

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 28.6.2017

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 28.6.2017

Daň z příjmů

493/25.01.17 Okamžik zaúčtování výnosu z podílu na zisku přijatého společností před svým vznikem, zdanění souvisejícího příjmu a uplatnění osvobození od daně z příjmů právnických osob..... 2

Předkládají: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Účetnictví a daň z příjmů

502/10.05.17 Přejedání nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni 2

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3221

Příspěvek odložen na žádost předkladatelů, s tím, že bude doplněn ze strany KDP a následně projednán na KV v září 2017.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

503/28.06.17 Náklady na pronajaté zaměstnance v kontextu odpočtu na výzkum a vývoj 2

Předkládá: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 28.6.2017

Daň z příjmů

504/28.06.17 Daňový režim sdíleného používání automobilů pro služební a soukromé účely 21

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

505/28.06.17 Vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě 2

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Ivana Svobodová, daňový poradce, č. osv. 4239

Příspěvek odložen na žádost předkladatelů, s tím, že bude doplněn ze strany KDP a následně projednán na KV v září 2017.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 28.6.2017**Daň z příjmů**

493/25.01.17 Okamžik zaúčtování výnosu z podílu na zisku přijatého společností před svým vznikem, zdanění souvisejícího příjmu a uplatnění osvobození od daně z příjmů právnických osob

Předkládají: Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661
Jan Hájek, daňový poradce, č. osv. 4503

Úvod

Cílem příspěvku je:

- I. stanovit postup pro zachycení vzniklého právního nároku na výplatu podílu na zisku a s tím souvisejícího výnosu dosud nevzniklé společnosti („**prenatální výnos z podílu na zisku**“) v účetních knihách tj. stanovit okamžik, k němuž má obchodní společnost zaúčtovat prenatální dividendový výnos, který společnost právně nabyla v období mezi svým založením a vznikem,
- II. potvrdit okamžik zdanění prenatálního výnosu z podílu na zisku,
- III. potvrdit, možnost aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ZDP na prenatální výnos z podílu na zisku.

V rámci tohoto příspěvku nejsou řešeny případy prenatálních výnosů z podílů na zisku v souvislosti s přeměnami obchodních společností, jimiž jsou fúze, rozdělení společnosti, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla, či jinými složitými transakcemi jako jsou např. vklady podniku a jeho částí apod.

1. Právní rámec

Podle aktuálně platných právních předpisů je obchodní společnost založena¹ společenskou smlouvou tedy okamžikem jejího sepsání. Vznik² společnosti je následně podmíněn jejím zápisem do obchodního rejstříku, přičemž až tímto okamžikem je společnost rozeznána pro účely veřejného práva, neboť dosud nevzniklá společnost nedisponuje v období mezi jejím založením a zápisem v obchodním rejstříku „*právní osobností a tudíž ani svéprávností*“³. Rovněž tedy z hlediska ZDP⁴ společnost nabývá práv a povinností až okamžikem konstitutivního zapsání v obchodním rejstříku. Pro úplnost dodáváme, že doba mezi založením a vznikem společnosti nesmí překročit šest měsíců⁵ a rovněž, že rozhodnutí

¹ § 8 odst. 1 zákona, č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, v platném znění („ZOK“), taktéž

² § 126 zákona č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník, v platném znění („NOZ“)

³ blíže například Bělohávek et al., *Komentář k zákonu o obchodních korporacích*, 2013

⁴ srov. § 17 odst. 1 a § 39a ZDP

⁵ § 9 ZOK

o registraci osoby k dani z příjmů právnických osob má výhradně deklaratorní povahu.

Před samotným vznikem společnosti však může dojít k situaci, že po okamžiku vložení nepeněžitého vkladu v podobě akcií či obchodních podílů do společnosti dojde k přijetí „plodů a užitků“ generovaných těmito akciemi či obchodním podílem ve formě podílu na zisku.

Jelikož ZOK výslovně okamžik vzniku vlastnického práva k „plodům a užitkům“ plynoucím z předmětu vkladu nedefinuje, neboť pouze v § 27 odst. 1 uvádí, že „*po vzniku obchodní korporace jí správce vkladů předá předměty vkladů i s plody a užitky, ledaže ohledně plodů a užitků společenská smlouva určí jinak*“, je nutné připustit, že tento okamžik je možné v souladu s principem smluvní volnosti sjednat v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu. Bude-li přitom v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu smluveno, že právní nárok na „plody a užitky“ plynoucí z vkladu náleží nabyvateli, a to k jakémukoliv okamžiku před samotným vznikem společnosti, bude nabyvatel právním vlastníkem „plodů a užitků“ již k okamžiku sjednanému v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu.⁶

Pro úplnost je nutné dodat, že v tomto případě je správce vkladu povinen k okamžiku vzniku společnosti bezodkladně vydat společnosti veškeré předměty vkladu včetně plodů a užitků k nim přirostlým za období mezi vložení předmětu vkladu a vznikem společnosti⁷.

2. Popis problému

Vzhledem k výše uvedenému mohou prenatální výnosy z podílu na zisku vznikat i v období, které není pro účely veřejného práva účetním či zdaňovacím. *De facto* tedy ZoU ani ZDP neobsahuje explicitní úpravu pro prenatální výnosy z podílu na zisku a tedy je otázkou k jakému okamžiku má být zaúčtován a zdaněn. Taktéž není z aktuální právní úpravy zcela zřejmé, zda je možné u prenatálních výnosů z podílu na zisku aplikovat osvobození od daně z příjmů právnických osob.

I. Postup pro zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku

Jako rozhodné pro rozeznání prenatálního výnosu z podílu na zisku připadají následující momenty:

- okamžik vzniku právního nároku, nebo
- okamžik vzniku společnosti.

⁶ srov. § 25 a § 27 ZOK

⁷ § 27 ZOK

a. Okamžik vzniku právního nároku

Okamžik vzniku právního nároku je relevantní z hlediska úpravy obsažené v civilním právu, přičemž jedním z řešení momentu zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku na straně společnosti by mohlo být převzetí právě okamžiku rozhodného pro soukromoprávní účely.

Jelikož dle obecné účetní teorie a principů mají účetní knihy zachycovat věrný a poctivý obraz popisované skutečnosti, nabízelo by se prenatální výnos z podílu na zisku zaúčtovat k datu jeho právního vzniku. Řešení však není dle ZoU možné, neboť společnost v době mezi jejím založením a vznikem není účetní jednotkou, tj. nemá otevřené účetní knihy (podle zákona o účetnictví jsou obchodní společnosti povinny vést účetnictví až od svého vzniku⁸).

b. Okamžik vzniku společnosti

Se vznikem společnosti je podle ZoU spojena povinnost otevřít účetní knihy. Prenatální výnos z podílu na zisku obdržенý společností v období mezi svým založením a vznikem, může být zachycen v účetních knihách společnosti jako výnos po jejím vzniku.

Domníváme se, že právě tento přístup by měl být aplikován u prenatálního výnosu z podílu na zisku vztahujícímu se ke vzniku právního nároku na výplatu podílu na zisku právně nabytých před vznikem společnosti.

Tento postup lze rovněž podpořit úpravou v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 012 – „Změny vlastního kapitálu“, který v bodu 3.1.1. (resp. v bodu 3.2) upravuje účetní postupy při vzniku společnosti, ze kterého vyplývá, že k datu zápisu společnosti do obchodního rejstříku může zahajovací rozvaha obsahovat pouze v aktivech splacené vklady či pohledávku ve výši nesplacených vkladů. V případě zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku se však nejedná o pohledávku ve výši nesplacených vkladů, neboť nejde o vklad samotný, ale o jeho „plody a užitky“, nelze ji tedy jako takovou vykázat jako pohledávku z titulu vzniku právního nároku na výplatu podílu na zisku již při samotném vzniku společnosti přímo v zahajovací rozvaze oproti fondům ze zisku.

II. Okamžik zdanění prenatálního výnosu z podílu na zisku

Vzhledem k absenci speciální úpravy pro prenatální výnosy (respektive příjmy pro účely ZDP) z podílu na zisku v rámci ZDP se domníváme, že okamžik, k němuž má být prenatální výnos z podílu na zisku zachycen v účetních knihách, je rozhodný dle § 23 odst. 1 ZDP i pro jeho zahrnutí do výsledku hospodaření.

⁸ § 4 odst. 1 ZoU

III. Možnost aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP

Dle ZDP⁹ se za osvobozené považují příjmy (výnosy) z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti, a to za předpokladu splnění dalších podmínek stanovených v ZDP¹⁰. Příjemce podílu na zisku musí být taktéž jeho skutečným vlastníkem v souladu s judikaturou NSS¹¹.

Za předpokladu, že společenská smlouva neurčí jinak, budou podíly na zisku vyplácené mezi okamžikem vložení předmětu vkladu a vzniku společnosti právně náležet právě nově vzniklé společnosti, do níž byly obchodní podíly vloženy. Dojde-li posléze ke vzniku společnosti konstitutivním zápisem v obchodním rejstříku, stane se tato společnost ekonomicky mateřskou společností, a to *ex tunc* k okamžiku vložení obchodního podílu či jiné formy majetkové účasti, z něhož podíly na zisku posléze plynou.

Přestože příjemce podílu na zisku nemůže být k okamžiku obdržení takového příjmu poplatníkem daně z příjmů právnických osob a splnit tak podmínku uvedenou v § 19 odst. 3 písm. b) ZDP, neboť není rozeznán pro účely veřejného práva, tj. není poplatníkem, lze se domnívat vzhledem ke kompletní absenci úpravy prenatálního výnosu z podílu na zisku, že nebylo záměrem zákonodárce limitovat situaci, kdy dosud nevzniklé společnosti vznikne právní nárok na výplatu podílu na zisku, jež by byly při splnění zákonem stanovených podmínek ihned po jejím vzniku osvobozeny.

Z hlediska znění Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států („**Směrnice Rady**“) by v první řadě mělo být na danou situaci nahlíženo optikou úvodních ustanovení¹² definujících cíl a účel Směrnice Rady a zároveň nezbytný rámec pro teleologický výklad normy. Má-li případný daňový režim prenatálních výnosů (respektive příjmů pro účely ZDP) z podílu na zisku být v souladu cílem Směrnice Rady vymezeným jako „*osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti*“ musí být zkoumáno (i) naplnění vztahu mateřské a dceřiné společnosti a (ii) zda se jedná o dividendu a jinou formu rozdělování zisku. Bez ohledu na definici pojmu „*společnost*“¹³ v samotné Směrnici Rady, jež danou situaci rovněž nepředvídá, by mělo být možné předmětné osvobození od daně z příjmů aplikovat, neboť k okamžiku vzniku právního nároku na výplatu dividendy či jiné formy rozdělovaného zisku jsou obě osoby ekonomicky jednoznačně považovány za mateřskou a dceřinou

⁹§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP

¹⁰§ 19 odst. 3, 4, a 6 ZDP

¹¹2 Afs 86/2010-141

¹²odst. 3 úvodní ustanovení Směrnice Rady

¹³čl. 2 písm. a) Směrnice Rady

společnost, jelikož samotný vklad obchodního podílu či jiné majetkové účasti byl proveden již před úkonem výplaty dividend či jiných forem rozdělovaného zisku

Je-li navíc připuštěno dodatečné splnění podmínky doby držby obchodního podílu mateřskou společností na dceřiné, neexistují opodstatněné právní či ekonomické důvody předmětné osvobození neaplikovat.

IV. Možnost potvrzení povinnosti zahrnout prenatální výnosy z podílu na zisku místně příslušným správcem daně

V případech prenatálních výnosů z podílu na zisku bude zpravidla zahraničním správcem daně požadováno potvrzení, že je společnost povinna je zahrnout do svého výsledku hospodaření, aby nabyl dostatečnou míru jistoty pro případné aplikování osvobození dle Směrnice Rady či ZDP.

Dle aktuální procesně-právní úpravy obsažené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád („DŘ“) je sporné, zda lze po správci daně požadovat vydání tohoto potvrzení, neboť v daném případě nemá bez provedení navazujících úkonů při správě daní¹⁴ například místního šetření, daňové kontroly („**Navazující úkony při správě daní**“) dostatečně úplné informace a zároveň se nejedná o skutečnosti zcela zjevné¹⁵ a postačující k vydání potvrzení o povinnosti zahrnutí konkrétního příjmu společnosti do výsledku hospodaření.

Jelikož je správce daně oprávněn provést navazující úkony při správě daní toliko na základě správního uvážení či je-li k jejich provedení vázán mezinárodní smlouvou, bude vždy jejich provedení zcela odvislé od konkrétního případu. Obecně je však zřejmé, že vystavení potvrzení o povinnosti zahrnout prenatální výnos z podílu na zisku do výsledku hospodaření, vyžaduje provedení Navazujících úkonů při správě daní.

Bude-li daňovým subjektem požadováno vystavení neadresného/obecného potvrzení deklarující určitý právní stav věci zejména poté, že daňový subjekt je povinen do výsledku hospodaření prenatální výnos z podílu na zisku právně nabytý v období mezi založením společnosti a jejím vznikem zahrnout, jedná se o skutečnost zcela zjevnou, jež nevyžaduje provedení Navazujících úkonů při správě daní. V případě, že tedy daňový subjekt/společnost požaduje vystavení obecného potvrzení, že prenatální výnos z podílu na zisku, je povinna zahrnout do svého výsledku hospodaření v období dle závěrů tohoto příspěvku, měl by být příslušný správce daně schopen uvedené potvrzení vydat.

¹⁴zejména o úkony navazující na jakémkoliv podání dle § 70 DŘ

¹⁵jimiž jsou například skutečnosti dle § 19 odst. 11 ZDP

Závěry

Ad I. a II.

Navrhujeme potvrdit, že prenatální výnos z podílu na zisku je společnost povinna zaúčtovat po svém vzniku.

Ad III.

Navrhujeme potvrdit, že lze aplikovat osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP i na prenatální výnosy z podílu na zisku tj. podíly na zisku vyplacené dosud nevzniklé společnosti za předpokladu, že jí náleží vlastnické právo k těmto podílům na zisku (tj. společenská smlouva nestanovuje jinak) a že dojde následně k jejímu vzniku. Pokud by následně ke vzniku mateřské společnosti nedošlo, bylo by nutné navrácení plodů a užitků vkladu vkladateli.

Ad IV.

Navrhujeme potvrdit, že správce daně není povinen potvrzení o povinnosti zahrnout prenatální výnos z podílu na zisku do výsledku hospodaření společnosti vystavit, a je-li daňovým subjektem požadováno, je nutné bez ohledu na okolnosti příslušného případu provedení procedury v rámci mezinárodní spolupráce v oblasti daní, je-li takovýto dokument zahraničním správcem daně vyžadován. Bude-li však požadováno daňovým subjektem potvrzení obecné skutečnosti, že prenatální výnos z podílu na zisku je společnost povinna zahrnout do výsledku hospodaření k okamžiku dle závěrů tohoto příspěvku, měl by být správce daně schopen takového potvrzení vydat, neboť se jedná o skutečnosti zcela zjevné.

Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství odpovídajícím způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas s předkladateli.

Z popisu situace není jednoznačné, zda se jedná o výplatu dividend od dceřiné společnosti, která je poplatníkem podle § 17 odst. 3 nebo odst. 4, proto stanovisko GFŘ cílí jak na předkladateli zmiňovaný § 19 odst 1 písm. ze), tak i na § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP.

V ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP se uvádí, že „od daně jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku, vyplacené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti“.

V ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP se uvádí, že „od daně jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým

rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3,...

Co se obecně považuje za podíl, je řešeno v ustanovení § 31 ZOK, kde: „podíl představuje účast společníka v obchodní korporaci a práva a povinnosti z této účasti plynoucí.“

V ustanovení § 25 ZOK je uvedeno: „vlastnické právo k předmětu vkladu vnesenému před vznikem obchodní korporace nabývá obchodní korporace okamžikem svého vzniku.“

Z výše uvedeného vyplývá, že mateřská společnost (obchodní korporace) nemůže vlastnit uvedený podíl, neboť na sebe nemůže převzít práva a povinnosti před svým vznikem dle ustanovení § 126 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“), neboť nemá právní osobnost dle ustanovení § 15 odst. 1 NOZ. Není tedy v daném okamžiku daňovým subjektem a nelze jí vydat potvrzení o daňovém domicilu.

Vlastníkem podílu v dceřiné společnosti je do doby vzniku české obchodní korporace stále vkladatel. Ten by měl zároveň zdanit plody a užitky (prenatální výnos), neboť je stále vlastníkem obchodního podílu, který tento výnos generuje.

Dále dle § 25 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), vzniká vlastnické právo k předmětu vkladu vnesenému před vznikem obchodní korporace okamžikem jejího vzniku. Dle obdržených právních názorů (např. Ministerstvo spravedlnosti České republiky) jsou případné plody a užitky příslušenstvím vkladu a tedy sledují jeho osud (§ 513 NOZ).

Proto nelze u vznikající obchodní korporace uvažovat o osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) ani § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP. Pro účely osvobození dividend dle těchto ustanovení je třeba posuzovat podmínky u vlastníka podílu.

Pro úplnost dodáváme, že pro osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze) i pro osvobození podle § 19 odst. 1 písm. zi) je nutné splnit podmínky uvedené v § 19 odst. 9, např., zda daný poplatník naplní požadavek na právní formu.

Co se týká vydávání potvrzení, správce daně pro účely získání výhod plynoucích ze smluv o zamezení dvojímu zdanění (i pro účely aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP) vydává **pouze** potvrzení o daňovém rezidentství (daňovém domicilu) poplatníků, a to za splnění podmínek pro daňové rezidentství v ČR dle § 2 odst. 2 a 4 a § 17 odst. 3 ZDP, případně dle smluv o zamezení dvojího zdanění.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Účetnictví a daň z příjmů

502/10.05.17 Přejchod nemovitosti v rámci přeměny právnické osoby na nového vlastníka a užívání nemovitosti původním vlastníkem po rozhodném dni

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757
Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3221

Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného postupu v případě přeměny právnické osoby, při níž dochází k převodu nemovitosti, případně movité věci, za situace, kdy rozhodný den přeměny dle § 10 odst. 3 první věty zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností s družstev, v platném znění¹⁶ (dále i zákon o přeměnách), předchází dni právních účinků, a věc i po rozhodném dni užívá původní vlastník.

Obecný popis situace

Při přeměně obchodní společnosti (rozdělení rozštěpením, rozdělení odštěpením nebo sloučení) dochází i k převodu nemovitých věcí. Dle účetních předpisů, tedy dle § 3 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále i zákon o účetnictví), které stanoví nové účetní období od rozhodného dne fúze, a pro účel daně z příjmů právnických osob, kde zdaňovací období je stanoveno v § 38ma odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále i zákon o daních z příjmů) jsou veškeré účetní případy, a tím i důsledky ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, počínaje rozhodným dnem součástí nového účetního, resp. zdaňovacího období. Zjevně tak ve smyslu účetních předpisů a předpisů o daních z příjmů přechází právo užívat na nového vlastníka rozhodným dnem (za předpokladu, že je přeměna zapsána do obchodního rejstříku).

Problém, kterým se v tomto příspěvku zabýváme, vzniká z podstaty věci v případě rozdělení odštěpením, které se vyznačuje tím, že zde jde o jediný případ, kdy v rámci přeměny žádná společnost nezaniká. V některých případech může obdobně vzniknout také v případě rozdělení rozštěpením.

Naproti tomu dle § 1105 občanského zákoníku „převéde-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, nabývá se věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu“, tedy vlastnické právo přechází až zápisem do

¹⁶Rozhodný den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku.

katastru nemovitostí¹⁷. Speciální úpravou by mohla být úprava zákona o přeměnách, která v § 59 ZP jednoznačně stanoví, že právní účinky přeměny nastávají ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. To platí i pro okamžik přechodu vlastnického práva k nemovité věci, byť se tak děje v nové právní úpravě vkladem. I v tomto případě musí přejít vlastnické právo ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Toto řešení je logické, protože například v případě přeměny se zánikem obchodní korporace, pokud by nemovité věci nepřecházely zápisem ke dni zápisu do obchodního rejstříku, by mohla nastat situace, kdy by nemovitá věc nebyla po určitou dobu ničí. Předpokládáme tedy, že speciální úpravu pro nemovité věci nestanoví zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí. V praxi však katastrální úřady někdy postupují podle §10 KZ, tedy ke dni, ke kterému došel návrh na zápis změny příslušnému katastrálnímu úřadu. Správně však přechází vlastnické právo ke dni zápisu přeměny do OR a postup katastrálních úřadů by na tuto skutečnost neměl mít vliv.

Při přeměnách pak běžně dochází k situaci, že i po rozhodném dni užívá převáděné nemovitosti původní vlastník, tedy vlastník zapsaný v katastru nemovitostí, ačkoli právo užívat ve smyslu účetních předpisů a daně z příjmů právnických osob již slouží novému vlastníkov. Tento stav právní předpisy ani judikatura neřeší a nebylo řešeno ani v rámci Koordinačního výboru. Účetně vycházíme z toho, že právo užívat má osoba, na kterou převáděný majetek přechází, avšak původní subjekt je stále vlastník, a není tedy zřejmé, zda by mu měly vznikat faktické závazky z užívání vlastní věci.

Řešená otázka

Jakým způsobem řešit situaci, kdy nemovitost, která při přeměně přechází na nového vlastníka, je i po rozhodném dni, kdy již právo užívat nemovitost účetně svědčí novému vlastníkov, užívána původním vlastníkem zapsaným v katastru nemovitostí?

Relevantní právní úprava

- § 10 odst. 3 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, v platném znění (dále i ZP)
- § 59 ZP
- § 1105 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění
- §§ 10 a 11 zákona č. 256/2013 Sb., katastrální zákon, v platném znění (dále i KZ)
- § 21a písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dříve § 17a – věcně shodné)
- § 28 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, v platném znění

¹⁷ Do katastru nemovitostí se zapisuje dle § 11 zákona č. 256/2013 Sb., katastrálního zákona (dále i „KZ“) vkladem, přičemž dle předchozí právní úpravy do 31.12.2013 se zapisovalo na základě ustanovení § 7 zákona č. 265/1992 Sb. ve spojení s ustanovením § 5 odst. 3 písm. b) zákona č. 344/1992 Sb. záznamem.

- § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (dále i ZDP)
- § 3 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění (dále i ZoÚ)
- § 4 odst. 8 písm. v) ZoÚ
- § 37b ZoÚ
- § 1 písm. d), h) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhl. č. 500/2002 Sb.)
- § 6 odst. 3 písm. c) vyhl. č. 500/2002 Sb.
- § 7 odst. 10 vyhl. č. 500/2002 Sb.
- § 14a vyhl. č. 500/2002 Sb.
- § 54b odst. 2 písm. a) vyhl. č. 500/2002 Sb.

Literatura

- Jana Skálová: Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností, Praha: Wolters Kluwer, 2015, 2. vydání
- Jana Skálová, Pěva Čouková: Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti, Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 2. vydání
- Jiří Hlaváč: Fúze a akvizice – proces nákupu a prodeje firem, Praha: Nakladatelství VŠE – Oeconomica, 2016, 2. vydání

Analýza

V případě nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí České republiky, vlastnické právo k těmto nemovitostem vzniká dnem vkladu do katastru dle § 1105 občanského zákoníku (citace viz výše). Speciální úprava pak je úprava zákona o přeměnách, který jednoznačně stanoví, že právní účinky přeměny nastávají ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku - § 59 ZP. To platí i pro okamžik přechodu vlastnického práva k nemovité věci, byť se tak děje v nové právní úpravě vkladem. I v tomto případě musí přejít vlastnické právo ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Toto řešení je logické, protože například v případě přeměny se zánikem obchodní korporace, pokud by nemovité věci nepřecházely zápisem do obchodního rejstříku, tak by mohla nastat situace, kdy by nemovitá věc nebyla po určitou dobu ničí. Za výjimku z tohoto pravidla nepovažujeme ani přechod nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí. Pro nemovité věci stanoví zákon o katastru nemovitostí zvláštní pravidlo, že vlastnické právo k těmto věcem přechází k okamžiku, ke kterému došel návrh na zápis změny příslušnému katastrálnímu úřadu, a to na základě ustanovení § 10 KZ. Tuto úpravu je však možné použít jen za podmínky, že ustanovení § 59 odst. 1 zákona o přeměnách bychom nepovažovali za speciální právní úpravu. Pak by však docházelo k absurdním situacím, neboť po určitou dobu by vlastníkem nemusel být nikdo. Proto je nutné v souladu s výše uvedeným vyjít z toho, že vlastnické právo přechází ke dni zápisu přeměny do OR i u nemovitých věcí.

ZDP se k daňovým souvislostem přeměny vyjadřuje pouze v § 21a písm. c) tak, že *„zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými“* a v § 38ma odst. 1 písm. a) tak, že *„poplatník je povinen daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob také podat za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku“*, jinak výše popsanou situaci neupravuje.

V souladu s § 281 písm. f) je *„odpisovatelem nástupnická obchodní korporace zanikající nebo rozdělované obchodní korporace při přeměně; to platí pro hmotný majetek ve vlastnictví zanikající nebo rozdělované obchodní korporace k rozhodnému dni rozdělení obchodní korporace a převáděný na nástupnickou obchodní korporaci.“*

Dle ustanovení § 3 odst. 3 písm. a) zákona o účetnictví *„účetní období při přeměně účetní jednotky začíná pro nezanikající účetní jednotku rozhodným dnem stanoveným postupem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny a končí pro zanikající účetní jednotku dnem předcházejícím rozhodnému dni stanovenému postupem podle zvláštního právního předpisu.“*

Zákon o účetnictví dále zakládá v § 4 odst. 8 písm. v) zmocnění pro prováděcí předpis, který má stanovit *„metodu přeměny včetně úprav prováděných v rámci přeměn účetní jednotky k datu zápisu do veřejného rejstříku s účinky od rozhodného dne“*. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška č. 500/2002 Sb., která ve svém § 1 v písm. d) mimo jiné uvádí, že upravuje *„metodu oceňování při přeměně obchodní korporace podle zákona upravujícího přeměny obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“), včetně úprav prováděných v rámci přeměn obchodní korporace ke dni zápisu do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne“*a v písmenu h) stejného paragrafu dále *„ocenění majetku a závazků při přeměně obchodní korporace včetně okamžiku účtování o ocenění reálnou hodnotou.“*

Z výše uvedeného vyplývá, že jediným právním předpisem v oblasti účetnictví upravujícím výše uvedenou situaci, je s ohledem na zmocnění stanovené v § 4 odst. 8 písm. v) zákona o účetnictví a jakékoliv chybějící upřesnění v zákoně o daních z příjmů jen prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro podnikatele (dále i Vyhláška). Další prováděcí předpisy k zákonu o účetnictví jsou určeny pouze pro omezené okruhy účetních jednotek a účtování přeměn s níže uvedenými výjimkami neupravují.

Výjimkou jsou pouze odkazy dalších prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví na použití vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro přeměny jiných účetních jednotek než podnikatelů. Tyto výjimky jsou uvedeny v § 73 vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, v platném znění, § 29 vyhlášky č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, v platném znění, a v § 36b vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, v platném znění, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.

Dle § 54b odst. 2 písm. a) Vyhlášky „*nástupnická účetní jednotka nebo přejímající společník, který je účetní jednotkou, při přeměně obchodní korporace, kdy se rozhodný den neshoduje se dnem zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, v souladu s odstavcem 1 účtuje ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne zejména o převzetí nebo úbytku aktiv a pasiv zanikající účetní jednotky nebo účetní jednotky rozdělované odštěpením.*“

Na základě tohoto ustanovení je třeba (v případě, že je přeměna zapsána do obchodního rejstříku) účtovat o majetku i aktivech již s účinností od rozhodného dne, což je metoda preferující ekonomického vlastníka oproti vlastníku faktickému. Pokud je nemovitost užívána faktickým vlastníkem i po rozhodném dni, bylo by vhodné, aby účetní předpisy měly výslovnou úpravu, podle které vzniká nárok ekonomického vlastníka vůči faktickému. Metoda, která by měla být řešena ve smyslu § 4 odst. 8 písm. v) zákona o účetnictví systematicky, patří do § 54b vyhl. č. 500/2002 Sb. V současném znění vyhlášky toto ustanovení výše popsanou situaci neupravuje.

Účetní metody uplatňované od rozhodného dne jsou uvedeny v § 54b Vyhlášky. V závěru uvození odstavce 2 tohoto paragrafu je pak zdůraznění, že výčet účetních metod používaných nástupnickou společností je pouze příkladný, neboť písemný výčet je uvozen slůvkem zejména. Z písmena a) výše uvedeného paragrafu a odstavce pak vyplývá, že účetní jednotka účtuje o převzatých aktivech bez výjimky, a zjevně tak není důvod odchýlit se od souvisejících účetních případů, které mají dopad do nákladů a výnosů. Jestliže navíc je z převzetí aktiv zřejmé, že právní nástupce od rozhodného dne účtuje i o odpisech, když předpokládáme, že speciálním ustanovením vyhlášky je § 54b a nikoli § 56 odst. 9, nebylo by v souladu s věrným a poctivým obrazem dle § 7 odst. 2 ZoÚ neúčtovat o souvisejících výnosech z titulu užívání majetku, který je součástí převáděných aktiv, byť jejich užití může být i faktickým vlastníkem v období po rozhodném dni, tedy osobou, která však po rozhodném dni o tomto majetku již neúčtuje.

Předkladatel tedy přepokládá, že po rozhodném dni v případě užívání nemovitých věcí a práv původním vlastníkem bude výnos z tohoto užívání přiřazován právnímu nástupci, a to i s přihlédnutím k tomu, že výčet účetních metod § 54b Vyhlášky je pouze příkladný, avšak přiměřeným způsobem navozuje nutnost účtovat nejen o nákladech ale i o souvisejících výnosech na jedné účetní jednotce. S ohledem na to, že uvedený postup je dovozován především teleologickým a systematickým výkladem právních norem, doporučuje předkladatel připustit, že u přeměny, u které rozhodný den předcházet přijetí závěru k tomuto příspěvku na KOOV, nebude rozporován ani postup opačný, tedy užívání převáděných nemovitých věcí původním vlastníkem bez náhrady. **Jen pro úplnost je potřebné zdůraznit, že výčet nevlastněného odepisovaného majetku uvedený v § 56 odst. 2 Vyhlášky již příkladnost postrádá.**

Závěr a návrh na opatření

Situace je v praxi řešena oběma možnými způsoby, tedy jak předpisem pohledávky ve výši obvyklého nájmu vůči vlastníkovi před přeměnou, byť tento nárok dle občanského práva nabyvateli z přeměny nesvědčí, tak nepředepsáním obvyklého nájemného, a je tak vhodné postavit situaci najisto.

Příkladem může být rozdělení odštěpením, nebo rozdělením odštěpením sloučením, kdy existující společnost používá nemovitou věc, která dle projektu rozdělení přechází na jinou nástupnickou společnost. Od rozhodného dne (v případě, že je přeměna zapsána do obchodního rejstříku) účtuje o dané nemovité věci nástupnická společnost, která ji také účetně i daňově odpisuje. Počínaje dnem zápisu do obchodního rejstříku se stanou z původně zaúčtovaných vnitropodnikových nákladů a výnosů mezi rozdělovanou společností a z ní odštěpované části jmění externí účetní náklady na straně rozdělované společnosti a externí účetní výnosy na straně nástupnické společnosti. Z právního hlediska bude mezi oběma společnostmi po zápisu přeměny do obchodního rejstříku uzavřena nájemní smlouva, která může obsahovat rovněž popis způsobu řešení vztahů v období mezi rozhodným dnem přeměny a jejím zápisem do obchodního rejstříku.

V praxi může být situace právně řešena i tím, že je po zápisu přeměny do obchodního rejstříku uzavřena nepojmenovaná smlouva, na základě které je dohodnuta částka vzájemného vyrovnání mezi oběma společnostmi ve výši obvyklého nájemného, případně jsou do této dohody zahrnuty i další položky, které reflektují vzájemné vztahy, které vyplývají z fikce rozhodného dne a související vnitropodnikové evidence, které jsou relevantní z hlediska daně z příjmů právnických osob a účetnictví, ale nejsou relevantní z hlediska právního. To mohou být například další vzájemné vztahy, případně vazby vyplývající z ostatních daní, kdy je relevantní také den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Toto řešení představuje de facto „inverzní řešení“ oproti situaci přeměny sloučením či splynutím, případně převzetí jmění. U těchto přeměn naopak dochází k tomu, že existující právní vztahy a z nich vyplývající výnosy a náklady mezi zúčastněnými společnostmi v době od rozhodného

dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku jsou z hlediska účetnictví a daně z příjmů po zápisu přeměny do obchodního rejstříku vyloučeny. V případě rozdělení jsou pak naopak účetní a daňové (pro daň z příjmu právnických osob) vztahy, které se stanou právními vztahy až od zápisu přeměny do obchodního rejstříku (byť účetně jsou formou vnitropodnikové evidence již součástí účetního období začínajícího rozhodným dnem do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku), do účetnictví a daně z příjmů doplňovány, což reflektuje fikci rozhodného dne. Alternativou k nepojmenované smlouvě může být úprava způsobu řešení období mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku v projektu přeměny.

Veškeré výnosy z jiného titulu užívání než faktickým vlastníkem přiřazujeme od rozhodného dne odštěpované části (budoucí nástupnické společnosti) a výnos z užívání faktickým vlastníkem jako vnitropodnikový vztah, byť za stávající právní úpravy je přinejmenším obtížně odůvodnitelný.

Pokud chceme preferovat ekonomického vlastníka, je nutné tuto skutečnost v účetních, resp. daňových předpisech pokud možno výslovně uvést, obdobně jako je tomu u zajišťovacího převodu práva nebo odepisování majetku nevlastníkem v § 28 odst. 1 zákona o účetnictví.

Dovedeme si však představit i opačnou situaci, jako např. u leasingu, kde je v českých účetních předpisech preferován nikoli ekonomický, ale faktický vlastník. Je proto přinejmenším vhodné, aby řešená situace byla postavena najisto právními předpisy, v tomto případě nejspíše upřesněním v § 54b vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Protože nyní zcela nevylučujeme oba možné způsoby účetního řešení, byť jeden z nich preferujeme, a současně považujeme za cíl příspěvku nastolení právní jistoty osob zúčastněných na přeměně, předpokládáme, že posuzovatel příspěvku zvolí konkrétní řešení upřednostňované předkladatelem, a umožní do doby upřesnění právními předpisy oba v praxi používané způsoby uplatňovat bez omezení, případně nejméně u rozhodných dnů, které předcházejí přijetí závěru k tomuto příspěvku.

U rozhodných dnů, které předcházejí projednání tohoto příspěvku, doporučujeme akceptovat oba možné postupy, neboť není zcela zřejmé, který z kolidujících názorů je vhodnější. To znamená:

1. První způsob spočívá v tom, že z důvodu užívání nemovité věci v době od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku právním vlastníkem (i když z hlediska účetního a daně z příjmů právnických osob se k dané nemovité věci chová po zápisu přeměny do obchodního rejstříku jako vlastník nástupnická společnost již s účinností od rozhodného dne) bude toto faktické užívání zohledněno v podobě výnosů nástupnické společnosti a nákladů rozdělované společnosti ve výši obvyklého nájemného. To platí přesto, že z právního hlediska bude možné uzavřít nájemní smlouvu až počínaje dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Tento režim může být podpořen nepojmenovanou smlouvou, které společnosti uzavřou po

zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Alternativou k nepojmenované smlouvě může být úprava způsobu řešení období mezi rozhodným dnem a zápisem přeměny do obchodního rejstříku v projektu přeměny. Náklady a výnosy vzniklé z tohoto titulu budou daňově relevantní v souladu s principem fikce rozhodného dne a návazností na účetnictví (§ 21h ZDP).

2. Druhým v praxi používaným postupem je, že nástupnická společnost bude nemovitou věc počínaje rozhodným dnem účetně a daňově odpisovat a právní uživatel bude věc užívat, aniž by zde byla určitá forma úhrady. Daňové odpisy, případně další související náklady budou na straně nástupnické společnosti daňově uznatelné (viz např. NSS 4 Afs 24/2016-37 ze dne 25.5.2016) přesto, že cizí užívání věci bude zohledněno až od okamžiku zápisu přeměny do OR, kdy bude mezi oběma společnostmi uzavřena nájemní smlouva. Toto řešení, v případě rozhodných dnů, které předcházejí přijetí závěrů k tomuto příspěvku, nebude pozastavováno, protože právní úprava není v této věci dostatečně jednoznačná a nevylučuje ani tento výklad.

3. Po projednání tohoto příspěvku bude u rozhodných dnů, které budou následovat uplatněna již jen varianta dle bodu 1 tohoto závěru, neboť jiný postup nepřináší věrné a poctivé zobrazení dle § 7 odst. 2. ZoÚ, protože není vhodné, aby docházelo k oddělení majetku a nákladů od souvisejících výnosů, a to i s přihlédnutím ke zdůvodnění pro oblast účetnictví, uvedeného v posledních dvou odstavcích před závěrem, tedy především s využitím logického doplnění výčtu účetních metod dle § 54b odst. 2 Vyhlášky.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

503/28.06.17 Náklady na pronajaté zaměstnance v kontextu odpočtu na výzkum a vývoj

Předkládá: Jan Hájek, daňový poradce, č. osv. 4503

1. Úvod

Cílem příspěvku je potvrdit možnost zahrnout do odpočtu na výzkum a vývoj podle § 34a a násl. zákona o daních z příjmů¹⁸ („ZDP“) i odměnu za práci zaměstnanců dočasně pronajatých od agentury práce (nebo zahraničního pronajímatele v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly).

Pro účely příspěvku předpokládáme, že všechny ostatní zákonné podmínky pro možnost uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj jsou v diskutovaných případech splněny. Pokud hovoříme o mzdových nákladech či odměně zaměstnance / pracovníka, předpokládáme, že se jedná se výhradně o mzdu/odměnu za výzkumnou práci.

2. Právní rámec

Podle ZDP jsou poplatníci oprávněni uplatnit odpočet od základu daně z příjmů ve výši 100 % respektive 110 % výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje („**odpočet na VaV**“)¹⁹.

Výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje („**VaV**“), které je možné zahrnout do odpočtu na VaV jsou specifikovány v ZDP a dále v pokynu Ministerstva financí D-288²⁰.

Výdaje vynaložené při realizaci projektu VaV

ZDP v § 34b odst. stanoví kumulativní podmínky, které je nutné splnit, aby bylo možné náklad do odpočtu na VaV zahrnout. *Expresis verbis* se jedná o a) výdaje vynaložené poplatníkem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, b) výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů a c) jsou evidovány odděleně od ostatních výdajů. D-288 mimo jiné za tyto výdaje (při splnění podmínek b) a c) považuje mzdové náklady zaměstnanců, kteří se přímo podílejí na projektu VaV.

¹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

¹⁹ § 34 odst. 4 a 5 ZDP

²⁰ Pokyn D-288 čj. 15/96 003/2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jak vyplývá ze změn provedených sdělením MF čj. 15/32 213/2010 uveřejněných ve Finančním zpravodaji č. 4/2010 a sdělením čj. MF-11384/2014/15 uveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 4/2014 („**pokyn D-288**“)

Naproti tomu však dle ZDP není možno do odpočtu na VaV zahrnout mimo jiné náklady na služby pořízené od jiných osob.

Na základě výše uvedeného je zřejmé, že smyslem odpočtu na VaV je podpořit vlastní výzkumnou činnost poplatníka, nikoli služeb nakoupených od třetích osob²¹. Jinými slovy je možné se domnívat, že účelem odpočtu na VaV není podpořit činnosti spočívající v pouhém pořízení služeb od třetí osoby (s výjimkou výzkumných a vývojových služeb pořízených od subjektů, jež lze považovat ve smyslu § 34b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP) výzkumech organizací), kdy autorské právo²² k předmětným výstupům VaV či jeho individuálně použitelným částem poplatníkovi přímo či prostřednictvím právního či ekonomického zaměstnání osob fyzicky provádějících výzkumnou a vývojovou činnost nesvědčí.

Samotnou vlastní výzkumnou a vývojovou činnost bude poplatník vykonávat vždy prostřednictvím pracovní síly podléhající jeho interním pokynům a nařízením.

Možné způsoby získávání pracovních sil na projekt VaV

Pracovní síly na VaV může získat

- (i) vlastním nábořem,
- (ii) nábořem přes personální agenturu, nebo
- (iii) pronájmem pracovní síly přes agenturu práce (nebo od subjektu se sídlem/bydlištěm v zahraničí v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly). Pod pojmem pronájem pracovní síly se rozumí vztah, ve kterém vystupují tři osoby: zaměstnanec²³, zaměstnavatel (právní)²⁴ a ekonomický zaměstnavatel²⁵. Zaměstnanec má s (právním) zaměstnavatelem uzavřenou pracovněprávní smlouvu. Následně zaměstnanec zpravidla uzavírá dohodu o přidělení, na základě které se zavazuje vykonávat sjednaný druh práce u ekonomického zaměstnavatele a podle jeho pokynů (zpravidla „ekonomický“ zaměstnanec využívá pracovních pomůcek ekonomického zaměstnavatele). Právní zaměstnavatel vyplácí svému zaměstnanci za výkon práce pro

²¹ Toto potvrzuje i vyjádření MF ČR k příspěvku Koordinačního výboru („KV“) MF ČR a KDP ČR 77/12.10.05 Vymezení obsahu pojmu „služby“ pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj, nebo důvodová zpráva k zákonu 458/2011 Sb. o změně zákonů související se zřízením jednotného inkasního místa a dalších změnách pojistných a daňových zákonů. (Důvodová zpráva k bodu 93. (novelizace ustanovení týkající se odpočtu na VaV) uvádí [...Podpora spolupráce mezi "výzkumnými organizacemi" a soukromým sektorem spočívá v další organizacemi" a soukromým sektorem spočívá v další výjimce z tohoto zákazu, a to v možnosti nově zahrnout do odpočtu i vynaložené výdaje na nákup služeb od těchto poplatníků, ale pouze těch služeb, které představují práce, s nimiž související výdaje by mohl poplatník zahrnout do odpočtu, pokud by práce vykonával sám....].

²² Zákon č. 121/2000 Sb. – Zákon o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským („**autorský zákon**“)

²³ „Dočasně přidělený zaměstnanec“ ve smyslu Hlavy V zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce („**zákoník práce**“).

²⁴ „Agentura práce“ ve smyslu Hlavy V zákoníku práce.

²⁵ „Uživatel“ ve smyslu Hlavy V zákoníku práce.

ekonomického zaměstnavatele sjednanou mzdu. Právní zaměstnavatel neodpovídá ekonomickému zaměstnavateli za práci provedenou svým právním zaměstnancem, neřídí ho, ani nepředává ekonomickému zaměstnavateli výsledky práce svého právního zaměstnance²⁶. Dle smlouvy uzavřené mezi zaměstnavatelem a ekonomickým zaměstnavatelem hradí ekonomický zaměstnavatel (uživatel) právnímu zaměstnavateli odměnu za poskytnutí (pronájem) zaměstnance. Tato odměna je zpravidla vypočtena jako náklady na daného zaměstnance (mzda zaměstnance, sociální pojištění a obdobné náklady a případné další náklady zaměstnavatele, např. zaměstnanecké benefity). Dále je ve většině případů součástí odměny určitá zisková marže právního zaměstnavatele.

Vyhodnocení jednotlivých způsobů získání pracovní síly z pohledu odpočtu na VaV

V případě (i) se mzdy VaV zaměstnanců kvalifikují pro odpočet na výzkum a vývoj, bez ohledu na to, zda se jedná o zaměstnance na dobu určitou nebo neurčitou. Tento přístup výslovně potvrzuje pokyn D-288.

V případě (ii) se mzdy VaV zaměstnanců kvalifikují pro odpočet na výzkum a vývoj, bez ohledu na to, zda se jedná o zaměstnance na dobu určitou nebo neurčitou, stejně jako v případě (i). Odměna za služby personální agentuře se ovšem pro VaV odpočet nekvalifikuje, protože se jedná o odměnu za službu vyhledání vhodného kandidáta poskytnutou třetí osobou.

V případě (iii) se část odměny placené agentuře práce (nebo zahraničnímu pronajímateli pracovních sil), která odpovídá mzdě pracovníka, podle našeho názoru, kvalifikuje pro odpočet, kdežto přírážka agentuře práce nikoli, a to z následujících důvodů:

- Zaměstnanec dočasně přidělený agenturou práce je podle zákoníku práce ve stejném postavení jako běžný zaměstnanec – oba typy pracovníků podléhají při práci pokynům právě ekonomického zaměstnavatele²⁷. Pokud tedy právní zaměstnanec svému zaměstnavateli neposkytuje služby, ani dočasně přidělený zaměstnanec je nemůže ve smyslu zákoníku práce poskytovat. Úhradou za služby agentury práce je pouze přírážka fakturovaná agenturou práce.

²⁶ Článek Vybrané fiskální aspekty mezinárodního pronájmu pracovní síly (J. Tepperová, J. Příbyl), dostupné on-line z internetové adresy <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/Tepperov%C3%A1%20P%C5%99ibyl.pdf>

²⁷ Zákoník práce v § 307a uvádí, že se za závislou práci (§ 2 ZP - závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně) považuje také agenturní zaměstnávání. Dále zákoník práce v § 309 explicitně uvádí, že „Po dobu dočasného přidělení zaměstnance agentury práce k výkonu práce u uživatele **ukládá zaměstnanci agentury práce pracovní úkoly, organizuje, řídí a kontroluje jeho práci, dává mu k tomu účelu pokyny, vytváří příznivé pracovní podmínky a zajišťuje bezpečnost a ochranu zdraví při práci uživatele.**“

- Skutečnost, že během pronájmu dočasně přidělení zaměstnanci neposkytují ekonomickému zaměstnavateli služby, lze podložit i závěry KOOV²⁸ k problematice vzniku stálé provozovny, kdy v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly nevzniká službová stálá provozovna, protože zahraniční společnost v České republice žádné služby neposkytuje. Služba pronájmu zaměstnance respektive jeho dočasného přidělení k ekonomickému zaměstnavateli, za kterou je placena přírážka, je efektivně poskytována mimo území České republiky.
- Fakticky se jedná o stejnou situaci jako v případě (ii), tedy třetí osoba zprostředkovala poplatníkovi pracovní sílu na dobu určitou, ale v jiné právní formě. Jelikož daňové právo ctí princip převahy podstaty nad formou, bylo by nesprávné, pokud by bylo v případě (ii) zahrnutí mzdy do odpočtu povoleno, kdežto v případě (iii) nikoli.;
- Skutečnost, že náklad v jeho plné výši účtuje poplatník (ekonomický zaměstnavatel) na účtu služeb je pro zahrnutí části odpovídající mzdovým nákladům dočasně přidělených zaměstnanců do odpočtu na VaV nerozhodná, jak potvrdily závěry k příspěvku na KOOV²⁹.
- Uplatňování pouze části některého nákladu pro odpočet je běžné - důležité je, aby byl řádně evidován v samostatné evidenci a zároveň, aby vynaložené náklady přímo souviseli s příslušným projektem výzkumu a vývoje.
- Pokyn D-288 neobsahuje ucelený seznam nákladů zahrnutelných do odpočtu na VaV.
- U pronajímání pracovních sil nehrozí, že by si náklad vynaložený v rámci realizace projektu VaV zahrnul do odpočtu jak právní, tak ekonomický zaměstnavatel (podobně jako u telekomunikačních poplatků, které jsou úhradou za službu poskytnutou třetí stranou, ale pokyn D-288 je umožňuje do odpočtu zahrnout).

Podmínkou uplatnění odměny placené agentuře práce (nebo zahraničnímu pronajímateli pracovních sil), která odpovídá mzdě pracovníka do odpočtu na výzkum a vývoj samozřejmě je, aby poplatník rozdělení nákladů na část představující odměnu právnímu zaměstnavateli a část ve výši mzdových nákladů dočasně přiděleného zaměstnance uspokojivě prokázal.

3. Závěr

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

²⁸ 346/14.12.11 Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny v ČR.

²⁹ 77/12.10.05 Vymezení obsahu pojmu „služby“ pro účely uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 28.6.2017**Daň z příjmů****504/28.06.17 Daňový režim sdíleného používání automobilů pro služební a soukromé účely**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Situace

Předmětem příspěvku je daňový režim použití vozidla zaměstnavatele pro soukromé účely zaměstnanců za situace, kdy použité vozidlo není přiděleno pro služební a soukromé účely jedné konkrétní osobě, ale k soukromému využití dochází odděleně, mimo pracovní dobu.

Jedná se o situaci, kdy skupina zaměstnanců využívá pro služební účely více vozidel zaměstnavatele dle jejich aktuální potřeby, tj. není individuálně stanoveno konkrétní vozidlo pro jednoho zaměstnance. V době, kdy pro tato vozidla není využití v rámci ekonomické činnosti zaměstnavatele, mohou zaměstnanci požádat o časově ohraničené využití pro soukromé účely (např. „vypůjčit“ si vozidlo na víkend).

Každý zaměstnanec má možnost si předem rezervovat použití konkrétního vozidla v konkrétním čase v rámci informačního systému zaměstnavatele. O použití každého vozidla pro služební (i případné soukromé) využití konkrétním zaměstnancem je vedena kniha jízd, takže je možné doložit, kdo které vozidlo kdy používal a je jasně odděleno použití vozidla pro služební účely a pro soukromé účely.

Pro zaměstnavatele jsou náklady na provoz vozidla v rámci využití pro soukromé účely

zanedbatelné (pohonné hmoty pro soukromé účely si hradí zaměstnanci sami). Proto zaměstnavatel poskytuje vozidla pro soukromé využití zaměstnanců zdarma nebo za cenu nižší, než je obvyklá cena za půjčení vozidla v komerční půjčovně nebo cena za sdílení vozidla mezi soukromými osobami.

Popis problému

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) stanoví zvláštní postup při určení zdanitelného příjmu zaměstnance pouze pro situaci, kdy je vozidlo přiděleno konkrétnímu zaměstnanci pro jeho služební a soukromé použití. Dle názoru předkladatele se však tento postup nepoužije pro výše popsanou situaci, jelikož se jedná o ohraničené a předem vymezené soukromé použití vozidla, které je standardně určeno pouze pro služební účely (a to pro více zaměstnanců zároveň, bez určení konkrétní osoby, která má nárok konkrétní vozidlo pro soukromé účely používat).

Ve výše popsané situaci by podle názoru předkladatele mělo zdanění probíhat na základě skutečného použití konkrétního vozidla konkrétním zaměstnancem pro jeho soukromé účely. Tato situace se totiž fakticky blíží situaci, kdy zaměstnavatel zaměstnanci vozidlo půjčuje, i když formálně žádná smlouva o zápůjčce mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem uzavírána není, ale zápůjčka se děje fakticky na základě rezervace konkrétního sdíleného vozidla konkrétním zaměstnancem pro konkrétní čas.

Základem daně by měl být ve smyslu § 6 odst. 3 písm. a) ZDP rozdíl mezi obvyklou cenou za poskytnutí sdíleného automobilu mezi nezávislými osobami a cenou skutečně placenou zaměstnancem za využití tohoto sdíleného vozidla pro jeho soukromé účely.

Závěr

V případě časově omezeného soukromého použití vozidla zaměstnancem, jedná-li se o vozidlo, které je standardně k dispozici více zaměstnancům pro služební účely (avšak není přiděleno konkrétnímu zaměstnanci pro soukromé a služební účely) je základem daně obvyklá cena za půjčení vozidla za období, kdy zaměstnanec toto vozidlo pro soukromé účely skutečně využíval, resp. rozdíl mezi touto obvyklou cenou a cenou za poskytnutí vozidla pro soukromé využití placenou zaměstnancem jeho zaměstnavateli.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele, avšak za předpokladu, že nebudou naplněny podmínky pro § 6 odst. 6 ZDP. Vnitřním předpisem zaměstnavatele by však měly být stanoveny podmínky, za kterých jsou tato vozidla zaměstnancům poskytována (půjčována), tzn. zajištění dostupnosti všem zaměstnancům bez ohledu na pracovní zařazení u zaměstnavatele, způsob zveřejnění vozidel, které jsou k dispozici zaměstnancům pro soukromé účely z důvodu nevyužití k ekonomické činnosti zaměstnavatele (s vymezením časového období), způsob stanovení ceny obvyklé (dle tarifu z půjčoven vozidel) apod.

Zároveň v tomto kontextu výše uvedeného upozorňujeme na jednu ze základních zásad daňového řízení, a to na skutečnost, že správce daně v souladu s § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, při uplatňování daňových zákonů vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, tzn., že zkoumá, zda se v konkrétním případě ve skutečnosti nejedná o prokazatelně zastřený (simulovaný) stav stavem formálněprávním.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**DPH****505/28.06.17 Vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Ivana Svobodová, daňový poradce, č. osv. 4239

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění pravidel týkajících se podávání žádostí o vracení daně v tuzemsku osobami registrovanými k dani v jiném členském státě v případech, kdy má tato osoba registrovaná k dani v jiném členském státě provozovnu umístěnou v dalším jiném členském státě nebo ve třetí zemi.

2. Použité zkratky

- 1) Zákon o DPH - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v současném znění
- 2) Směrnice o DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 3) Směrnice Rady 2008/9/ ES – Směrnice Rady 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě
- 4) Nařízení - Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 5) Třináctá směrnice - Třináctá směrnice Rady, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (86/560/EHS)

3. Situace

Osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě, která je v tomto jiném členském státě registrována (dále jen „členský stát A“), má provozovnu v dalším členském státě, jiném než ve kterém má sídlo (dále jen „členský stát B“), a/nebo má provozovnu ve třetí zemi.³⁰ Zároveň tato osoba nemá sídlo ani provozovnu v České republice.

³⁰ Pro úplnost dodáváme, že tato osoba může mít více stálých provozoven i ve více zemích – jak v členských státech EU, tak ve třetích zemích. Pro jednoduchost textu tuto skutečnost dále nerozepisujeme, jelikož nemá vliv na výsledky

V celém příspěvku předpokládáme, že tyto provozovny mohou přijímat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť jsou dostatečně stálé a mají vhodné personální a technické zdroje, jedná se tedy v souladu s ustanovením Čl. 11 odst. 1 Nařízení o „stálé provozovny“.

Tyto osoby registrované v jiném členském státě i jejich provozovny mohou přijímat³¹ v rámci své ekonomické činnosti, mimo jiné, i plnění s místem plnění v tuzemsku.

V případech plnění s místem plnění v tuzemsku (například dodání zboží, poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, poskytnutí přepravy osob, poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělání a zábavy, poskytnutí stravovací služby či poskytnutí nájmu dopravního prostředku), poskytnutých plátcem daně bude uplatněna česká daň. Jelikož příjemci těchto plnění nejsou českými plátcí, nemohou si uplatnit odpočet daně na vstupu prostřednictvím přiznání k DPH.

Těmto daňovým subjektům ovšem vzniká (za splnění dalších podmínek) dle ustanovení § 82a zákona o DPH nárok na vrácení daně na vstupu. O vrácení daně si mohou požádat prostřednictvím podání žádosti o vrácení daně (dále jen „Žádost“).

Dílčí otázka I

Spornou otázkou je, prostřednictvím kterého státu by měla osoba registrovaná v členském státě A se stálou provozovnou umístěnou ve státě B podávat Žádosti týkající se tuzemských plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve státě B.

Dílčí otázka II

Další otázkou je, prostřednictvím kterého státu by měla osoba registrovaná v členském státě A se stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi podávat Žádosti o vrácení daně týkající se tuzemských plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi.

4. Analýza situace

Směrnice o DPH poskytuje osobám usazeným³² v jiném členském státě, než ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, možnost vrácení této daně při splnění určitých podmínek.

³¹ Skutečnost, že stálá provozovna může přijímat plnění, vyplývá z článku 22 odstavce 1 Nařízení:

„Za účelem identifikace stálé provozovny příjemce, již je služba poskytnuta, přezkoumá poskytovatel povahu a využití poskytnuté služby. Jestliže povaha a využití poskytnuté služby neumožňují identifikovat stálou provozovnu, již je služba poskytnuta, poskytovatel při identifikaci daně stálé provozovny přihlídně zejména k tomu, zda smlouva, objednávka a identifikační číslo pro DPH přidělené členským státem příjemce, které mu příjemce sdělil, identifikují stálou provozovnu jako příjemce služby a zda je stálá provozovna subjektem, který za službu platí.“

V případě, že stálá provozovna příjemce, již je služba poskytnuta, nemůže být určena podle prvního a druhého pododstavce tohoto odstavce, nebo v případě, že služby, na něž se vztahuje článek 44 směrnice 2006/112/ES, jsou poskytnuty osobě povinné k dani podle smlouvy, která se vztahuje na jednu nebo více služeb využívaných nezjistitelným nebo nekvantifikovatelným způsobem, poskytovatel může oprávněně považovat služby za poskytnuté v místě, kde má příjemce sídlo ekonomické činnosti.“

³² Dle ustálené judikatury (např. případ 73/06 Planzer Luxembourg Sarl) se za sídlo hospodářské činnosti považuje místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení společnosti a kde jsou vykonávány funkce její ústřední správy.

Jednou z těchto podmínek je podání Žádosti prostřednictvím elektronického portálu v členském státě, ve kterém je osoba povinná k dani usazena.

Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že ostatní podmínky dané Směrnicí o DPH jsou splněny.

4.1 Osoba registrovaná k dani v členském státě A se stálou provozovnou v členském státě B

Nejprve uvádíme přehled relevantní evropské i národní legislativy.

Článek 170 Směrnice o DPH

*„Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu článku 1 směrnice 86/560/EHS [****], čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice 2008/9/ES [*****] a článku 171 této směrnice není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:*

a) plnění podle článku 169;

b) plnění, z nichž je daň povinen odvést výlučně pořizovatel nebo příjemce v souladu s články 194 až 197 a článkem 199.

Článek 171, odstavec 1 Směrnice DPH

„Osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici 2008/9/ES.“

Článek 7 Směrnice Rady 2008/9/ ES

„Aby dosáhla vrácení daně v členském státě vrácení daně, musí osoba povinná k dani neusazená v členském státě vrácení daně podat v členském státě, ve kterém je usazena, prostřednictvím elektronického portálu zřízeného tímto členským státem elektronickou žádost o vrácení daně určenou členskému státu vrácení daně.“

Ustanovení § 82a odstavec 4 Zákona o DPH uvádí, že

„Podmínkou pro vrácení daně v tuzemsku je podání žádosti o vrácení daně prostřednictvím elektronického portálu v jiném členském státě, v němž má osoba registrovaná k dani sídlo nebo provozovnu.“

Ustanovení § 4 odstavce 1 písm. i Zákona o DPH uvádí, že

„sídlem [se rozumí] u osoby povinné k dani adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu,“

Podle článku 7 Směrnice Rady 2008/9/ES má být podána Žádost ve státě usazení žadatele. Protože evropská legislativa nijak specificky neupravuje situaci, kdy je žadatelem osoba registrovaná k dani v členském státě A, avšak má stálou provozovnu ve státě B (a Žádost se týká plnění, která jsou přiřaditelná činnosti stálé provozovny umístěné ve státě B), je nutno na legislativu nahlížet tak, že má daňový subjekt možnost volby, ve kterém státě bude žádost podána.

Rovněž Zákon o DPH dává možnost volby. Jak je uvedeno výše, dle zákona o DPH se žádost podává prostřednictvím *„...portálu v jiném členském státě, v němž má osoba registrovaná k dani sídlo nebo provozovnu.“*

Nárok na vrácení daně však v souladu s evropskou i národní legislativou bezpochyby vzniká jak v případě plnění přiřaditelných činnosti zřizovatele (tedy osoby registrované k dani v členském státě A), tak i jeho stálé provozovny³³. Otázkou tedy je, jak požádat o vrácení daně u plnění přiřaditelných činnosti stálé provozovny, aby na straně správce daně nedošlo k pochybnostem o oprávněnosti takové Žádosti.

Vzhledem k benevolentnosti znění Zákona o DPH lze tedy podle našeho názoru postupovat tak, že daňový subjekt si sám zvolí, zda u plnění přiřaditelných stálé provozovně podá Žádost prostřednictvím elektronického portálu buď v členském státě A (tedy ve státě, kde má sídlo zřizovatel stálé provozovny) nebo členském státě B (tedy ve státě, kde je stálá provozovna umístěna). Obě varianty by měly být posuzovány správcem daně shodně.

Pro úplnost doplňujeme, že o vrácení daně z plnění přiřaditelných činnosti zřizovatele stálé provozovny lze požádat pouze ve státě sídla zřizovatele. Žádost podaná ve státě zřizovatele tedy bude zahrnovat plnění, která přijímá zřizovatel, a dále může obsahovat i plnění, která přijímá jedna (či více) stálých provozoven umístěných v jiných členských státech. V případě více provozoven v jiných členských státech je možné do Žádosti ve státě A zahrnout přijatá plnění pouze některých provozoven s tím, že plnění přijatá ostatními provozovnami budou zahrnuty do Žádosti v jednotlivých členských státech, ve kterých jsou provozovny umístěny.

³³ Jak už bylo uvedeno výše, pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že další podmínky stanovené v § 82a a 82b jsou splněny.

Zamezení duplicity v podaných Žádostech

V okamžiku, kdy je umožněno podat Žádost prostřednictvím elektronických portálů obou zemí, mohlo by (např. administrativní chybou při přípravě Žádosti) dojít k situaci, kdy je jeden daňový doklad zahrnut do Žádosti podané prostřednictvím státu A i do Žádosti podané prostřednictvím státu B.

Domníváme se, že tato skutečnost by neměla výše uvedený závěr zpochybnit. Správce daně si může prostřednictvím systému VIES ověřit, že žadatelem je jedna a ta samá osoba, jen s identifikačními čísly vydanými ve členském státě A nebo B. Následně má vždy možnost případnou duplicitu odhalit dle čísel daňových dokladů uvedených v Žádostech a zamezit tak případnému několikanásobnému vrácení daně vztahující se k jednomu daňovému dokladu.

Dílčí závěr I

Pokud jde o plnění přijatá stálou provozovnou umístěnou v členském státě B, má zřizovatel této stálé provozovny (tj. osoba registrovaná k dani v členském státě A), možnost volby, prostřednictvím kterého z těchto dvou členských států bude Žádost podána.

4.2 Osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi

Nejprve je třeba analyzovat, jaká legislativa je pro danou situaci relevantní. Níže proto citujeme vybraná relevantní ustanovení přepisů, upravujících vrácení daně zahraničním osobám.

Článek 171 odstavec 2 Směrnice o DPH

„Osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 86/560/EHS. (...)“

Článek 2 odstavec 1 Třinácté směrnice

„Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice

Článek 2 odstavec 1 Třinácté směrnice

„Členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími zeměmi.“

Ustanovení § 83 odstavce 1 Zákona o DPH

„Nárok na vrácení daně za zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku přijaté zahraniční osobou povinnou k dani, která nemá provozovnu na území Evropské unie, může uplatnit tato osoba, pokud v období, za které žádá o vrácení daně, v tuzemsku neuskutečňuje jiná než tato plnění:

- a) dovoz zboží,*
- b) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně,*
- c) plnění podle § 69,*
- d) plnění, u něhož jsou povinni přiznat daň plátce nebo identifikovaná osoba, pro které je plnění poskytnuto, nebo*
- e) poskytnutí služby, na kterou se použije zvláštní režim jednoho správního místa.“*

Ustanovení § 4 odstavce 1 písm. g) Zákona o DPH

„zahraniční osobou (se rozumí) osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu,“

Třináctá směrnice se zabývá úpravou vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. Osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi má ovšem sídlo na území Společenství. Nemůže se tedy jednat o osobu neusazenou na území Společenství a Třináctou směrnicí zde proto nelze aplikovat.

Dále ustanovení § 4 odstavec 1 písm. g) zákona o DPH uvádí, že za zahraniční osobu se považuje „...osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu“. V našem případě se ale jedná o osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, která zde má sídlo. Ani podle zákona o DPH se tedy nemůže jednat o zahraniční osobu a nelze aplikovat ustanovení § 83 zákona o DPH.

Plnění, která přijme stálá provozovna umístěná ve třetí zemi, a u kterých vzniká nárok na vrácení daně, bude tedy nutné zahrnout do Žádosti podané prostřednictvím elektronického portálu v zemi, kde má sídlo zřizovatel stálé provozovny v souladu s ustanovením § 82a zákona o DPH. V této Žádosti mohou být rovněž zahrnuta plnění, která se vztahují k činnosti zřizovatele.

Na rozdíl od předešlé situace zde daňový subjekt nemá možnost volby, ve které zemi bude podána Žádost.

Pro úplnost doplňujeme, že vrácení daně zahraničním osobám povinným k dani je omezeno uplatněním principu vzájemnosti (tento princip v současnosti Česká republika uplatňuje pouze u Švýcarska, Makedonie a Norska). Tento princip ale nelze na popsany problém aplikovat, jelikož stálá provozovna umístěná ve třetí zemi není samostatný subjekt a rozhodující je sídlo zřizovatele stálé provozovny, které je dle výše uvedených předpokladů v členském státě A.

Dílčí závěr II

Z výše uvedeného rozboru legislativy vyplývá, že osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi, nesplní podmínky ustanovení § 83 odstavec 1 zákona o DPH. Proto bude taková osoba Žádost (i v případě plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi) podávat prostřednictvím elektronického portálu v zemi svého sídla dle ustanovení § 82a zákona o DPH.

5. Návrh řešení

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.