **je lihem líh** a podle unijního předpisu **je lihem výrobek, který líh obsahuje**.

§ 67 zákona o spotřebních daních PŘEDMĚT DANĚ Z LIHU:	Článek 20 směrnice Rady 92/83/EHS PRO ÚČELY SMĚRNICE SE LIHEM ROZUMĚJÍ:
(1) Předmětem daně je líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.	Všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury.

⁸ KN 2207 - Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80% obj. nebo více

⁹ KN 2208 - Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu menším než 80% obj.

¹⁰ Také viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. června 2005, č.j. 7 Afs 12/2004-57, (zdroj www.nssoud.cz)

<p>(2) Předmětem daně je i líh podle odstavce 1 včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.</p>	<p>Výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových,</p> <p>Výrobky, které obsahují pitné lihoviny, ať v roztoku nebo jinak.</p>
---	--

Tabulku uvádím z toho důvodu, že se ve správní praxi často objevuje ze strany správce daně, ale i soudů, výklad založený právě na článku 20 směrnice Rady 92/83/EHS a to, že předmětem spotřební daně z lihu jsou všechny výrobky, jejichž skutečný obsah lihu (etanolu) přesáhne stanovenou hranici (1,2% resp. 22% objemových).

Určitě není nutné odborné veřejnosti připomínat, že pokud správce daně na danou věc aplikuje uvedená ustanovení směrnice Rady 92/83/EHS, jde o výrazné pochybení a nezákonné jednání. členský stát, který je odpovědný za špatnou transpozici směrnice, se nesmí dovolávat právních norem, obsažených v této směrnici. Přímý účinek směrnice může uplatnit pouze jednotlivec vůči státu, nikoli stát vůči jednotlivci.

Odborné veřejnosti není také nutné připomínat historický vývoj této legislativy, která má kořeny ve zrušeném „starém“ zákoně České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který řešil předmět spotřební daně ve svém ustanovení § 25 naprosto stejně, jak tomu je v dnes platném zákoně o spotřebních daních.

Následující závěry jsou uvedeny bez vlivu a bez omezení platnosti na výrobky kódu nomenklatury 2203, 2204, 2205, resp. 2206 (viz výše uvedené v tabulce). Jde jen o podstatu předmětu spotřební daně z lihu.

ZÁVĚR 01

Podle zákona o spotřebních daních je předmětem spotřební daně jen líh (etanol), a to líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu a to přesně tak, jak to vymezuje ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních.

ZÁVĚR 02

Předmětem spotřební daně z lihu nejsou výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, popř. 22% objemových, protože předmětem spotřební daně je jen líh v těchto výrobcích.

ZÁVĚR 03

Předmětem spotřební daně z lihu jsou výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, popř. 22% objemových, ale jen za předpokladu, že se tohoto závěru bude dovolávat jednotlivec vůči státu (přímý účinek směrnice).

ZÁVĚR 04

Stát nemůže uplatňovat přímý účinek směrnice a nemůže tedy, v souladu s článkem 20 směrnice Rady 92/83/EHS, tvrdit, že lihem, tedy předmětem spotřební daně z lihu podle zákona o spotřebních daních, se rozumí veškeré výrobky, v nichž překročí množství lihu stanovenou hranici.

II.

Pojem „podléhat“

Je pozoruhodné, že zákon o spotřebních daních používá dva, na první pohled významově stejné pojmy pro vymezení výrobků, které mají být zatíženy spotřební dani podle zákona o spotřebních daních.

První, běžně používaný, s pevně definovaným významem = předmět spotřební daně

Podle obecného ustanovení § 7 zákona o spotřebních daních se vybrané výrobky podřadí pod předmět spotřební daně pokud jsou na daňovém území Evropské unie vyrobené nebo na daňové území Evropské unie dovezené. Bližší vymezení předmětu spotřební daně z lihu je pak vymezeno ve zvláštním (speciálním) ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních. Tady asi nebude výkladový problém. Ale ...

Druhý, také běžně používaný pojem, ale z neznámým významem = podléhat dani, je již dosti neurčitý. Jaký je jeho význam?

Jak již konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, neurčitost některého z ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty a tudíž i právního státu (čl. 1 Ústavy) toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení normativního obsahu daného ustanovení i pomocí obvyklých interpretačních postupů.

Pokud ale zákonodárce použil v zákoně dva různé pojmy, nebudou mít zcela určitě shodný význam pro jejich aplikaci v konkrétní části zákona o spotřebních daních.

Pokud je líh předmětem spotřební daně, neznamená to, že tento líh musí být touto daní zdaněn. Nabízí se například jeho držba v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V úvahu přichází také režim volného daňového oběhu, ale při současném uplatnění daňového zvýhodnění, kdy je líh od spotřební daně osvobozen.

Naopak, pokud bude líh uveden do volného daňového oběhu a nebude osvobozen od harmonizované spotřební daně, vznikne okamžikem jeho uvedení do volného

daňového oběhu povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Jinak řečeno, uvedením do volného daňového oběhu podléhá líh spotřební dani. **Podléhat dani tedy znamená zdanit.**

V rámci systematického výkladu by nám mohla napovědět druhá věta ustanovení § 9 odst. 2 zákona o spotřebních daních: „*Nepodléhají-li vybrané výrobky clo, má se pro účely tohoto zákona za to, že celní dluh vznikl, jsou-li splněny ostatní podmínky pro jeho vznik, které stanoví celní předpisy*“. Tzn., že pokud se nebude hradit u dovážených vybraných výrobků clo, má se za to, že ostatní podmínky pro vznik celního dluhu zakládají konkrétní lhůty, zejména pak pro vznik povinnosti spotřební daň při dovozu „přiznat a zaplatit“ a určují také splatnost této daně¹¹.

ZÁVĚR 05

Slovní spojení „Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn“ znamená, že pokud bude u líhu, který se nachází již ve volném daňovém oběhu, prokázáno jeho zdanění spotřební daní, nebude u něj opětovně již vyžadována, stanovena, či vyměřena ještě jednou tatáž spotřební daň. A to i za předpokladu, že byl tento (stejný) líh použit např. pro výrobu jiného, odlišného výrobku, který tento líh bude obsahovat, než v jakém výrobku byl dosavadní, totožný líh, který byl již prokazatelně zdaněn, obsažen.

Poslední Závěr 05 bude samozřejmě platit v případě zdaněného líhu pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle § 14 zákona o spotřebních daních. Také je nutné opět připomenout, že ustanovení § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních se nepoužije v případech podle § 11 odst. 2, § 14 odst. 7, § 66 odst. 1 písm. c) a v případech, kdy došlo k dodatečnému vyměření daně na základě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při nabytí, prodeji nebo zjištění nezdaněného líhu [§ 68 písm. d)].

III.

Příklady

III.1 Barman, jehož úkolem je příprava a podávání širokého sortimentu *míchaných* nealkoholických a alkoholických nápojů¹² bude připravovat míchané nápoje (nové výrobky s obsahem líhu pro konečného spotřebitele) z výrobků, které již obsahují zdaněný líh. Pokud prokáže barman, že líh, který používá při výrobě jiných výrobků, ve kterém se tento (již zdaněný líh) nachází, nebude nucen

- nový konečný výrobek s obsahem líhu vyrábět v daňovém skladu (v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně) a
- znovu, jím vyrobený nový výrobek s obsahem již zdaněného líhu opětovně zdanit spotřební daní.

¹¹ Splatnost částek je upravena v čl. 108 odst. 1 celního kodexu Unie

¹² Zdroj cs.wikipedia.org

III.2 Vánoční punč – pokud osoba, která bude na tržišti (ve stánku) připravovat a prodávat vánoční punč, který obsahuje zdaněný líh, prokáže líh, který se nachází v základní vstupní surovině, je již zdaněný spotřební daní, nebude nucena

- nový konečný výrobek s obsahem lihu vyrábět v daňovém skladu (v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně) a
- znovu, tento vyrobený nový výrobek s obsahem již zdaněného lihu opětovně zdanit spotřební daní.

III.3 Doplňky stravy¹³ – pokud osoba nakoupí tekutinu, která obsahuje i zdaněný líh (např. vodu s lihem), a následně použije tuto tekutinu k macerování bylin a posléze tento macerát (výluh) přelije do lahvíček, které jsou určeny pro konečného spotřebitele, nebude nucena, za předpokladu, že prokáže zdanění použitého lihu v macerátu spotřební daní

- nový konečný výrobek s obsahem lihu vyrábět v daňovém skladu (v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně) a
- znovu tento vyrobený nový výrobek s obsahem již zdaněného lihu opětovně zdanit spotřební daní.

III. ZÁVĚREČNÝ NÁVRH

Pokud nebude Ministerstvo financí souhlasit s předloženými závěry, lze očekávat, že v rámci svého stanoviska k těmto závěrům, zaujme svůj jednoznačný a předvídatelný názor. Záměrem předkladatele příspěvku, jak bylo již uvedeno v úvodu příspěvku, je dosáhnout takového výkladu, aby se uživatelé tohoto zákona o spotřebních daních jednoznačně dozvěděli, jaký význam má úvodní věta ustanovení § 64 odst. 4 zákona o spotřebních daních, že dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn.

Navrhuji po projednání publikovat všechny popsané a odsouhlasené, ale i neodsouhlasené závěry, např. v podobě metodického pokynu Ministerstva financí ČR (Generálního ředitelství cel).

Dotčená ustanovení (pro informaci):

- § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních

¹³ Předkladateli je znám názor Ministerstva financí ČR, který byl vyjádřen ve stanovisku na tehdy předložený příspěvek na koordinačním výboru dne 5. 4.2007 pod číslem 175/05.04.07. Předkladatel má za to, že toto stanovisko MF ČR vychází z nesprávné aplikace nepřímého účinku směrnice Rady při stanovení předmětu spotřební daně z lihu, které MF ČR ve stanovisku uvedlo.

(2) Pokud právnická nebo fyzická osoba nakoupila zdaněné vybrané výrobky a použila je pro účely, na které se vztahuje osvobození od daně, pohlíží se pro účely tohoto zákona na tyto vybrané výrobky, jako by byly pořízeny za ceny bez daně.

- § 14 odst. 7 zákona o spotřebních daních

Pozn. předkladatele – zde má na mysli zákonodárce odst. (8). K technické opravě čísla odstavce dosud nedošlo.

(8) Pokud plátce daně neuplatní nárok na vrácení daně, pohlíží se při dalším uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na tyto výrobky tak, jako kdyby byl tento nárok uplatněn a přiznán.

- § 66 odst. 1 zákona o spotřebních daních

(1) Plátcí jsou také - písm. c)

c) právnické a fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f), které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e),

- § 4 zákona o spotřebních daních

(1) Plátcem je právnická nebo fyzická osoba,

f) která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela,

Stanovisko Ministerstva financí a Generálního ředitelství cel:

Otázku, co je předmětem daně z lihu, řeší zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) v § 67. Dle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních je předmětem daně z lihu líh včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205 a 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. Dle § 67 odst. 2 zákona o spotřebních daních je předmětem daně z lihu i líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205 a 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.

Česká republika postupuje v souladu s příslušnými předpisy Evropské unie upravujícími spotřební daně; v čl. 24 odst. 1 Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů se uvádí, že členské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplácena předem a pokud by celková daň ze složkových

alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení.

Vzhledem k tomu, že Česká republika při výrobě vybraných výrobků nevyužívá tuto fakultativní možnost úlevy, platí zde obecně § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních, tzn., že vybrané výrobky se mohou vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tudíž v daňovém skladu uvedeném v § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Problematika zdaňování lihu je i z důvodu judikatury Nejvyššího správního soudu (viz. Rozsudky NSS č. 8 Afs 1/2010 - 72 a 8 Afs 2/2010 - 69 dostupné na stránkách www.nssoud.cz) právně ustálená a plně v souladu s předpisy Evropské unie upravujícími spotřební daně.

Pokud jde o význam ustanovení § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních, je k pochopení jeho podstaty nutno vzít v potaz také ostatní ustanovení zákona o spotřebních daních, která ukládají povinnosti spojené s výrobou a nakládáním s vybranými výrobky. Jedná se o to, že tam, kde má podle zákona o spotřebních daních probíhat výroba z nezdaněného lihu (v režimu podmíněného osvobození od daně, z lihu osvobozeného od daně), nelze používat k takovým účelům líh zdaněný. Pokud subjekt takový líh v rozporu se zákonem použije, hledí se na takový líh, jakoby nebyl zdaněn.

Příkladem je situace, kdy subjekt použije pro výrobu vybraného výrobku, který má být vyroben z lihu osvobozeného od daně, líh zdaněný (např. § 11 odst. 2, 14 odst. 8).