

Generální finanční ředitelství
Lazarská 7, Praha 1, 117 22

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 9.11.2011

OBSAH

ČÁSTEČNĚ UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

339/14.09.11 Uplatňování DPH v případě nepeněžních vkladů a souvislosti v oblasti účetnictví a daně z příjmů právnických osob.....str. 2

Předkládá: Martin Kopecký

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK ke dni 9.11.2011

Daň z příjmů

345/13.10.11 Stabilizační půjčka studentům.....str. 13

Předkládají: Ing.Jana Tepperová, Ing.Jiří Nesrovnal

NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK odložený na příští jednání KV

DPH

344/13.10.11 Aplikace DPH na službu spočívající ve výplatě výher sázejícím

Předkládá: Ing. Pavel Černý

PŘÍSPĚVEK ČÁSTEČNĚ UZAVŘEN (v části DPH)

(stanovisko k částem týkajících se účetnictví - var. 2 a var. 3 bude doplněna)

Daň z příjmů

339/14.09.11 Uplatňování DPH v případě nepeněžních vkladů a souvislosti v oblasti účetnictví a daně z příjmů právnických osob

Předkládá: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Úvod

Cílem příspěvku je vyjasnit uplatnění DPH v případě nepeněžitých vkladů a dopady uplatnění DPH na účetnictví a daň z příjmů.

Podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o DPH („ZDPH“), se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu také považuje vložení majetkového vkladu v nepeněžité podobě ve hmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně. Obdobná úprava týkající se vložení majetkového vkladu v nepeněžité podobě v nehmotném majetku je uvedena v ustanovení § 14 odst. 3 písm. f) ZDPH.

Od 1. dubna 2011 byl novelou č. 47/2011 do ZDPH zaveden nový institut ručení za daňový nedoplatek na DPH. Rádi bychom Vás požádali o vyjasnění praktické aplikace společné a nerozdílné odpovědnosti za splnění daňové povinnosti vkladatelem a nabyvatelem a o potvrzení rozdílu oproti ručení za daňový nedoplatek na DPH. Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že ke dni vkladu jsou vkladatel i nabyvatel registrováni jako plátcí daně, vkladatel při pořízení vkládaného majetku uplatnil plný nárok na odpočet daně, nabyvatel má plný nárok na odpočet daně na vstupu a jak vkladatel, tak i nabyvatel mají sídlo v České republice.

1. Analýza institutu společného a nerozdílné odpovědnosti vs. ručení za nezaplacenou daň

Společná a nerozdílná odpovědnost za splnění daňové povinnosti byla do ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH doplněna bodem č. 41 zákona č. 302/2008 Sb. s účinností od 1. ledna 2009. Z textu důvodové zprávy k tomuto bodu novely ZDPH není zřejmé, z jakého důvodu byla povinnost ke splnění daňové povinnosti rozšířena i na nabyvatele vkladu. Dále důvodová zpráva nespecifikuje, zda toto ustanovení mělo do ZDPH zapracovávat čl. 205 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice“), který umožňuje, aby členské státy stanovily, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň¹.

¹ Termín „ručení“ se objevuje v českém a slovenském znění Směrnice. V některých jiných zněních Směrnice (např. anglickém, francouzském, italském a polském) se objevuje termín „společná odpovědnost“. Podle názoru předkladatele nemá žádná jazyková verze Směrnice přednost před ostatními a pokud je některé verzi použit termín „ručení“ a v jiné „společná odpovědnost“, mělo by se vycházet ze

Otázku vkladů řeší Směrnice v čl. 19, podle kterého členské státy v případě převodu souhrnu majetku nebo jeho části jako vkladu do obchodní společnosti mohou mít za to, že nedošlo k dodání zboží. Podle čl. 193 Směrnice je daň povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202. Možnost členského státu stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, která obdržela nepeněžitý vklad, není ve Směrnici uvedena.

Ze Směrnice tedy není možné usuzovat na význam předmětného ustanovení v § 13 a §14 ZDPH, neboť Směrnice nezná společnou a nerozdílnou odpovědnost více osob za splnění povinnosti odvést daň. Směrnice pouze v čl. 205 umožňuje, aby členské státy zapracovaly do národní legislativy institut ručení. Společná a nerozdílná odpovědnost za splnění povinnosti a ručení za splnění povinnosti jsou však právně dvě odlišné kategorie a nelze je zaměňovat.

Pokud společnou odpovědnost stanoví ZDPH, pak jde o odpovědnost nad rámec Směrnice (která umožňuje pouze akcesorický vztah ručení), ale dotčené osoby (vkladatel, příjemce) ji mohou využít ve svůj prospěch, neboť zde není žádný rozpor se Směrnicí. Nelze však společnou odpovědnost vykládat ve světle čl. 205 Směrnice, tedy považovat ji za ručení nabyvatele za splnění daňové povinnosti vkladatele, která vkladateli v souvislosti s vkladem vznikla.

Společná a nerozdílná odpovědnost ke splnění daňové povinnosti je stanovena také v § 5b odst. 2 ZDPH, podle kterého členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. V tomto případě je odpovědnost širší než v § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH, kde je odpovědnost omezena pouze na splnění daňové povinnosti vzniklé v souvislosti s vkladem majetku. I z úpravy společné odpovědnosti jednotlivých členů skupiny DPH vyplývá, že všichni odpovídají společně, nikoliv že ostatní členové skupiny ručí na splnění daňové povinnosti, ke které je povinen pouze její zastupující člen. Pokud tedy ZDPH používá termín „společná a nerozdílná odpovědnost“, pak tento termín musí mít pro celý ZDPH stejný význam.

Společná a nerozdílná odpovědnost nemá v ZDPH stanovena bližší pravidla. Stejně tak tomu je i v ostatních daňových předpisech, které stanoví společnou a nerozdílnou odpovědnost více osob za splnění daňové povinnosti - § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, § 3 odst. 5 a § 8 odst. 5 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, § 4 odst. 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

Vzhledem k absenci právní úpravy týkající se společné a nerozdílné odpovědnosti za splnění právní povinnosti ve veřejnoprávních předpisech je nutno podle mého názoru vycházet z úpravy společné a nerozdílné odpovědnosti v soukromém právu. Podle

smyslu a účely úpravy uvedené ve Směrnici, kterým je podle názoru předkladatele rozšíření okruhu osob, které mají (primární nebo sekundární) odpovědnost za úhradu daně spolu s primárním daňovým dlužníkem.

§ 511 odst. 1 občanského zákoníku jestliže je právním předpisem nebo rozhodnutím soudu stanoveno, nebo účastníky dohodnuto, anebo vyplývá-li to z povahy plnění, že více dlužníků má témuž věřiteli splnit dluh společně a nerozdílně, je věřitel oprávněn požadovat plnění na kterémkoli z nich. Jestliže dluh splní jeden dlužník, povinnost ostatních vůči věřiteli zanikne.

Z výše uvedeného plyne, že v případě vkladu může daňovou povinnost splnit vůči správci daně jak vkladatel, tak i příjemce, a jestliže povinnost splní kterýkoliv z nich, pak daňová povinnost druhého vůči správci daně zanikne.

Otázku splnění daňové povinnosti vůči správci daně si mohou vkladatel a nabyvatel vyřešit ve smlouvě o vkladu. Takováto dohoda nemá vliv na oprávnění správce daně vyžadovat splnění daňové povinnosti jak po vkladateli, tak i po nabyvateli, neboť upravuje pouze vzájemný vztah mezi dvěma subjekty soukromého práva a nikoliv jejich vztah ke správci daně².

Pokud by si strany podíl na dluhu smluvně neurčily, pak by to znamenalo, že každá z nich má ve smyslu § 511 odst. 2 občanského zákoníku povinnost uhradit druhé straně polovinu z částky uhrazené daně, neboť jde o soukromoprávní vztah mezi těmito dvěma subjekty, pro který ZDPH nemá samostatnou zvláštní právní úpravu. Pokud by daň uhradil vkladatel, pak by měl mít nárok, aby mu nabyvatel uhradil polovinu zaplacené daně. Vyrovnání mezi vkladatelem a nabyvatelem ZDPH neřeší, neboť jde o soukromoprávní vztah mezi vkladatelem a nabyvatelem. Pokud si strany ve smlouvě o vkladu, případně v jiné smlouvě, určí, že povinnost uhradit DPH vztahující se k předmětu vkladu má nabyvatel, který zároveň uplatní nárok na odpočet této daně, a nabyvatel tuto daň uhradí, pak tak činí svým jménem a na svůj účet. Vkladateli z této smlouvy neplyne žádný příjem, neboť neuhrazená daň nevstupuje do pořizovací ceny podílu ve společnosti, která vklad nabývá.

Přiznat daň má dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH povinnost vždy plátce, který zdanitelné plnění uskutečnit, tj. vkladatel.

Pokud § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH uvádí, že vkladatel i nabyvatel odpovídají za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně, pak podle názoru předkladatele se termínem „daňová povinnost“ myslí daň na výstupu vyplývající z uskutečněného zdanitelného plnění ve formě nepeněžitého vkladu.

To znamená, že společná a nerozdílná odpovědnost se vztahuje pouze k platbě daně, nikoliv k jejímu přiznání.

² Podle § 241 daňového řádu je dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese namísto daňového subjektu zcela nebo zčásti jiná osoba, není vůči správci daně účinná.

1.1. Dílčí závěr

Institutu společné a nerozdílné odpovědnosti definovaný v § 13 odst. 4 písm. f)/ § 14 odst. 3 písm. f) ZDPH je aplikovatelný pouze v případě nepeněžitých vkladů a opravňuje správce daně požadovat na kterémkoliv subjektu úplné splnění daňové povinnosti. Tomu odpovídá samostatné oprávnění vkladatele i nabyvatele tuto daň jako svoji vlastní daňovou povinnost svým jménem a na svůj daňový účet uhradit.

Přiznat tuto daň má vždy pouze vkladatel. Pokud daň uhradí nabyvatel, nemůže ji správce daně již dále vymáhat na vkladateli. Nabyvatel tuto daň hradí jako svoji vlastní daňovou povinnost, nikoliv jako daňovou povinnost vkladatele. Dohoda mezi nabyvatelem a vkladatelem o tom, kdo daň uhradí, je vůči správci daně neúčinná.

Ručení za nezaplacenou daň definované v § 109 ZDPH je správce daně oprávněn uplatnit na jakékoliv zdanitelné plnění, u kterého správce daně prokáže existenci skutečností podle § 109 ZDPH. Ručení však nelze uplatnit v případě nepeněžitého vkladu, neboť vkladatel i nabyvatel jsou oba primárními daňovými dlužníky.

2. Dopady z hlediska účetnictví

Režim společné odpovědnosti a ručení v oblasti DPH nemá žádný přímý odraz v účetních předpisech. Proto je třeba, aby na základě obecných účetních principů a pravidel účetnictví zohledňovalo vznik práv a povinností vyplývajících z titulu společné odpovědnosti, resp. ručení za splnění daňové povinnosti.

2.1. Společná odpovědnost u nepeněžitých vkladů

Vzhledem k tomu, že k převodu vlastnictví mezi vkladatelem a nabyvatelem dochází na základě smlouvy o vkladu, předpokládá se, že tato smlouva může upravit mezi stranami (bez vlivu na jejich povinnost vůči správci daně), kdo splní povinnost uhradit dlužnou daň. Pokud by k této dohodě nedošlo, pak by o tomto závazku museli účtovat obě smluvní strany a teprve na základě úhrady jednou z nich by druhá strana svůj daňový závazek odúčtovala zpět (a případně zaúčtovala uplatněný regres).

Způsob účtování by měl vycházet z toho, že DPH by v případě plného nároku na odpočet měla být neutrální daní, pokud jde o výsledek hospodaření³. To znamená, že bez ohledu na to, zda daň uhradí převodce nebo nabyvatel, neměla by u žádného z nich být zaplacená daň výnosem nebo nákladem.

Pokud v případě vkladu do základního kapitálu uhradí DPH převodce, pak navrhuji následující způsob účtování:

Varianta 1 – strany se dohodly, že DPH uhradí převodce⁴, nabyvatel nárokuje odpočet v plné výši, hodnota vkladu určena znalcem ve výši 200 včetně DPH (základ

³ Výjimkou jsou například bezúplatná plnění, kdy je plátce povinen odvést daň na výstupu a příjemce plnění je oprávněn nárokovat odpočet této (nezaplacené) daně. To však není případ nepeněžitého vkladu, kdy vkladatel buď obdrží jako protihodnotu nový obchodní podíl nebo se vkladem hodnota jeho existujícího obchodního podílu zvýší.

⁴ Pro zjednodušení předpokládáme, že podíl převodce na společném závazku z titulu DPH je zanedbatelný.

daně 167, daň 33), zůstatková cena vkladu u vkladatele je 100. Předmětem vkladu je movitá věc.

	Převodce		Nabyvatel	
	MD/D		MD/D	
Hmotný majetek (předmět vkladu)	110	022/xxx		
Oprávký dlouhodobého hm. majetku	10	xxx/082		
Uzavření smlouvy o vkladu a předání předmětu vkladu nabyvateli	100	378/082	167	022/419
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	110	082/022		
Uplatnění DPH na výstupu	33	061/343	33	343/419
Úhrada DPH správci daně	33	343/221		
Uplatnění nároku na odpočet			33	221/343
Zápis zvýšení ZK do OR	100	061/378	200	419/411

Variantá 2 – strany se dohodly, že DPH uhradí a nárokuje v plné výši nabyvatel, hodnota vkladu určena znalcem ve výši 167 bez DPH⁵ (daň 33).

	Převodce		Nabyvatel	
	MD/D		MD/D	
Hmotný majetek (předmět vkladu)	110	022/xxx		
Oprávký dlouhodobého hm. majetku	10	xxx/082		
Uzavření smlouvy o vkladu a předání předmětu vkladu nabyvateli	100	378/082	167	022/419
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	110	082/022		
Uplatnění DPH na výstupu			33	343.1/343.2
Uplatnění nároku na odpočet			33	343.2/343.1
Zápis zvýšení ZK do OR	100	061/378	167	419/411

⁵ Podle názoru předkladatel lze, aby znalec v souladu s § 59 odst. 3 obchodního zákoníku stanovil hodnotu vkladu ve výši bez DPH. Tento přístup odpovídá ekonomické realitě, kdy ve variantě 2 hradí DPH na vstupu a uplatňuje související nárok na odpočet DPH nabyvatel, zatímco ve variantě 1 hradí DPH na výstupu vkladatel, zatímco nárok na odpočet uplatňuje nabyvatel.

Uvedené způsoby účtování vyjadřují ekonomické dopady vkladu, včetně uplatnění DPH. V případě, kdy daňovou povinnost splní nabyvatel (tzn., že DPH uplatní a zároveň ji vynárokuje zpět), pak se o tuto DPH vlastní kapitál nabyvatele nezvyšuje.

Varianta 3 – strany se dohodly, že DPH uhradí převodce na daňový účet nabyvatele a nabyvatel uplatní nárok na odpočet v plné výši. Pro zachování neutrality se převodce a nabyvatel zároveň dohodnou, že nabyvatel vrácené DPH přepošle zpět na účet převodce. Hodnota vkladu určena znalcem ve výši 167 bez DPH (daň 33) tato hodnota je rovněž uvedena v související smlouvě o vkladu a v rozhodnutí valné hromady nabyvatele o zvýšení základního kapitálu. To znamená, že v okamžiku úhrady daně převodcem mu zároveň vznikne (soukromoprávní) pohledávka vůči nabyvateli ve výši uhrazené daně.⁶

Tato varianta nejlépe vystihuje ekonomickou podstatu a vůli stran při nepeněžitým vkladu mezi plátcí, neboť umožňuje, aby se zaplacená DPH vrátila zpět na vkladatele, tzn. žádná ze stran navíc k nepeněžitému vkladu nic nepřidá a ani navíc neobdrží hotovost ve výši daně nad rámec hodnoty vkladu určené znalcem.

	Převodce		Nabyvatel	
	MD/D		MD/D	
Hmotný majetek (předmět vkladu)	110	022/xxx		
Oprávky dlouhodobého hm. majetku	10	xxx/082		
Uzavření smlouvy o vkladu a předání předmětu vkladu nabyvateli	100	378.1/082	167	022/419
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	110	082/022		
Uplatnění DPH na výstupu (závazek) a související pohledávka za nabyvatelem	33	378.2/343		
Uplatnění nároku na odpočet DPH (pohledávka) a související závazek vůči vkladateli			33	343/379
Úhrada DPH správci daně	33	343/221		
Uplatnění nároku na odpočet			33	221/343
Vyrovnání DPH mezi vkladatelem a nabyvatelem	33	221/378.2	33	379/221
Zápis zvýšení ZK do OR	100	061/378.1	167	419/411

⁶ Podle názoru předkladatele dohody převodce a nabyvatele o vypořádání DPH souvisejícího s nepeněžitým vkladem neodporuje regulaci vkladu dle § 59, § 109 (pro s.r.o.), resp. § 163a ObchZ (pro a.s.). Protože hodnota vkladu je určena bez DPH a ve stejné výši je tento vklad použit na zvýšení základního kapitálu, neznamená to, že hodnota vkladu je nižší, než je povinnost společníka ke splacení upsaného vkladu, ani že hodnota vkladu je vyšší a dochází k vrácení rozdílu ve smyslu § 163a odst. 3 ObchZ.

2.2. Dílčí závěr – společná odpovědnost

Podle názoru předkladatele jsou všechny tři varianty uplatnění DPH z hlediska ZDPH přípustné.

Varianta 1 – DPH přizná a zaplatí na svůj daňový účet vkladatel, nabyvatel uplatní nárok na odpočet DPH.

Varianta 2 – DPH přizná vkladatel, nabyvatel zaplatí DPH na svůj daňový účet a zároveň uplatní nárok na odpočet. Uhrazením DPH nabyvatelem dochází k zániku daňové povinnosti vkladatele vůči správci daně. Protože tato situace není v ZDPH procesně řešena a došlo by u vkladatele i nabyvatele k diskrepanci mezi přiznanou a zaplacenou daní (daňovou povinností), měl by nabyvatel a/nebo vkladatel informovat správce daně o tom, že přiznanou DPH hradí nabyvatel na svůj daňový účet. Lze postupovat analogicky tak, jak je uvedeno v § 109a odst. 2 ZDPH pro případ zvláštního zajištění daně.

Varianta 3 – DPH přizná vkladatel a zaplatí ji na daňový účet nabyvatele a zároveň mu ve výši zaplacené daně vznikne pohledávka vůči nabyvateli, vkladatel uplatní nárok na odpočet DPH a zároveň má ve výši odpočtu závazek vůči vkladateli. Protože tato situace není v ZDPH procesně řešena a došlo by u vkladatele i nabyvatele k diskrepanci mezi přiznanou a zaplacenou daní (daňovou povinností), měl by nabyvatel a/nebo vkladatel informovat správce daně o tom, že přiznanou DPH hradí nabyvatel na svůj daňový účet. Lze postupovat analogicky tak, jak je uvedeno v § 109a odst. 2 ZDPH pro případ zvláštního zajištění daně.

Podle názoru předkladatele jsou všechny tři výše uvedené varianty účtování o DPH při nepeněžitém vkladu přípustné a vyplývají z dohody stran o tom, kdo uhradí daňovou povinnost a jakým způsobem dojde případně mezi stranami ke vzájemnému vyrovnání.

Všechny navržené varianty vyjadřují ekonomickou podstatu příslušné transakce a respektují vůli stran vyjádřenou ve smlouvě o vkladu o tom, kdo ponese břemeno DPH. Tato smlouva je sice vůči správci daně při nesplnění daňové povinnosti neúčinná, pokud je však daňová povinnost v souladu se smlouvou uhrazena, pak ji musí správce daně respektovat.

2.3. Ručení

V případě ručení musí účetnictví převodce i nabyvatele respektovat subsidiární a akcesorickou podstatu závazku ručitele. To znamená, že v případě úhrady daně ručitelem musí účetnictví zohlednit také vznik nového závazku z titulu regresu ručitele vůči původnímu dlužníkovi. Na rozdíl od společné odpovědnosti je zda vždy pouze jeden primární dlužník a strany se smluvně nemohou dohodnout, že z ručitele jako sekundárního dlužníka se stane společný a nerozdílný primární dlužník.

Na druhé straně však tento nový závazek by neměl mít vliv na to, že DPH by z hlediska výsledku hospodaření měla být neutrální jak u plátce daně, tak i u ručitele.

Ručitel sice uhradí dlužnou daň za plátce, na druhé straně však tato DPH je součástí ceny, kterou má ručitel zaplatit plátcovi za přijaté plnění.

Pokud tedy ručitel uplatní vůči plátcovi regres z titulu zaplacené daně, může vůči této pohledávce plátce namítat svoji pohledávku vůči ručiteli z titulu nezaplacené části kupní ceny. Pokud není lhůta pro platbu odložena, pak lze tyto pohledávky vzájemně započíst, neboť obě tyto pohledávky mají soukromoprávní charakter a lze je případně smluvně převádět na třetí osoby.

Pro účely účtování není podstatné, zda ručitel bude postupovat podle § 109a ZDPH a uhradí daň na daňový účet poplatníka sám, nebo zda bude tato úhrada provedena na základě výzvy správce daně. Podle mého názoru lze o závazku ručitele vůči finančnímu úřadu a související pohledávce vůči poplatníkovi účtovat na straně ručitele pouze rozvahově, tzv. bez vlivu na jeho hospodářský výsledek. Pokud již ručitel plátce celou cenu vč. DPH zaplatil, pak mu vůči plátcovi vznikne nová pohledávka ve výši zaplacené DPH.

Pokud by nebylo pravděpodobné, že regresní pohledávka ručitele za hlavním dlužníkem bude uhrazena, pak je ručitel povinen vytvořit (daňově neúčinnou) opravnou položku v souvislosti s reálnou možností budoucího odpisu této pohledávky. Pokud se ručitel rozhodne neuplatňovat vůči primárnímu plátcovi DPH regres, pak DPH zaplacenou z titulu ručení zaúčtuje přímo do svých (daňových) nákladů.

Příklad: Příjemce uhradí na základě ručení DPH ve výši 33 za plnění v celkové ceně 200 (základ daně 167, daň 33) a uplatní vůči plátcovi regres.

	Převodce		Nabyvatel	
	MD/D		MD/D	
Prodej zboží	167	311/604	167	112/321
DPH na výstupu	33	311/343	33	343/321
Uplatnění nároku na odpočet			33	221/343
Uplatnění daně z titulu ručení			33	315/343
Zaplacení daně z titulu ručení			33	343/221
Uplatnění regresu	33	343/325		
Zápočet	33	325/311	33	321/315

2.4. Dílčí závěr - ručení

Vzhledem k tomu, že společná odpovědnost a ručení představují různé formy zajištění daně, musí se tedy současně lišit i způsob jejich zaúčtování, jak u vkladatele, tak u nabyvatele. Na rozdíl od společné odpovědnosti vzniká vždy regresní pohledávka ručitele vůči primárnímu dlužníkovi, která musí být zachycena v účetnictví obou subjektů.

3. Dopady z hlediska daně z příjmů

3.1 Zákonná úprava

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemá vlastní úpravy daňových dopadů společné odpovědnosti dlužníků za splnění závazků ani daňových dopadů ručení u hlavního dlužníka a u ručitele. Na základě § 23 odst. 2 a odst. 10 ZDP by se pro zjištění základu daně mělo vycházet z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví.

3.2 Dílčí závěr

Jak se zřejmé z výše uvedeného návrhu účtování, úhrada daně z titulu společné odpovědnosti ani úhrada daně z titulu ručení a následný regres by neměly mít vliv na výsledek hospodaření. Z tohoto důvodu by uplatnění institutu společné odpovědnosti ani ručení pro účely DPH nemělo mít žádné přímé dopady v rámci daně z příjmů.

Pokud se DPH zaplacená z titulu ručení stane nákladem, pak je tento náklad plně daňově uznatelným na základě § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, neboť tato daň není v § 25 ZDP specificky uvedena jako daňově neuznatelný náklad. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu pak plyne, že náklady uvedené § 24 odst. 2 ZDP již není třeba testovat na daňovou uznatelnost podle § 24 odst. 1 ZDP, ale bez dalšího jde o daňově uznatelné náklady.

4. Závěr

Navrhuji, aby byla potvrzena správnost výše uvedených závěrů, a to z hlediska DPH, účetnictví a daně z příjmů.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

K úvodu, tj. z pohledu úpravy DPH

I když důvodová zpráva k novele zákona o DPH platné od 1.1.2009 neuvádí na základě jakých důvodů byl institut společné a nerozdílné odpovědnosti za splnění daňové povinnosti do ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) zapracován, je zřejmé, že tímto byly poznatky z praxe, kdy vkladatel daň přiznal, ale neodvedl a nabyvatel uplatnil nárok na odpočet.

Společná a nerozdílná odpovědnost za splnění povinnosti a ručení za splnění povinnosti jsou nesporně dvě odlišné právní kategorie (instituty). Nedomníváme se však, že v daném případě je zakotvení společné a nerozdílné odpovědnosti v ZDPH nad rámec směrnice.

Ačkoli jinak lze ve výchozích bodech s rozбором v části 1 příspěvku v zásadě souhlasit, zůstává tu výhrada ke striktnímu konstatování v dílčím závěru pod bodem 1.1., a to, že nabyvatel hradí daň, za kterou odpovídá společně a nerozdílně, jako svoji vlastní daňovou povinnost. V případě, že nabyvatel dotčenou daň uhradí, činí tak na osobní účet vkladatele vedený u příslušného správce daně vkladatele. Nabyvatel tuto daňovou povinnost nepřiznává. Pokud daň uhradí, činí tak z titulu své

společné a nerozdílné odpovědnosti, kterou sdílí s vkladatelem v rovině platební. Lze doporučit, aby nabyvatel v případě, že se rozhodne tuto daňovou povinnost uhradit, zaslal správci daně vkladatele sdělení k platbě, tj. uvědomil tohoto správce daně, že zaslal na ODÚ vkladatele úhradu daňové povinnosti vyplývající z majetkového vkladu ve smyslu § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH.

K bodu 2. Dopady z hlediska účetnictví

Dílčí výhrady k navrhovanému způsobu účtování.

Část 2.1. a 2.2. – Společná odpovědnost

Variant 1.

PŘEVODCE – souhlas s navrženým způsobem účtování (ČÚS č. 014 Dlouhodobý finanční majetek stanoví v bodu 3.2., že účetní zůstatková cena se zvyšuje o DPH, pokud zákon o DPH považuje tento vklad za zdanitelné plnění).

NABYVATEL – souhlas s navrženým způsobem účtování.

Variant 2.

PŘEVODCE - nesouhlas s navrženým způsobem účtování. Podle bodu 3.2. ČÚS č. 014 Dlouhodobý finanční majetek se účetní zůstatková cena zvyšuje o DPH, pokud zákon o DPH považuje tento vklad za zdanitelné plnění. Z navrhovaného postupu účtování dále nevyplývá, že DPH je u PŘEVODCE přiznána, jak se o této povinnosti zmiňuje předkladatel s odkazem na ZDPH.

NABYVATEL – nesouhlas s navrženým způsobem účtování. Účtováno bude s ohledem na zápis v obchodním rejstříku.

K poznámce pod čarou 6 – ve smyslu textu citovaného ustanovení obchodního zákoníku hodnota vkladu odpovídá částce, která bude zaúčtována na účet 411 v závislosti na zápisu o zvýšení základního kapitálu v obchodním rejstříku.

Variant 3.

PŘEVODCE – nesouhlas s navrženým způsobem účtování. Podle bodu 3.2. ČÚS č. 014 Dlouhodobý finanční majetek se účetní zůstatková cena zvyšuje o DPH, pokud ZDPH považuje tento vklad za zdanitelné plnění.

NABYVATEL – nesouhlas s navrhovaným způsobem účtování zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Účtováno bude s ohledem na zápis v obchodním rejstříku.

K poznámce pod čarou 7 - ve smyslu textu citovaných ustanovení obchodního zákoníku hodnota vkladu odpovídá částce, která bude zaúčtována na účet 411 v závislosti na zápisu o zvýšení základního kapitálu v obchodním rejstříku.

Výše uvedené způsoby účtování vycházejí z platných účetních předpisů a postupů účtování (Českých účetních standardů). Ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů, se účetní jednotka může od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody je povinna uvést v příloze účetní závěrky.

Část 2.3. – Ručení

Bude-li zvolen způsob ručení, pak navrhuje postupovat ve smyslu níže uvedeného.

Souhlas s částí týkající se problematiky ručení s tím, že o závazku ručitele vůči finančnímu úřadu a související pohledávce vůči poplatníkovi se na straně ručitele účtuje rozvahově, tzn. bez vlivu na výsledek hospodaření a pokud již ručitel celou cenu včetně DPH zaplatil, pak mu vůči plátcí vznikne nová pohledávka ve výši zaplacené DPH včetně možnosti tvorby daňově neúčinné opravné položky.

Nesouhlas s tím, že pokud ručitel nebude uplatňovat vůči primárnímu plátcí regres vzniká mu daňový výdaj (náklad). V případě, že pohledávku (DPH) nebude ručitel uplatňovat vůči plátcí, pak se jedná o daň zaplacenou za jiného poplatníka, která ve smyslu § 25 odst. 1 písm. r) ZDP není daňovým výdajem (nákladem).

Navrhovaný způsob účtování z pohledu NABYVATELE neodpovídá textu daného příkladu, kdy je uvedeno, že se jedná o pohledávku vůči původnímu dlužníkovi neodvedeného DPH, když však u něj o žádné pohledávce z titulu odvedeného DPH účtováno není.

K bodu 3. Dopady z hlediska daně z příjmů

Část 3.2. Dílčí závěr

Souhlas se závěrem předkladatele v prvním odstavci.

Nesouhlas se závěrem předkladatele ve druhém odstavci.

Ustanovení ZDP neupravuje uznání zaplacené daně z přidané hodnoty z titulu společné odpovědnosti nebo ručení jako daňového výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Citované ustanovení umožňuje uplatnit jako daňový výdaj (náklad) daň z převodu nemovitostí zaplacenou ručitelem, nelze jej ale uplatnit tak, jak navrhuje předkladatel. Dle našeho názoru by pro účely daní měly být akceptovány účetní postupy s odkazem na § 23 odst. 10 ZDP, a ty představují pouze rozvahové operace. Navíc ustanovení § 24 odst. 7 ZDP uvádí mimo jiné, že u společníka, který je plátcem DPH, lze nabývací cenu podílu na obchodní společnosti, není-li tato plátcem DPH, zvýšit o částku odvedené DPH vztahující se k vloženému majetku.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN k 9.11.2011 S ROZPOREM k závěru č.1

345/13.10.11 Stabilizační půjčka studentům

*Předkládají: Ing. Jana Tepperová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3885
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757*

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění dopadů prominutí stabilizační půjčky poskytnuté studentům.

1. Popis problému

Společnost poskytuje studentovi, který nemá se společností uzavřen pracovněprávní ani jiný vztah, půjčku dle § 657 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v platném znění, a to postupně v průběhu řádného denního studia na vybrané vysoké škole. Jedná se o tzv. firemní stabilizační půjčku, která je poskytována jako bezúročná. Firemní stabilizační půjčka je poskytována 10x ročně za měsíce školní výuky a výplata půjčky je realizována měsíčně ve dnech stanovených pro výplatu mezd v interním předpisu společnosti.

Dohoda o poskytnutí půjčky je se studentem uzavřena písemně. Výše firemní stabilizační půjčky je stanovena v závislosti na probíhajícím ročníku studia a na prospěchu studenta.

Student je na základě dohody o poskytnutí firemní stabilizační půjčky povinen uzavřít po ukončení studia se společností pracovní smlouvu, pokud jej společnost s nabídkou zaměstnání osloví, a poté se zavazuje po určitou dobu setrvat v pracovním poměru u společnosti.

V případě nedokončení studia nebo nedodržení stanovené doby trvání pracovního poměru je student povinen vrátit společnosti celou či poměrnou část firemní stabilizační půjčky.

Při dodržení stanovené doby trvání pracovního poměru po řádném ukončení studia povinnost vrácení firemní stabilizační půjčky zaniká, a dochází tak k jejímu prominutí.

2. Návrh řešení

V případě splnění podmínek stabilizační půjčky a zániku povinnosti vrácení půjčky vzniká studentovi, který má již se společností uzavřen pracovněprávní vztah, zdanitelný příjem ze závislé činnosti ve výši prominuté částky. S ohledem na současnou existenci pracovněprávního vztahu podléhá tento příjem i odvodům pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

Domníváme se, že prominutí půjčky může být ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považováno za výdaj na sociální podmínky vynaložený na práva zaměstnanců vyplývající ze smluvního ujednání se zaměstnancem, a jako takový je na straně společnosti daňově uznatelný v plné výši. Dále se domníváme, že se nejedná o motivační příspěvek ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP, a to i přesto, že je firemní stabilizační půjčka úzce spjata se studiem, a jednorázové prominutí půjčky proto nebude limitováno podle uvedeného ustanovení § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP.

Zároveň považujeme za zásadní vyjasnit otázku daně z příjmů fyzických osob po dobu poskytování uvedené půjčky, kdy se domníváme, že studentovi z titulu poskytnutí bezúročné půjčky nevzniká v průběhu jejího poskytování žádný zdanitelný příjem. Důvodem je skutečnost, že obvyklou cenu stanovujeme porovnáním půjčky se skupinou bezúročných půjček. Obvyklá cena je tak stanovena ve výši nula. Takový výklad je dle našeho názoru i v souladu s pokynem D-300.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného navrhuje příspěvek uzavřít s následujícími závěry:

- 1) Firemní stabilizační půjčka poskytnutá v souvislosti se studiem potenciálního budoucího zaměstnance není motivačním příspěvkem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zu) ZDP a v případě jejího prominutí se neuplatní limit 2 000 Kč, resp. 5 000 Kč měsíčně stanovený uvedeným ustanovením. V případě splnění podmínek daných v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP, tj. dodržení pracovního či sociálního charakteru a smluvního ujednání, vzniká společnosti v momentě jejího prominutí daňově uznatelný výdaj v plné výši prominuté půjčky.
- 2) Zaměstnanci po dobu poskytování bezúročné půjčky nevzniká v průběhu jejího poskytování žádný zdanitelný příjem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Uzavřeno s částečným rozporem.

Nesouhlas ze závěrem č.1.

K dané problematice obecně konstatujeme, že jedním z pojmových znaků půjčky ve smyslu § 657 občanského zákoníku je závazek dlužníka dluh vrátit. (viz. NSS 33 Cdo 1517/2008). Pro smlouvu o půjčce je charakteristické, že věřitel přenechává dlužníkovi určité množství věcí druhově určených (zastupitelných) k volnému nakládání, případně ke spotřebování, a dlužník se zavazuje vrátit mu po určité době věci stejného druhu). Pokud je v daném případě společností na základě smlouvy o půjčce poskytnuta bezúročná půjčka studentovi, pak studentovi vzniká závazek finanční prostředky vrátit a společnosti vzniká za studentem (budoucím zaměstnancem) pohledávka ve výši poskytnutých finančních prostředků.

V případě, že dlužníkovi bude splacení půjčky při naplnění sjednaných podmínek prominuto, jedná se ve smyslu § 574 Obč.z. o jednu z forem právního zániku závazku resp. pohledávky. Věřitel musí tudíž účtovat o odpisu předmětné pohledávky do nákladů.

Vzhledem k tomu, že se jedná o pohledávku z titulu úvěrů a půjček, nelze její odpis uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Společnosti tak vznikne v souvislosti s prominutím půjčky daňově neuznatelný výdaj podle ustanovení § 25 odst.1 písm. z) ZDP.

K bodu 2:

Souhlas se závěrem č. 2.

Souhlasíme se závěrem č. 2, že zaměstnanci po dobu poskytování bezúročné půjčky nevzniká v průběhu jejího poskytování žádný zdanitelný příjem z titulu úroků (viz. NSS 1AFs 106/2004).

V případě prominutí splacení půjčky vzniká u zaměstnance v tomto okamžiku příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP ve výši prominuté částky podléhající jak zdanění daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tak veřejnoprávnímu pojistnému.