

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 28.11.2001**

Přítomni: viz prezenční listina; jednání se jako host zúčastnila náměstkyně ministra
Ing. Yvona Legierská

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 24.10.2001

- a) Zástupci KDP vyjádřili nesouhlas s bodem 2 písm. b) zápisu, v němž bylo z pohledu DPH doplněno stanovisko odboru 18 MF ke komplexnímu problému **"Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku"**, projednanému na KV KDP dne 12.9.2001. Odbor 18 MF nesouhlasí s pouhým rozúčtováváním nákladů mezi účastníky sdružení; nelze-li dodržet postup podle § 11 odst. 3 ZDPH při dodržení ObčZ, je nutné zvolit takové řešení, které nebude v rozporu se ZDPH.

Řešením v souladu se ZDPH je sdružení popsané v příspěvku předloženém na jednání KV KDP dne 12.9.2001 (Ing. Jiří Škampa, Ing. Jiří Nesrovnal - „Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku“), na jehož základě bude v zásadě docházet pouze k dělení nákladů mezi jednotlivé účastníky sdružení. V souladu se stanoviskem uvedeným v zápise z jednání KV KDP ze dne 12.9.2001 si bude uplatňovat nárok na odpočet DPH účastník sdružení, který vede daňovou evidenci. Z titulu finančních příspěvků k úhradě nákladů vzniklých na základě činnosti sdružení jednotlivými účastníky sdružení, tak jak je to popsáno v předmětném příspěvku, nebude docházet mezi účastníky sdružení k uskutečňování zdanitelného plnění. Mezi jednotlivými účastníky sdružení může samozřejmě docházet k uskutečnění zdanitelného plnění na základě podnikatelské činnosti mimo finančního vyrovnání v rámci sdružení popsáno v předmětném příspěvku. Odbor 18 MF upozorňuje na skutečnost, že v daňovém řízení je nutno ve smyslu § 2 odst. 7 ZSDP brát v úvahu faktický stav, t.j. musí se jednat fakticky o finanční příspěvek hrazený jednotlivými účastníky určenému účastníku sdružení, který vede daňovou evidenci, na činnost sdružení.

- b) Zástupci odboru 15 MF zaujali stanovisko k neuzavřenému problému č. 2 v části Daň z příjmů, t.j. **"Daňové dopady překlasifikace výkonu činnosti dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., na závislou činnost"** (k bodu 4 zápisu):

Stanovisko MF

Pokud si "zaměstnanec" podá přiznání doměrek bude vrácen; "dobruttovaná" část daně u "zaměstnavatele" není daňově účinným výdajem (nákladem), neboť se jedná o daň zaplacenou za jiného poplatníka podle § 25 odst. 1 písm. r) ZDP.

- c) Zástupci KDP vyjádřili nespokojenost se stanoviskem odboru 28 MF k problému č. 2 v části Účetnictví, t.j. **"Opravná položka (účet 097) s účinností od 1.1.2001"**, (k bodu 4 zápisu):

Stanovisko MF

S ohledem na proměnlivost struktur souborů nabývaného majetku nelze zaujmout zobecňující stanovisko, které by vyčerpávajícím způsobem řešilo oprávněnost použití opravné položky za všech situací, které mohou nastat při koupi nebo vkladu podniku či jeho části. Jednoznačně lze oprávněnost použití opravné položky posoudit pouze se znalostí struktury nabytého majetku.

d) Ing. Karel Prekšl (FŘ pro hl.m. Prahu) vyslovil nesouhlas se stanoviskem MF k problému č. 1 v části Správa daní, t.j. "**Osoba oprávněná podat odvolání versus osoba oprávněná jednat za daňový subjekt**" (bod 4 zápisu); s ohledem na nepřítomnost zástupce odboru 25 budou uplatněné námitky zařazeny na program příštího jednání KV KDP.

e) se závěry Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 24.10.2001 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Daň z příjmů

1. Výpočet příjmů spoluvlastníka § 11 zákona č. 586/92 Sb., v platném znění

Předkládá: Ing. Jan Procházka, daňový poradce, č. osvědčení 610

Popis problému

Poslední novelou zákona o dani z příjmu byl upraven § 11. Provedená úprava však nezakládá možnost posuzovat příjmy spoluvlastníků dle skutečného stavu věcí, zejména u spoluvlastníků činžovních domů.

V současném znění §11 z. 586/92 Sb. vidím následující nerovnosti a problémy mezi poplatníky, které v budoucnosti mohou zakládat velké spory s FÚ.

Příklad:

- Činžovní dům 3 ideální spoluvlastníci; dům má 6 bytů.
- Spoluvlastníci se smlouvou dohodnou, že každý bude nakládat se dvěma byty dle své úvahy
- Dva spoluvlastníci oba byty pronajímají, třetí pronajímá pouze jeden byt, ve druhém bydlí

1. Zákon neřeší problematiku v případě, jestliže spoluvlastníci pronajímají svůj majetek tzv. nerovnoměrně a tudíž mají příjmy všichni. Dle stávající úpravy nelze použít druhou větu § 11 (příjmy plynou všem spoluvlastníkům), ale postupuje se dle spoluvlastnických podílů, tzn.

Důsledky:

- u prvních dvou spoluvlastníků se musí krátit všechny výdaje o osobní spotřebu třetího spoluvlastníka
- třetí spoluvlastník musí zdanit i část příjmů které vůbec nedostane a které přísluší prvním dvou spoluvlastníkům

2. Pokud se jeden ze spoluvlastníků smluvně vzdá příjmů lze použít druhou a třetí větu § 11. V tomto případě je vše řešeno smlouvou. Uzavřeli smlouvu, že jeden spoluvlastník

bude mít 90% příjmů, 10% výdajů, druhý spoluvlastník 10% příjmů a 90% výdajů, třetí žádné příjmy a výdaje bude taková smlouva plně v souladu s tímto zákonem avšak se obávám že bude napadnuta FÚ podle z 337/92 Sb. o skutečném stavu věcí, i když zákon 586/92 Sb. je speciální zákon, který tuto smlouvu umožňuje. Poslední věta je nedůsledně napsaná a není zřejmé, jestli se výdaje vztahují k příjmům nebo spoluvlastníkům. Pokud se výdaje vztahují k příjmům, které jsou podmínkem ve větě předcházející, znamená to, že nemohu použít paušál, v případě že je to myšleno na spoluvlastníky, měla by být formulace stejná jako je v poslední větě § 12 .

Důsledky (možná zákonodárcem zamýšlené):

- Spoluvlastníci mohou uplatnit veškeré výdaje i ty, které měly být kráceny o osobní spotřebu (obávám se že tato skutečnost by u soudu neprošla)
- Spoluvlastník s vysokými příjmy např. z podnikání může uplatnit téměř všechny výdaje a dosáhne legálního snížení daní (s tímto lze souhlasit)
- Příjmy ze spoluvlastnictví lze zdanit u spoluvlastníka s nejnižším daňovým základem (opět lze souhlasit)
- Budou uzavírány účelové smlouvy s cílem dosažení výše popsaných výsledků což může za několik let vést k velkým problémům.

Obávám se že tento postup nebude po chuti FÚ. Navrhuji zjednotnit výklad a umožnit všem spoluvlastníkům zdaňovat dle svých skutečných příjmů .

Závěr

1. Poslední provedená novela zákona nevyřešila problém spoluvlastnictví u činžovních domů.
2. Zavedením možnosti smluvního rozdělování příjmů nebo výdajů bez jejich vzájemné vazby jsou v rozporu § 11 a § 24, který definuje vazbu výdajů na příjmy.

Návrh řešení

změnit text druhé a třetí věty § 11 následovně:

Jsou - li příjmy (nebo jejich část), uvedené v první větě, rozděleny mezi spolu-vlastníky písemnou smlouvou a ne dle jejich spoluvlastnických podílů, lze uplatnit u každého spoluvlastníka pouze jím prokázané výdaje souvisejících s jeho částí příjmů. Výdaje, které nelze jednoznačně přiřadit k příjmům jednotlivých spolu-vlastníků se rozdělí v poměru spoluvlastnických podílů všech spoluvlastníků.

Navrhovaná úprava k připomínkám

§.....

Výpočet příjmů spoluvlastníka

1. Základ daně z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv se rozdělí mezi spoluvlastníky dle jejich spoluvlastnických podílů nebo dle písemné smlouvy. Je - li základ daně (nebo jeho část), uvedené v první větě, rozdělen mezi spoluvlastníky písemnou smlouvou a ne dle jejich spoluvlastnických podílů, lze uplatnit u každého spoluvlastníka pouze jím prokázané výdaje (náklady) souvisejících s jeho částí příjmů (výnosů). Ostatní výdaje (náklady) a příjmy (výnosů), které nelze jednoznačně přiřadit k příjmům (výnosům) jednotlivých spoluvlastníků, se rozdělí v poměru spoluvlastnických podílů všech spoluvlastníků.
2. Základ daně se stanoví

- a) účtují-li všichni spoluvlastníci v soustavě jednoduchého účetnictví (nebo nejsou účetní jednotkou) jako rozdíl společných příjmů a společných výdajů vedoucích k dosažení zajištění a udržení těchto příjmů s výjimkou příjmů a výdajů rozdělovaných smlouvou dle odstavce 1.
- b) účtuje-li nejméně jeden spoluvlastník v soustavě podvojného účetnictví jako hospodářský výsledek z hospodaření s věcmi nebo právy ve spoluvlastnictví. Součástí hospodářského výsledku nejsou náklady a výnosy rozdělované smlouvou dle odstavce 1. Spoluvlastníci účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (nebo nejsou účetní jednotkou) upraví, na ně připadající část hospodářského výsledku o
1. Zvýší o na ně připadající část změny stavu zaúčtovaných a dosud nezaplacených závazků vázících se k věcem nebo právům ve spoluvlastnictví
 2. Sníží o na ně připadající část změny stavu zaúčtovaných a dosud nezaplacených pohledávek vázících se k věcem nebo právům ve spoluvlastnictví

Změna stavu nezaplacených závazků (pohledávek) se vypočítá jako rozdíl konečného a počátečního stavu těchto závazků (pohledávek) ve zdaňovacím období.

Stanovisko MF:

Odbor 15 MF nesouhlasí s důsledky vyvozenými z uváděného příkladu, protože postupují-li spoluvlastníci při rozdělování zdanitelných příjmů a výdajů podle velikosti svých spoluvlastnických podílů musí vycházet ze skutečnosti, že jsou ideálními spoluvlastníky a musí se pro daňové účely vycházet ze zdanitelných příjmů za celý dům, které se rozdělují v daném případě po 1/3 a při rozdělení výdajů na tři spoluvlastníky se musí vycházet z celkových výdajů snížených o poměrnou část připadající na byt užívaný některým spoluvlastníkem. Vyrovnání mezi spoluvlastníky není již záležitostí daňovou. Pokud by chtěli být zdaňováni podle skutečného rozdělování příjmů a výdajů, bylo by tak možné postupovat, kdyby došlo k reálnému rozdělení domu nebo vymezení bytových jednotek.

Nelze naprosto souhlasit ani s obecným vymezením důsledků vyplývajících podle názoru předkladatele z možnosti zdanit příjmy plynoucí ze spoluvlastnictví jen u určitých spoluvlastníků.

Je samozřejmé, že jen ten spoluvlastník, který bude přiznávat zdanitelné příjmy může uplatnit i daňově uznatelné výdaje snížené opět o poměrnou část výdajů připadajících na byt užívaný spoluvlastníkem. Ustanovení věty druhé a i věty třetí nelze vytrhnout ze všech souvislostí, je třeba je vykládat v kontextu s celým § 11 ZDP i celým zákonem.

Cílem provedené novely v § 11 ZDP nebylo vyřešit všechny problémy spojené s příjmy ze spoluvlastnictví, což není ani prakticky možné, aniž by docházelo k daňovým únikům. Uváděná novela si kladla za cíl reagovat na časté případy vyskytující se v praxi, kdy jeden nebo více (ne však všichni) spoluvlastníci nemají z různých důvodů příjem ze spoluvlastnictví a umožnit jim, aby při zdanění příjmů (včetně uplatnění výdajů) postupovali podle uvedené výjimky z obecné zásady.

Odbor 15 MF nesouhlasí ani s navrhovaným řešením, které odpovídá případům, kdy došlo k reálnému rozdělení věci (domu) a nikoliv případům, kdy je dům i ideálním spoluvlastnictví.

Společný závěr MF a KDP:

Jak MF, tak KDP budou problém evidovat jako společný úkol, k jehož řešení bude ustavena pracovní skupina, s cílem zformulovat nové znění § 11 ZDP. KDP sdělí do 31.12.2001 ŘO 39, Ing. Špringlovi, své zástupce v pracovní skupině.

2. Odpisování technického zhodnocení podnájemcem

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

Ustanovení § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů upravuje podmínky odpisování technického zhodnocení pronajatého hmotného majetku nájemcem:

(3) Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce, pokud není vstupní cena u vlastníka hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje;...

V praxi se vyskytují spory, zda tato úprava se vztahuje rovněž na podnájemce. Řešení závisí na výkladu obsahu dvou pojmů z textu, a to "**pronajatého**" (hmotného majetku) a "**nájemce**".

Zákon o daních z příjmů ani jeden z těchto pojmů nevymezuje. Proto je pro výklad obsahu těchto pojmů nutné použít občanský zákoník s jeho generální úpravou nájmu (podnájmu).

Pojem "**pronajatého**" (hmotného majetku)

Zákon o daních z příjmů používá dva podobné pojmy:

- **nájem** (viz např. § 15/10, § 23/6, § 24/2/k, § 33a...) a
- **pronájem** (viz např. § 3, § 4, § 9, § 10, § 15/10, § 24/2/za....).

Lze dovodit, že nemůže jít o pojmy se stejným obsahem. Je obvyklé, že stejné pojmy mají stejný obsah a různé pojmy mají obsah různý, tedy odlišný, pokud není jednoznačně uvedeno jinak. Vedle logiky a právní teorie odkazují v tomto i na některé nálezy Ústavního soudu, například na Pl. ÚS 2/97 nebo na II. ÚS 422/97. Lze mít tedy za jisté, že "nájem" a "pronájem" jsou pojmy obsahově odlišné.

Pojem "**nájem**" veřejnoprávní předpisy nevymezují. V právu soukromém vymezuje nájem generálně § 663 občanského zákoníku: Nájemní smlouvou pronajímatel přenechává za úplatu nájemci věc, aby ji dočasně (ve sjednané době) užíval nebo z ní bral i užitky.

Pojem "**pronájem**" nevymezují ani veřejnoprávní, ani soukromoprávní předpisy. Z použití tohoto pojmu v právních předpisech lze dovodit, že jde opět o případ užívání cizí věci, ale v podstatně širších alternativách, dokonce včetně pronájmu autorského díla (viz např. § 15 zákona č. 121/2000 Sb.) nebo pronájmu pracovní síly (viz např. 251/15 082/96 ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním příjím). Pojem "pronájem" v sobě běžně zahrnuje nájem i podnájem. Vzhledem k tomu, že tento právní názor pro daně z příjmů zastává i MF (viz např. pokyn D-190 k § 9 ZDP), dále tento názor nerozvádím a předpokládám názorovou jednotu v tom, že pojem "pronájem" zahrnuje nájem, podnájem, popřípadě ještě další alternativy užívání cizí věci.

Shrnuji, že pojem "nájem" ze zákona o daních z příjmů je nájmem z § 663 a násl. občanského zákoníku a že pojem "pronájem" ze zákona o daních z příjmů je pojmem přesněji nevymezeným, nicméně pojmem širším než pojem nájem a zahrnujícím v sobě nájem i podnájem.

Pak lze konstatovat, že širší pojem "pronajatého" (hmotného majetku) z § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů v sobě nepochybně zahrnuje alternativy jak nájmu, tak i podnájmu.

Pojem "nájemce"

Obecně platí, že nájemce je stranou právního vztahu, v jejíž prospěch je pronajímatelem přenecháváno užívání věci. Při tom je nepodstatné, zda pronajímatel má oprávnění přenechat věc nájemci z titulu svého vlastnického práva, práva odpovídajícího věcnímu břemeni, nebo získaného práva nájemního či podnájemního. V řetězci subnájmů může být první nájemce současně druhým pronajímatelem vůči druhému nájemci, který může být současně třetím pronajímatelem vůči třetímu nájemci atd. Ve všech těchto vztazích jsou stranami pronajímatel a nájemce. Viz též např. Bičovský J.- Holub M.: Občanský zákoník – poznámkové vydání s judikaturou; Linde Praha, 1996, str.506. Uvedená veřejnoprávní konstrukce se opírá o to, že "Podnájemní vztah (podnájem) je v podstatě zvláštním případem nájemního vztahu..." (viz Fiala J. a kol.: Lexikon občanského práva, druhé vydání; Sagit Ostrava; 2000; str. 215). Totéž lze dovodit i z řazení podnájmu do části osmé, hlavy sedmé občanského zákoníku jako součást právní úpravy nájemní smlouvy.

Tím je umožněno, aby soukromé právo upravovalo práva a povinnosti nájemce současně jako práva a povinnosti nájemce, podnájemce, podpodnájemce atd. V opačném případě by soukromé právo muselo všechny tyto oprávněné osoby ze subnájmů samostatně vyjmenovávat, což je nemožné - mimo jiné i z toho důvodu, že řetězec subnájemců je nekonečný a někteří subnájemci by z právní úpravy museli vypadnout. Jakýmkoli jiným výkladem bychom došli k absurdnostem, jako že celá úprava nájmu z občanského zákoníku s výjimkou § 719 odst 3 se nevztahuje na podnájemce, což je teoreticky i prakticky nepřijatelné.

Existují však zvláštní případy právní úpravy, které se od uvedené univerzální konstrukce odchyľují. V občanském zákoníku pro nájem bytů zvláštní úprava jen pro podnájemce (§ 719 odst. 3 jako *lex specialis*), v zákoně č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů pro účely tohoto zákona rozlišení nájemce a podnájemce.

Proto není jednoznačné, zda pojem "nájemce" z § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů vyjadřuje pouze nájemce v užším slova smyslu (prvního nájemce) a nebo nájemce v širším slova smyslu (obecně oprávněnou osobu z jakéhokoli nájemního vztahu). Je proto nutné obsah pojmu zkoumat v souvislostech zákona o daních z příjmů podle konkrétního záměru zákonodárce.

K § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů

Z uvedeného lze dovodit, že záměrem zákonodárce v zákoně o daních z příjmů bylo umožnit odpisování technického zhodnocení nájemci v širším slova smyslu, tedy nájemci, podnájemci, podpodnájemci atd. Tento názor lze zdůvodnit následovně:

- a) Pokud by chtěl zákonodárce omezit možnost odpisování pouze na nájem a znemožnit odpisování v podnájmu, pak by použil užší výraz "**najatého** hmotného majetku...nájemcem". Zákonodárce však použil širší výraz "**pronajatého** hmotného majetku...nájemcem". Použití širšího výrazu zahrnujícího i podnájem (což je i názor MF) nelze vysvětlit jinak, než že záměrem zákonodárce bylo umožnit za uvedených podmínek odpisování i podnájemci. A to tím spíše, že zákon užší pojem "nájem" a "najatého" zákon jinde běžně používá (viz výše).

- b) V této souvislosti pak je zřejmý i výklad pojmu "nájemce"; jde o širší pojetí pojmu (obecně oprávněná osoba z jakéhokoli nájemního vztahu včetně podnájemce), odpovídající rovněž širšímu pojmu "pronajátého" (včetně podnajatého) hmotného majetku. Jiný výklad tohoto spojení by v souvislostech nedával smysl. Při tom širší význam pojmu "nájemce" plně koresponduje se obecnou soukromoprávní úpravou (viz výše).
- c) Zákon o daních z příjmů nezná pojem podnájemce. Při akceptaci názoru, že pojem nájemce v zákoně o daních z příjmů v sobě nezahrnuje podnájemce, by vznikaly některé značně neobvyklé výklady zákona o daních z příjmů. Například nepeněžní příjem (plnění) za podmínek § 23 odst. 6 druhá věta písm. a) až c) zákona o daních z příjmů by se netýkal pronajímatele z podnájemního vztahu. Nepeněžním příjmem pronajímatele by tedy podle tohoto ustanovení nebyly nehrzené výdaje (náklady) vynaložené **podnájemcem**. Současně by platilo, že provede-li **podnájemce** technické zhodnocení nad rámec smlouveného nájemního se souhlasem pronajímatele a neodpisuje-li je **podnájemce** ani pronajímatel, **nezvyšuje se** vstupní (zůstatková) cena příslušného majetku u pronajímatele v roce ukončení pronájmu o částku nepeněžního příjmu podle § 23 odst. 6 písm. a). To znamená, že ukončení podnájemního vztahu bez vyrovnání smluvních stran z titulu technického zhodnocení provedeného podnájemcem by nemělo žádné daňové dopady na daních z příjmů ani u pronajímatele, ani u podnájemce, nepochybně pak u neúčtých jednotek. Tento neobvyklý výklad by sváděl k legálnímu "přelévání" majetkových hodnot mezi subjekty bez daňových dopadů.
- d) Nová právní úprava § 24, odst. 5, za písmenem c) účinná od 1.1.2001 uvedený problém neřeší, ale ani není s výše uvedenou konstrukcí v rozporu. Upravuje dříve ne zcela jasné postavení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku jako smlouvy innominátní (§ 51 OZ) a smíšené (§ 491 OZ) ve vazbě na další užívání předmětu třetím subjektem. Na základě tohoto ustanovení je odpisování technického zhodnocení třetím subjektem jako nájemcem jednoznačné a proto ani není předmětem tohoto příspěvku.
- e) Nelze přehlédnout, že při odpisování technického zhodnocení podnájemcem za podmínek § 28 odst. 3 nedochází ani v nejmenším ke krácení příjmové stránky státního rozpočtu a z tohoto pohledu tedy nejde o řešení konfliktní.
- f) Podle informací, které mám k dispozici, je možné odpisování technického zhodnocení (v naší terminologii) i v Rakousku a v Německu a špatně se vysvětluje zahraničním investorům, že v Česku to nejde. A to tím spíše, že ze zákona to není zřejmé. Odpisování technického zhodnocení podnájemcem nepochybně koresponduje se zájmy zahraničních investorů i se zájmy Česka podle programového prohlášení Vlády ČR.

Proti uvedenému postupu svědčí pouze dva argumenty.

Prvním argumentem je zjednodušený sémantický výklad pojmu "nájemce" jako výhradně prvního nájemce. S tímto argumentem se plně vyrovnávám výše. V kontextu zákona o daních z příjmů nelze takto zjednodušený výklad použít a je nutné tomuto pojmu dát obsah v souvislosti s pronájmem, nikoli jen nájmem majetku, a to plně v souladu s obecnou občanskoprávní úpravou. Nezákonně zjednodušené, výhradně sémantické chápání pojmů ve finančním právu obecně by mohlo vést k mnoha absurdnostem; například k tomu, že parcela (§ 27 katastrálního zákona) by nebyla dlouhodobým hmotným majetkem, protože postupy účtování ani zákon o daních z příjmů parcely neznají a upravují jenom pozemky (rovněž § 27 katastrálního zákona).

Přitom je parcela jednou z alternativ pozemku, obdobně jako je podnájem jednou z alternativ nájmu (viz výše).

Druhým argumentem je pokyn D-190, a to v části k § 28, bod 1. pokynu. Podle tohoto názoru formulovaného v roce 1998 nemůže podnájemce technické zhodnocení za podmínek § 28 odst. 3 odpisovat. Autoři svůj právní názor nezdůvodňují; uvedení § 666 v závorce však svědčí o tom, že autoři v roce 1998 nepovažovali podnájem za alternativu pronájmu.

Faktem je, že v období vzniku pokynu D-190 byly mnohé názory roztržité a ovlivněné nevyjasněnými pojmy pronájem, nájem a podnájem v zákoně o DPH, ke kterému asi autoři pokynu přihlíželi jako k nedílné součásti daňové soustavy. Novelou zákona o DPH s účinností od 1.4.2001 došlo u DPH k důslednému převzetí soukromoprávních pojmů a v současnosti nelze obhajovat překonané výklady roku 1998 z pokynu D-190. A to tím spíše, že od té doby byl zákon o daních z příjmů novelizován celkem asi dvacetkrát.

Závěry

Podnájemce a každý další subnájemce může za podmínek uvedených v § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů odpisovat technické zhodnocení pronajatého majetku.

Návrhy na opatření

Schválit výše uvedené závěry a uplatnit je v novém metodickém pokynu MF k daním z příjmů, nebo se vypořádat s věcnými argumenty uvedenými v příspěvku.

Stanovisko MF:

Odbor 15 MF neshledal důvody ke změně dosavadního stanoviska, že podnájemce nemůže uplatňovat odpisy dle § 28 odst. 3 ZDP, a proto se závěry předkladatele nesouhlasí. Na žádost NM Ing. Legierské byla předložena dne 3.12.2001 k této věci informace odůvodňující přístup MF, která byla vzata na vědomí.

DPH

1. Problematika přeměn z pohledu DPH s účinností od 1.1.2001

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Úvod

Po novele obchodního zákoníku (dále "ObchZ") zákonem č.370/2000 Sb. vznikají nové výkladové problémy, týkající se dopadů přeměn obchodních společností na DPH. Tyto výkladové problémy vznikají jednak z toho důvodu, že zákon č. 588/1992 Sb., o DPH (dále je "ZDPH") používá v některých případech pojmy, které vycházejí z právní úpravy obchodního zákoníku platné do 31.12.2000, a dále některé otázky týkající se přeměn výslovně neupravuje.

V zásadě jde o dva okruhy problémů:

- 1) Zda ustanovení § 5 odst. 9 ZDPH dopadá na všechny typy přeměn definované od 1.1.2001 v § 69 ObchZ.
- 2) Zda ustanovení § 22 ZDPH dopadá i na právního nástupce.

2. Popis problematiky

2.1. Problematika § 5 odst. 9 ZDPH

Na základě ustanovení § 69 ObchZ mohou být společnosti se sídlem v České republice přeměněny

- a) fúzí,
- b) převodem jmění na společníka, nebo
- c) rozdělením.

V ustanovení § 5 odst. 9 ZDPH jsou uvedeny případy, kdy v souvislosti s právním zánikem obchodní společnosti není nutné odvádět DPH dle § 5 odst. 5 ZDPH. Mimo to ustanovení stanoví případy, kdy se právní nástupci stávají ze zákona plátcí DPH. Otázkou je, zda se ustanovení § 5 odst. 9 ZDPH vztahuje i od 1.1.2001 na všechny typy přeměn jak jsou uvedeny výše. Problém dle našeho názoru nebude vznikat v otázce vyloučení postupu dle § 5 odst.5 ZDPH. Třetí věta ustanovení § 5 odst. 9 ZDPH totiž hovoří obecně o tom, že zmíněné ustanovení § 5 odst. 5 ZDPH nebude použito, pokud dochází k zániku společnosti bez likvidace.

Problematičtější je však otázka povinnosti stát se plátcí DPH pro právní nástupce, tak jak je definována v první větě § 5 odst.9 ZDPH. Zde již jsou v textu zákona používané pojmy, s kterým ObchZ od 1.1.2001 nepracuje. Jedná se o:

a) Použití spojení "přechod jmění" místo spojení "převod jmění" používané v ObchZ.

b) Definice přeměny, které neodpovídají současné definici v ObchZ.

ad a)

Tato určitá definiční nepřesnost by v praxi neměla způsobovat problémy a není z ní obecně možné dovodit, že by se na základě ní nemusely stát právní nástupci plátcí DPH. Z hlediska zdůvodnění odkazujeme na závěry příspěvku PhDr. Milan Skála a Ing. Jana Skálová, "Daň z převodu nemovitostí při přeměnách společností" projednávané na Koordinačním výboru 27.6.2001 (viz bulletin KDP ČR 10/2001 str. 36).

Komplikovanější jsou již otázky definice typu přeměn, na které se povinná registrace právních nástupců k DPH ode dne vzniku vztahuje. Oporu v § 5 odst. 9 ZDPH pro tuto povinnou registraci lze nalézt pro případy fúze (sloučení a splynutí) a rozdělení. Největší komplikace však způsobuje problematika převodu jmění dle § 69 odst. 1 písm. b) ObchZ. V první větě uvedeného ustanovení není tento typ přeměny výslovně uveden. Obáváme se, že v tomto případě bude velmi obtížné argumentovat obecným pojmem "přeměna". Tento pojem je totiž na rozdíl například od § 20 odst. 6 písm. f) zákona č.357/1992 Sb. (viz závěry příspěvku PhDr. Milan Skála a Ing. Jana Skálová, "Daň z převodu nemovitostí při přeměnách společností" projednávané na Koordinačním výboru 27.6.2001 publikované v *Bulletinu KDP ČR 10/2001 str. 36*) uveden v § 5 odst. 9 ZDPH s dodatkem "...v jinou formu společnosti nebo družstva..". Z toho vyplývá, že na základě tohoto dodatku je míněna operace, kterou obchodní zákoník s účinností od 1.1.2001 nazývá změna právní formy (viz § 69d ObchZ), a při které s účinností od 1.1.2001 nedochází k zániku obchodní společnosti a tedy ani k zániku jednoho plátce s právním nástupcem.

Na základě výše uvedených skutečností je tedy možné dle našeho názoru vyvodit z výslovného textu § 5 odst. 9 ZDPH závěr, že v případě převzetí jmění společníkem se tento společník nemusí stát plátcem DPH a zanikající společnost není povinna odvádět DPH.

Na druhé straně jsme si vědomi, že takovýto výklad je v rozporu s cílem a smyslem úpravy uvedené v § 5 odst. 9 ZDPH. Na základě toho navrhuje vstřícný závěr a to je společné stanovisko, že první věta § 5 odst. 9 ZDPH dopadá i na převzetí jmění společníka, a to z těchto důvodů:

- a) Oporu pro tento závěr je možné nalézt v ustanovení § 57 odst. 4 zákona č. 357/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (dále jen "ZSDP"), ze kterého vyplývá obecně plná daňová kontinuita v případě přeměn společností.
- b) Obecně je možné oporu pro navrhovaný závěr nalézt v použití slova "přeměna" v § 5 odst. 9 ZDPH s tím, že výše zmíněný dodatek je vzhledem k současnému znění ObchZ neúčinným "mrtvým" ustanovením.

Chtěli bychom zdůraznit, že výše navrhovaný závěr je vstřícným krokem z naší strany, pro který nelze nalézt jednoznačnou oporu v platných právních předpisech. Z toho vyplývá, že nelze vyloučit, že se v praxi budou vyskytovat právní názory, že v případě převzetí jmění společníka nemusí docházet k automatické registraci společníka za plátce DPH, a to přesto, že zanikající společnost nemusí postupovat dle § 5 odst. 5 ZDPH. Z toho vyplývá, že nejideálnějším řešením by byla změna textace první věty § 5 odst. 9 ZDPH tak, aby odpovídala současnému znění obchodního zákoníku, a to mimo rámec stávajících legislativních změn, u kterých je obecně sporné, zda budou schváleny (v současné době projednáváný nový zákon ZDPH). Domníváme se, že pro dobro věci by bylo nanejvýš žádoucí, aby tato legislativní úprava byla taktéž připomínkována KDP ČR.

Vše, co je výše uvedeno ohledně povinné registrace za plátce DPH v souladu s § 5 odst. 9 ZDPH, platí samozřejmě pouze za podmínky, že právní nástupci v rámci přeměn zanikajících společností budou osobami podléhajícími dani dle § 4 ZDPH. Pokud tato podmínka nebude splněna, nedochází k povinné registraci (viz § 5 odst. 9 ZDPH první věta). I v těchto případech však zanikající společnost není povinna odvést DPH dle § 5 odst. 5 ZDPH, protože vynětí z této povinnosti uvedené ve třetí větě § 5 odst. 9 ZDPH není podmíněno čímkoliv dalším.

Závěr

V případě přeměn obchodních společností dle § 69 odst. 1 ObchZ nepostupují zanikající společnosti dle § 5 odst. 5 ZDPH. Ke dni vzniku se stávají plátcí všichni právní nástupci společností zanikajících v rámci přeměny za předpokladu, že se jedná o osoby podléhající dani. To obecně platí také v případě společníka, který převezme jmění zanikající společnosti na základě § 69b ObchZ. a dalších souvisejících ustanovení. To platí za předpokladu, že společník je osobou podléhající dani.

V rámci legislativních změn je nutné přeformulovat první větu § 5 odst. 9 ZDPH tak, aby odpovídala současnému znění obchodního zákoníku.

2.2. Problematika § 22 ZDPH

Ustanovení § 22 ZDPH navazuje na nová pravidla krácení nároku na odpočet DPH v případě, že plátce uskutečňuje osvobozená zdanitelná plnění dle § 25 ZDPH (s výjimkou zdanitelných plnění uvedených v § 20 odst. 2 ZDPH). V souvislosti s přeměnami se jeví jako problematičtější náležitosti prvních vět v § 22 odst. 1 a 4 ZDPH. V těchto větách je uvedeno, že je nutné provést úpravu odpočtu daně pokud: "...uplatnil (neuplatnil) plátce nárok na odpočet daně ...". Zde však vzniká problém v okamžiku, kdy dojde v souvislosti s přeměnami k zániku plátce, který uplatnil (neuplatnil) nárok na odpočet daně a úpravu by měl provést jeho právní nástupce. Tento právní nástupce

však není osobou, která uplatnila respektive neuplatnila nárok na odpočet DPH. Uvedený výkladový problém je dle našeho názoru možné překlenout s využitím § 57 odst. 4 ZSDP. V uvedeném ustanovení je zakotveno, že daňová povinnost zaniklých právních subjektů přechází na jejich právní nástupce. V souladu s judikaturou k této problematice je možné dovodit, že pod pojmem daňová povinnost uvedeným v tomto ustanovení je možné rozumět jak povinnost odvést DPH, tak právo DPH nárokovat. Tento náš právní názor vychází i ze stanoviska MF ČR k problematice uplatňování nároku na odpočet DPH u právních nástupců (*viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č.j.: 31 Ca 9/99-20 ze dne 19. 3. 1999*). Domníváme se, že na základě uvedeného je možné zformulovat tento obecný závěr: "V případě přeměn obchodních společností a družstev dle § 69 odst. 1 ZDPH přecházejí na základě § 57 odst. 4 ZSPD veškerá práva a povinnosti plátce daně vyplývající z jednotlivých ustanovení ZDPH na jeho právní nástupce".

Pokud vyjdeme z výše zmíněného předpokladu, který je podmínkou možnosti uplatnění § 22 ZDPH u právního nástupce, domníváme se, že pro praktickou aplikaci tohoto ustanovení z toho vyplývají tyto dále uvedené závěry:

- a) V případě rozdělení obchodních společností nebo družstev bude úpravu dle § 22 ZDPH provádět u daného konkrétního majetku ten právní nástupce, na kterého v rámci rozdělení přešla majetková složka, které se úprava odpočtu daně týká.
- b) Při výpočtu úpravy odpočtu DPH dle § 22 odst. 2 a 5 ZDPH bude postupováno tak, jako kdyby k přeměně nedošlo. To znamená, že pro účely výpočtu základen dle § 22 odst. 2 a 5 ZDPH bude případné přecenění majetku v rámci přeměn nerelevantní a bude obecně vycházeno z ocenění majetku před přeměnou.

Závěr

V případě přeměn obchodních společností a družstev dle § 69 odst. 1 ZDPH přecházejí na základě § 57 odst. 4 ZSPD veškerá práva a povinnosti plátce daně, vyplývající z jednotlivých ustanovení ZDPH na jeho právní nástupce. Z toho vyplývá, že povinnost provést úpravu odpočtu daně dle § 22 ZDPH přechází v případě přeměn na právního nástupce společností účastnících se přeměny. Odpočet dle § 22 ZDPH bude upravovat ten právní nástupce, na kterého v rámci přeměny přešla majetková složka, již se úprava odpočtu daně týká. Z pohledu § 22 odst. 2 a 5 ZDPH bude pro úpravy odpočtu daně relevantním základem základ, který bude stanoven tak, jako kdyby k přeměně nedošlo (v tomto případě není relevantní případné přecenění majetku a závazků v účetnictví zúčastněných společností).

3. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF:

Odbor 18 MF souhlasí se závěry předkladatelů příspěvku k bodu 2.1. a 2.2. písm. a). Podněty ze závěru k bodu 2.1. budou uplatněny v návrhu nového zákona o DPH (sjednocení terminologie s navazujícími ustanoveními ObchZ, do výčtu přeměn obchodních společností bude doplněn převod jmění na společníka). Závěr k bodu 2.1. pod písm. a) má zákonnou oporu v § 57 odst. 4 ZSDP, podle něhož daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právního nástupce. Se závěrem k bodu 2.2. pod písm. b) odbor 18 MF nesouhlasí a zdůrazňuje, že pokud byly v souvislosti s přeměnou přeceněny jednotlivé složky majetku, bez ohledu na to, zda přecenění mělo důsledky

ve prospěch či v neprospěch právního nástupce, vychází právní nástupce při úpravě odpočtu podle § 22 ZDPH z cen majetkových složek po přecenění.

Daň z převodu nemovitostí

1. Základ daně z převodu nemovitostí při vkladu do obchodní společnosti

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

Podle § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je základem daně cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb. platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná.

Text lze shrnout tak, že obecně je základem daně cena zjištěná a pouze v případě existence ceny sjednané, která je vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná. Při absenci ceny sjednané (například v případě výměny nemovitostí podle § 611 občanského zákoníku) platí výchozí cena zjištěná.

V daňové praxi vznikají spory o tom, zda hodnota nepeněžitýho vkladu - nemovitosti do obchodní společnosti nebo družstva stanovená podle posudku zpracovaného znalcem (znalci) podle § 59 obchodního zákoníku je a nebo není cenou sjednanou.

Pokud by hodnota nepeněžitýho vkladu byla cenou sjednanou a tato cena by byla vyšší než cena zjištěná, byla by základem daně tato vyšší cena sjednaná. Pokud by hodnota nepeněžitýho vkladu nebyla cenou sjednanou, pak by základem daně z převodu nemovitostí byla vždy výchozí cena zjištěná.

Problém se samozřejmě týká vkladů - nemovitostí neosvobozených a nebo vkladů - nemovitostí, u nichž zaniká nárok na osvobození porušením pětiletého testu podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.

Podle názoru předkladatele není hodnota vkladu do obchodní společnosti nebo družstva cenou sjednanou a hodnota vkladu tedy nemůže být základem daně z převodu nemovitostí. Toto tvrzení lze zdůvodnit následovně:

1. Cenu sjednanou vymezuje zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, a to v § 1 odst. 2 a v § 2.

- § 1 odst. 2 (citace):

(2) Cena je peněžní částka

a) sjednaná při nákupu a prodeji zboží podle § 2 až 13 nebo

b) zjištěná podle zvláštního předpisu¹⁾ k jiným účelům než k prodeji.

- § 2 (citace):

(1) Cena se sjednává pro zboží vymezené názvem, jednotkou množství a kvalitativními a dodacími nebo jinými podmínkami sjednanými dohodou stran, popřípadě číselným kódem příslušné jednotné klasifikace, pokud tak stanoví zvláštní předpis (dále jen "určené podmínky"). Podle určených podmínek mohou být součástí ceny zcela nebo zčásti náklady pořízení, zpracování a oběhu zboží, zisk, příslušná daň a clo.

2. Hodnotu nepeněžitýho vkladu a jeho ocenění upravuje zejména § 59 odst. 3 obchodního zákoníku:

- § 59 odst. 3 (citace části textu):

Hodnota nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti anebo nepeněžitého vkladu komanditisty do komanditní společnosti se stanoví podle posudku zpracovaného znalcem nezávislým na společnosti, jmenovaným za tím účelem soudem. Přesahuje-li hodnota nepeněžitého vkladu 10 000 000 Kč nebo je předmětem vkladu podnik, ... vyžaduje se společný posudek zpracovaný dvěma znalci nezávislými na společnosti, jmenovanými soudem.

3. Z uvedených vymezení lze dovodit následující rozdíly:

a) Cena sjednaná se ze zákona o cenách sjednává při nákupu a prodeji zboží, tedy v souvislosti se změnou vlastnického práva typicky na základě smlouvy kupní, pro nemovitosti podle § 588 a násl. občanského zákoníku . Vklad do obchodní společnosti (družstva) však není ani nákupem, ani prodejem zboží; jde o jiný právní institut, a to institut vkladu. Nepeněžitý vklad je pak vymezen obchodním zákoníkem jako souhrn penězi ocenitelných hodnot, které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti, tedy nikoli za účelem získání sjednané kupní ceny jako u smlouvy kupní (viz § 59 odst. 1 obchodního zákoníku). Za vklad nezískává převodce peníze, jako v případě sjednané ceny, ale jinou majetkovou hodnotu, konkrétně účast ve společnosti. Z tohoto pohledu není hodnota nepeněžitého vkladu do obchodní společnosti (družstva) stanovena posudkem znalce (znalců) ani hodnota získané účasti na společnosti vůbec cenou (viz vymezení z § 1 odst. 2 zákona o cenách). Není-li cenou, nemůže být ani cenou sjednanou.

b) Cena sjednaná se sjednává dohodou stran ve vazbě na určené podmínky, to je její atribut. Hodnota vkladu však nelze sjednat, natož pak ve vazbě na určené podmínky. Je pevně dána posudkem znalce (znalců). Cituji v této souvislosti z připravovaného komentáře k obchodnímu zákoníku prof. Jana Dědiče: *"Hodnotou nepeněžitého vkladu podle posudku znalce jsou vázáni společníci i společnost při nepeněžitých vkladech do akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a při nepeněžitých vkladech komanditistů do komanditní společnosti. Společníci a společnost mohou sice ocenění nepeněžitého vkladu uvedené v posudku znalce odmítnout, pak však nemohou souhlasit ani s nepeněžitým vkladem a ocenit jej jinak."* Z toho je zřejmé, že na základě kogentního ustanovení obchodního zákoníku se od posudku znalce nelze odchýlit, hodnotu vkladu nelze zjednat a nemůže tedy jít i z tohoto důvodu o cenu sjednanou.

c) Pro cenu sjednanou univerzálně umožňuje zákon o cenách dohodu, jakým způsobem bude v budoucnosti cena vytvořena, aniž by v okamžiku kontraktu byla známa (viz § 2 odst. 2 zákona o cenách). Konstrukce vkladů však tento postup budoucího stanovení ceny podle dohodnutého způsobu neumožňuje.

d) Na sjednané ceny se může vztahovat řada veřejnoprávních nástrojů, např. zákonná cenová regulace cen (úředně stanovené ceny, věcné usměrňování cen, časově usměrňované ceny, cenové moratorium...), dále cenová evidence, cenová kontrola včetně konkretizace sankcí a další. Obchodní zákoník však pro nepeněžití vklady tyto regulační a kontrolní nástroje nezná.

e) Obdobně jako zákon o cenách má i občanský zákoník řadu regulačních ustanovení k ceně sjednané, jejichž aplikace na vklady by vedla k nesmyslným situacím. Pokud by hodnota vkladu byla cenou sjednanou, pak by se za podmínek § 40a občanského zákoníku mohla společnost dovolávat relativní neplatnosti části sjednané "ceny vkladu" a požadovat na společníkovi vrácení části účasti v obchodní společnosti z důvodů relativní neplatnosti části vkladu pro rozpor se zákonem o cenách. Stejně

tak by obchodní společnost mohla vůči společníkovi uplatňovat slevu z ceny vkladu nebo opravu podle § 507 občanského zákoníku pro neodstranitelné vady předmětu vkladu. To vše jsou však zcela absurdní úvahy, které nemají oporu ani v právní teorii, ani v právní praxi.

f) Vklady do obchodních společností a družstev jsou začleněny v obchodním zákoníku do Části druhé jako součást úpravy obchodních společností a družstev, zatímco otázky sjednávání cen do Části třetí jako součást úpravy obchodních závazkových vztahů. I z toho lze dovodit, že vklady nejsou součástí obchodně závazkových vztahů, při kterých se cena sjednává dohodou stran.

Závěr

Z uvedeného je zřejmé, že hodnota nepeněžitého vkladu - nemovitosti do obchodní společnosti nebo družstva, pevně stanovená v peněžních jednotkách znalcem (znalci), není a nemůže být cenou sjednanou.

Proto platí, že při absenci ceny sjednané se pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí při vkladech nemovitostí do obchodních společností použije vždy cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb.

Uvedený problém nespočívá ve vadě platných předpisů, ale pouze v jejich nepřesné interpretaci. Proto není důvod ke změně stávajících předpisů, je pouze nutné precizovat a sjednotit jejich výklad.

Návrhy na opatření

Schválit výše uvedené závěry jako sjednocující výklad z Koordinačního výboru MF a informovat o něm územní finanční orgány a odbornou veřejnost.

Stanovisko MF:

Odbor 26 Ministerstva financí doporučuje s ohledem na složitost problematiky a vytíženost pracovníků odboru termínovanými úkoly přesunout tento bod na příští jednání KV KDP.

Správa daní a poplatků

1. Lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání (vztah § 41 odst. 4 a § 47 odst. 1 ZSDP a § 38r ZDP)

Předkládá: Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osvědčení 2987
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320

Popis problému

Ministerstvo financí ČR ve svém materiálu "Nová úprava lhůt pro vyměření daně" předloženém na Koordinačním výboru dne 13.9.2000 (publikováno v Bulletinu KDP ČR č. 10/01 str. 2), podle našeho názoru nevhodně uvádí, že § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále i ZDP) není speciální úpravou vzhledem k § 41 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále i ZSDP) a dovozuje, že proto není možné lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání posuzovat ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP modifikovaného speciální úpravou v § 38r ZDP, nýbrž je nezbytné postupovat tak, jako by žádná speciální úprava § 47 odst. 1 ZSDP neexistovala. Tento pro daňové subjekty nepříznivý výklad je podle našeho názoru příliš zužující a nepřípustný.

Přestože se domníváme, že naše níže uváděné závěry zcela jednoznačně vyplývají z platné právní úpravy, dovolujeme si upozornit, že také v tomto případě by se mělo v případě nejasností vycházet z takového výkladu příslušných ustanovení právních předpisů, který je ve prospěch daňových subjektů (viz závěry Ústavního soudu - II. ÚS 485/98 ze dne 30.11.1999 zmíněné ve stanovisku KDP ČR ke konečnému stanovisku Ministerstva financí k nové úpravě lhůt pro vyměření daně).

Právní úprava - výklad

Dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou ztrátu lze v souladu s ustanovením § 41 odst. 4 ZSDP platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro použití mimořádných opravných prostředků a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP. Paragraf 47 ZSDP stanoví lhůtu pro vyměření, přičemž v textu odstavce 1 se hovoří o lhůtě pro vyměření či doměření. Nestanoví-li ZSDP nebo zvláštní zákon jinak, je tato lhůta tříletá. Zvláštní zákon stanoví jinak v § 38r ZDP, kde je uvedeno, že lhůta pro vyměření za zdaňovací období, ve kterém byla vykázána daňová ztráta, končí současně s lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Z výše uvedeného vyplývá, že dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou ztrátu lze platně podat do konce lhůty pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

Ustanovení § 38r ZDP nabylo účinnost 1.5.2000. Došlo-li již před tímto datem k prekluzi zdaňovacího období, nelze ustanovení § 38r ZDP na prodloužení lhůty dle § 47 ZSDP s ohledem na právní zásadu zákazu pravé retroaktivity aplikovat, v ostatních případech je však nutno respektovat aktuální znění § 38r ZDP.

V souvislosti s výše nastíněnou problematikou upozorňujeme také na znění § 38n odst. 2 ZDP, kde je mimo jiné uvedeno, že při správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti.

Podpůrné argumenty pro zvolený právní výklad

Ministerstvo financí ČR má pravdu, když uvádí, že v ustanovení § 38r ZDP není přímý odkaz na ustanovení § 41 ZSDP. V příslušné části textu ustanovení § 38r odst. 2 ZDP: "... lhůta pro vyměření ... končí současně se lhůtou pro vyměření..." dokonce není uveden výslovně odkaz ani na § 47 ZSDP ani na žádné jiné ustanovení ZSDP. Zde nezbyvá než připomenout, dnes již obecně přijímaný názor, že to, co je uvedeno v poznámce právního předpisu pod čarou nemá na rozdíl od vlastního textu právního předpisu závaznou povahu. Posláním poznámek pod čarou či vysvětlivek je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu. Text poznámky pod čarou proto nemůže odůvodnit zužující výklad o tom, kdy použít ustanovení § 38r ZDP, a kdy nikoliv.

Podle našeho názoru nemůže obstát ani argument, že nerovnost mezi délkou období, ve kterém může daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání, a mezi délkou, ve kterém může správce daně dodatečně stanovit daňovou povinnost, je evidentní a vyplývá již z vládního návrhu úpravy obsažené v § 38r ZDP.

Pokud by zákonodárce chtěl stanovit pro případ podání dodatečného daňového přiznání přesně tříletou lhůtu, pravděpodobně by to uvedl výslovně v textu ustanovení § 41 odst. 4 ZSDP. Při této příležitosti upozorňujeme na legislativní vývoj při schvalování zákona č. 208/1997 Sb., prostřednictvím kterého došlo ke změně ustanovení § 38a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále i ZDPH). Zatímco ve vládním návrhu změny ustanovení § 38a odst. 3 ZDPH bylo uvedeno, že dodatečné daňové přiznání lze předložit "do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání", pozměňovací návrh zněl: "ve lhůtě pro

vyměření daně ... (§ 47 zákona 337/1992 Sb.)", přijatý text stanovil: "ve lhůtě stanovené zvláštním předpisem". Přijatá alternativa je v podstatě všezahrnující, širší než pozměňovací návrh a mnohem širší než původní vládní návrh. Pozměňovací návrhy, včetně přijatého, přitom vychází ze stejného předpokladu jako my, a to, že v § 47 ZSDP je stanovena lhůta pro vyměření.

Přestože pro účely daně z přidané hodnoty samozřejmě nelze použít ustanovení § 38r ZDP, uvádíme dále citaci z odborného článku pracovníka odboru daní Ministerstva financí ČR, která koresponduje s naším výkladem, že lhůta pro vyměření a lhůta stanovená v § 47 odst. 1 jedno jest. Benda, V.: Uplatňování DPH v roce 2001, Účetnictví 2001 - květen (5), Svaz účetních, str. 21: "Dodatečné daňové přiznání na snížení daňové povinnosti je možno předložit ve lhůtě pro vyměření daně stanovené § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků."

Na jedné straně pro výklad právního předpisu nemůže být rozhodující to, co chtěl zákonodárce vlastně říci, ale to, co skutečně řekl, na straně druhé nelze vytrhávat jednotlivá ustanovení z kontextu celého právního předpisu, proto např. i Ústavní soud ČR běžně z důvodové zprávy zjišťuje smysl právního předpisu a jeho jednotlivých ustanovení. Dovolujeme si proto upozornit na text důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona, kterým došlo k novelizaci ustanovení § 41 odst. 4 ZSDP. Jedná se o návrh zákona, který byl vyhlášen dne 31.12.1996 pod č. 323/1996 Sb. V poslanecké sněmovně došlo, pokud se týká bodu, kterým se měnilo ustanovení § 41 odst. 4 ZSDP, pouze k nepodstatné jazykové úpravě vládního návrhu. Od vyhlášení zákona 323/1996 Sb., o správě daní a poplatků do dnešního dne již nedošlo k další změně textu ustanovení § 41 odst. 4 ZSDP.

Citujeme proto z výše uvedené důvodové zprávy (a to v plném rozsahu části důvodové zprávy "K bodu 5" vládního návrhu, který se týkal změny § 41 odst. 4 ZSDP): "Navrhuje se připustit univerzálně možnost podat přiznání k dani na nižší daň nebo na vyšší daňovou ztrátu, což odpovídá logice rovnosti práv občana a státu a složité situaci v uplatňování daňové legislativy. Tento princip rovněž odpovídá běžným zvyklostem v zemích EU a posouvá tak vpřed postupnou konvergenci naší legislativy. **Návrh dává přitom daňovému subjektu možnost učinit tak ve lhůtě dané tímto zákonem pro vyměření či doměření daně nebo pro přiznání nároku na daňový odpočet.** Nesmí však být porušen princip běžných opravných prostředků, a proto lze tento specificky daňový postup uplatnit pouze tehdy, nelze-li stejného výsledku dosáhnout obecně uplatňovaným právním postupem řádných a mimořádných opravných prostředků. Zůstává přitom otevřena možnost zachovat u jednotlivých daní vytvořenou zvláštní úpravu (DPH, spotřební daně)."

Z textu ustanovení § 38r ZDP ani z důvodové zprávy k tomuto ustanovení, či jiného materiálu není možné dovodit, že doplněním § 38r do ZDP došlo ke změně či omezení principu "rovnosti", v tomto případě mezi správcem daně a daňovým subjektem, který je uveden v části důvodové zprávy k § 41 odst. 4 ZSDP, citované v předchozím odstavci.

Na závěr si dovolujeme upozornit na skutečnost, že způsob výkladu právních předpisů zvolený Ministerstvem financí ČR by v obdobných případech mohl vést k evidentně absurdním závěrům. Příkladem může být povinnost registrace ve smyslu § 5 odst. 1 ZDPH. Do obratu pro povinnou registraci k DPH se podle § 2 odst. 2 písm. c) ZDPH nezahrnují plnění osvobozená od daně podle § 25 ZDPH. Od daně jsou dle § 25 písm. e) ZDPH osvobozeny také převody staveb, a to za podmínek uvedených v § 30 ZDPH. Pokud bychom však postupovaly stejně jako Ministerstvo financí ČR při aplikaci § 41 odst. 4 a § 47 odst. 1 ZSDP, nezkoumaly bychom již § 30 ZDPH. Do obratu pro povinnou registraci bychom pak bez ohledu na to, zda splňuje podmínky pro osvobození

dle § 30 ZPDH, nezahrnovaly žádný převod staveb, neboť převod staveb je uveden v § 25 ZDPH jako zdanitelné plnění osvobozené od DPH.

Na podporu našeho názoru si pak dovolíme citovat i z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11.9.2001 č.j. 22Ca 529/2000-22. V tomto judikátu se pak vysvětluje, že § 47 odst. 2 ZSDP nedefinuje zvláštní lhůtu, ale pouze stanoví **pravidla pro běh lhůty** formálně stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP.

Odkaz uvedený v § 41 odst. 4 se netýká pouze délky lhůty, ale odkazuje na lhůtu stanovenou v § 47 odst. 1 ZSDP jako takovou. Odkaz uvedený v § 41 odst. 4 ZSDP proto logicky **musí sledovat i běh lhůty** stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP.

Otázka aplikace ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP ve vztahu ke lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 41 odst. 4 ZSDP je však nad rámec tohoto příspěvku a odkaz na právní výklad soudu ve věci lhůty, na kterou se ustanovení § 41 odst. 4 ZSDP odkazuje, je zde tedy použit především jako vysvětlující.

Závěr

Výše nastíněný problém je podle našeho názoru možné řešit výkladově a není nutné iniciovat změnu či upřesnění stávajících právních předpisů. Výklad Ministerstva financí ČR je však bohužel v části týkající se vztahu § 41 odst. 4 ZSDP a § 38r ZDP nesprávný.

Návrh na opatření

Doporučujeme po projednání na Koordinačním výboru odsouhlasit a publikovat, případně zařadit do metodických pokynů Ministerstva financí ČR níže uvedený text:

"Pakliže je v ustanovení § 41 odst. 4 ZSDP uveden odkaz na lhůtu stanovenou v § 47 odst. 1 ZSDP jedná se o odkaz na tuto lhůtu jako takovou, tj. odkaz na lhůtu pro vyměření, s tím, že tato lhůta může být na základě jiného ustanovení ZSDP nebo zvláštního zákona (např. § 38r ZDP) i jiná (obecně delší i kratší) než tříletá".

Stanovisko MF:

Odbor 25 Ministerstvo financí doporučuje přesunout na příští jednání KV KDP.

2. Nahlížení do spisů - problémy praktické aplikace § 23 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Předkládá: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osvědčení 984

RNDr. Peter Ferenc, daňový poradce, č. osvědčení 823

Tento příspěvek vychází z praktické aplikace zákona 337 / 1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů při jednáních s pracovníky FÚ a z rozhodovací praxe FŘ. Ačkoliv se v jednotlivých bodech přístup jednotlivých úřadů může lišit (a liší!), mnohé problémy jsou stejné.

Problematika se dá rozdělit do několika dílčích bodů:

1. Žádost o nahlížení do spisů – písemná forma
2. Lhůta k vyřízení žádosti
3. Časový rozsah nahlížení do spisů
4. Obsah spisů
5. Protokol o ústním jednání - úřední záznam
6. Nahlížení do části spisů dle § 23 odst. 2

7. Pořízení opisů, výpisů apod.

1. Žádost o nahlížení do spisů - písemná forma

Některé finanční úřady s odkazem na to, že úřad musí v otázce nahlížení do spisu vydat rozhodnutí (aby se pak DS mohl dle § 23 odst. 4 odvolat), nutí DS podat si žádost, a to písemně nebo i do protokolu. Poté několik dní (někdy i týdnů), finanční úřad podanou žádost zpracovává, vyřizuje, schvaluje a rozhodnutí doručuje.

Právní předpis: V § 23 odst. 1 se praví: *DS je oprávněn nahlédnout do spisů...* Z textu je zřejmé, že oprávnění DS vyplývá přímo ze zákona, zákon neukládá jakoukoliv formu žádosti. V této souvislosti je nutné připomenout právní předpisy vyšší právní síly - Ústava (zákon č. 1/1993) čl. 2 odst. 3 praví: *Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.* Obdobně pak v Listině (zákon č. 2/1993) čl. 2 odst. 2.

Není li tedy předepsána žádná forma žádosti, nemůže si SD vynucovat po DS podání žádosti a to v jakékoliv podobě - právo k nahlížení do spisů pramení přímo ze zákona (§ 23 odst. 1 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a čl. 38 odst. 2 Listiny).

Argument pro vynucování si podání písemné žádosti o nahlížení do spisu správcem daně, že potřeba podání žádosti vyplývá z ust. § 23 odst. 4 zákona, podle kterého se daňový subjekt může odvolat proti rozsahu, v jakém mu bylo umožněno nahlédnout do spisu, je podle našeho názoru vyvrácen zejména následujícími argumenty:

1. Samotné ust. § 23 odst. 4 nehovoří o odvolání proti rozhodnutí správce daně o rozsahu, v jakém subjektu umožňuje nahlédnout do spisu, ale o odvolání proti úkonu správce daně - proti rozsahu, ve kterém správce daně umožnil subjektu do spisu nahlédnout. Taková legislativní úprava je sice neobvyklá, ale zákon o správě daní a poplatků opravné prostředky proti úkonům či postupům i v jiných případech zná (námitky podle ust. § 52, reklamace podle § 53, námitky podle § 16 ZSDP). Při aplikaci zákona je správce daně povinen právní úpravu respektovat.
2. Pokud jde o právo daňového subjektu nahlédnout do spisu, jeho realizace je podle § 23, zejména jeho odst. 1, přímá a není podmíněna podáním jakkoliv formalizované žádosti. Pro svůj požadavek tak správce daně nemá zákonnou oporu, kterou jako orgán veřejné správy, jak bylo výše uvedeno, nezbytně potřebuje,
3. Minimální formalizaci řízení o nahlédnutí do spisu svědčí i skutečnost, že se z něj ani nemá podle § 23 odst. 1 pořizovat protokol, ačkoliv bylo vedeno ústní jednání, ale pouhý úřední záznam (což se ovšem občas v praxi ukazuje jako nedostatečné).

Ze stejných důvodů správce daně o rozsahu, ve kterém umožnil do spisu nahlížet, nevystavuje písemné rozhodnutí - podle smyslu zákonného textu právě to má být zřejmě základním obsahem sepsovaného úředního záznamu (ve kterém se rozhodnutí nevyhlašují).

Pokud by snad přeci jen mělo být rozhodováno o žádosti, vznesené pak v naprosté většině případů přímo při jednání se správcem daně, máme za to, že i pro rozhodnutí ...o rozsahu nahlížení platí jeho menší potřeba "formalizovanosti" - podle přesvědčení autorů jde o jedno z rozhodnutí, které se **vyhlašuje okamžitě při jednání** (viz § 12 odst. 3: " ...a rozhodnutí vyhlášená při jednání.") **nebo** (což pokládáme za totéž) **při jednání sděluje** (viz § 32 odst. 1 posl. věta) - a o jednání by musel být sepsán protokol. Takový postup vnímáme plně v souladu se zásadami součinnosti, hospodárnosti, atd.

2. Lhůta k vyřízení žádosti

S podáním žádosti souvisí už i výše uvedené její "vyřizování". Jde tedy o otázku lhůty pro vyřízení takovéto žádosti. Obecně jsme přesvědčeni, že z úplně stejných důvodů, z jakých je nezákonné donucování k podání žádosti, je nezákonné i jakékoliv její vyřizování a rozhodování o ní. Tedy **za běžných okolností musí být nahlížení do spisů umožněno neprodleně.**

Stejně požaduje v daňovém řízení naopak správce daně po osobách zúčastněných na řízení, aby neprodleně prokázaly svojí totožnost nebo žádá po daňovém subjektu neprodlené splnění jeho povinností podle ust. § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Lze jistě uznat, že mohou existovat **výjimečné okolnosti**, za kterých nelze DS v nahlížení ihned vyhovět (např. se spisem odjel určený pracovník na metodickou poradu, a pod). Tyto situace by se měly vyskytovat jen zcela výjimečně, okolnosti a důvody musejí být zachyceny do protokolu a měla by být stanovena (dohodnuta) náhradní lhůta k nahlížení. Protokol by v souladu s právní úpravou měl obsahovat přesný popis všech listin ze spisu, které nemohly být předloženy k nahlížení.

Právní předpis: Čl. 38 odst. 2 Listiny, kdy každý má právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů. Protože správce daně nemusí se spisem konat žádné zvláštní úkony (prostě jej zpravidla jen vytáhne ze skříně), není jakákoliv lhůta odůvodněná. A jakákoli lhůta, v jejímž důsledku by muselo dojít k opětovné návštěvě správce daně by byla porušením základní zásady řízení - § 2 odst. 2 ZSDP (přiměřenosti)

3. Časový rozsah nahlížení do spisů

Další formou omezování práva nahlížet do spisů je stanovení časového rozsahu nahlížení. Například pouze v pondělí a středu, jen od 09.00 do 13.00, jen do dvou dnů od doručení rozhodnutí o povolení nahlédnout do spisu nebo jen od 26. do 29. 3., nejčastěji kombinace.

Lze jistě akceptovat provozní důvody správce daně, tedy například neúřední dny. Naopak v úředních dnech a hodinách lze stěží najít jakýkoliv racionální důvod pro omezení práva nahlížet. Ovšem v souladu se zásadou součinnosti bychom doporučovali, aby správci daně vycházeli maximálně vstříc požadavku DS o nahlížení do spisů **v mimoúředních hodinách a dnech**, neboť jde zpravidla o časově náročný úkon a pokud je navíc spojen se sepisováním protokolu, činí účast dalších osob při jednání potíže (dodržení povinnosti mlčenlivosti vůči jiným nahodile příchozím DS).

Právní předpis: V § 23 odst. 1 se praví: *DS je oprávněn nahlédnout do spisů...* Z textu je zřejmé, že oprávnění DS vyplývá přímo ze zákona, zákon toto právo nijak časově neomezuje. V této souvislosti je nutné připomenout právní předpisy vyšší právní síly – Ústava (zákon č. 1/1993) čl. 2 odst. 3 praví: Státní moc **slouží** všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Obdobně pak v Listině (zákon č. 2/1993) čl. 2 odst. 2. SD by měl občanu kdykoliv vyjít vstříc a posloužit, tady dát kdykoliv nahlédnout.

Občanu je umožněno činit vše, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá (čl. 2 odst. 4 Ústavy i čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 Listiny). **Není-li tedy DS zákonem v tomto právu omezen, může si své právo realizovat kdykoliv** (§ 23 odst. 1 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a čl. 38 odst. 2 Listiny).

4. Obsah spisů

Zdá se, že správci daně nemají uloženu povinnost, resp. v řadě případů v praxi nevedou přehled (rejstřík, seznam, index) písemností uložených ve spisu a pokud jej vedou, odmítají jej daňovému subjektu zpřístupnit. Je tedy velmi časté, že žádným relevantním způsobem vylučujícím pochybnosti není možné **zjistit přesný obsah spisů prostě proto, že správce daně o tom nemá žádný přehled nebo obsah tají**. Bohužel nelze vyloučit ani možnost úmyslného jednání některého pracovníka SD, jehož výsledkem je zatajení části obsahu spisů nebo změna tohoto obsahu.

K odůvodnění postupu je SD používán § 23 odst. 2 s nejčastější argumentací, že jde o rejstřík (v tomto případě spisů). Žádný právní předpis závazný pro daňové řízení tento pojem nedefinuje. Dle obecných znalostí (viz lit. 1) se pod tímto pojmem rozumí abecední seznam (srov. např. obchodní rejstřík, rejstřík trestů apod.). Obsah spisu je soupisem chronologickým, nikoliv abecedním. I samotní SD pro tento obsah spisu používají různá označení (např. Index spisu). K dokumentaci skutečně předložených listin (a tedy i stavu spisů ke dni nahlížení) může práva znalý DS trvat na přesném popsání každé listiny a jejího podstatného obsahu do protokolu o ústním jednání (viz § 12 odst. 2). Nicméně nepovažujeme to za příliš praktické ani z pohledu DS, ani pro SD.

V této souvislosti bychom odkázali na bod 6, který se plně vztahuje i na obsah spisů. A není-li obsah spisu veden, lze jen ztěží podat odvolání proti rozsahu nahlížení, když tento není konkrétní.

Ať už obsah spisu bude či nebude pro daňový subjekt zjevný, doporučujeme, aby správcům daně byla uložena povinnost všechny písemnosti (příp. informace na jiných médiích než papíru) náležející do daňového spisu do tohoto spisu zakládat a o založených písemnostech vést seznam, aby bylo možno minimálně orgány v dalším stupni řízení či kontrolními orgány zjistit přesný obsah spisu k určitému datu.

5. Protokol o ústním jednání vs. úřední záznam

Zdá se, že pro mnoho SD je matoucí zákonný text v § 23 odst. 1 poslední věta. Protože se zde hovoří o úředním záznamu, je mnohými SD **odmítána možnost o průběhu ústního jednání sepsat protokol dle § 12**. Domníváme se, že byť jde o speciální ustanovení k nahlížení do spisů, neznamená to, že při naplnění důvodů uvedených v § 12 nelze o nahlížení sepsat protokol. Naopak, domníváme se, že i pro SD je to výhodnější možnost.

6. Nahlížení do části spisů dle § 23 odst. 2

Samostatnou kapitolou je množství problémů souvisejících s interpretací textu § 23 odst. 2: *"Daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností."*

Nejčastější interpretace používaná SD je "parciální výklad". Jeho podstata tkví v tom, že jednotlivé složky spisů (jazykově podměty) jsou aplikovány samostatně, pouze poslední část ("*...dalších podkladů...*") je dávana do souvislosti s přívlastkovou větou ("*...do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti*")

poměry jiných daňových subjektů...”). Důsledek je znemožňování nahlédnutí prakticky do jakékoliv části spisů.

Nabízíme ovšem i opačný výklad a domníváme se, že správnější. Podle našeho mínění se výše uvedená přívlastková věta vztahuje ke všem podmětům v první větě § 23 odst. 2. Vodítkem nám byl jazykový výklad Ústavu pro jazyk český AV ČR. Pro větší názornost (a též větší nadhled) uvádíme substituční text: *”Prodáváme čerstvé rohlíky a housky.”* Tato věta má dva přísudky (rohlíky, housky) a jeden přívlastek (čerstvé). S jistotou můžeme tvrdit, že čerstvé jsou rohlíky. Nelze spolehlivě tvrdit, že čerstvé jsou i housky. **Ovšem spolehlivě lze tvrdit, že čerstvé mohou být jak rohlíky, tak housky.**

Podobně je tomu i první větě §23 odst. 2. Vztáhnutí přívlastkové věty výhradně k poslednímu podmětu je sice možné, ale je restriktivnější z možných rozborů. Aby výklad byl kompletní je nutno vzít v úvahu další právní předpisy, důvodovou zprávu a další souvislosti.

Poznámka pod čarou

Zdůvodnění předmětného ustanovení § 23 odst. 2 v důvodové zprávě k návrhu zákona 337/1992 Sb., zní:

”Navrhovaná úprava je realizací neveřejnosti daňového řízení a současně zajišťuje ochranu právem chráněných zájmů poplatníků a správců daní.”

Pokud jde o práva SD bylo by absurdní tvrzení, že právem chráněným zájmem správců daní je neumožnit DS seznámit se s některou částí spisu. Pevně věříme, že tato argumentace ve vztahu občan - stát nemá místo. Vyloučíme-li ji, zůstanou nám právem chráněné zájmy DS.

Jako nejdůležitější otázku, kterou je třeba zodpovědět, je důvod, **proč by vůbec měla být jakákoliv část spisů** (listina, důkaz, pomůcka atd.) **utajena a před kým?** Vezmeme-li v úvahu čl. 38 odst. 2 Listiny můžeme spolehlivě vyloučit z okruhu podezřelých DS - jeho právo znát veškeré důkazy je naprosto jednoznačně deklarováno. Nelze jej podle našeho mínění navíc zužovat pouze na použité důkazy, nebo jen důkazy ve prospěch, či naopak - nebo je možné, aby stát shromažďoval o občanu informace, ke kterým by sám neměl přístup? Je snad nějaký zvláštní předpis, který by to umožňoval? Odpověď nalezneme v čl. 10 odst. 3 Listiny: *”Každý má právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě.”* **Ve spisech DS tedy mohou být výhradně údaje shromážděné oprávněně - tady jen ty, o nichž to výslovně stanoví právní předpisy.** Tyto pak nesmějí být neoprávněně zneužívány nebo zveřejňovány. Ochrana osobnosti občana (tedy i DS) je zde vyjádřena velmi komplexně. Její aplikace pro daňové řízení je vtělena do zásady neveřejnosti a zásady mlčenlivosti a podrobněji rozpracována v § 24. Zde je též zcela evidentně ustanoveno, že povinnost mlčenlivosti je stanovena SD a třetím osobám (tedy nikoliv DS a vůči němu)!

Ochrana osobních údajů DS je zde nadřazena právu jiného DS na informace. Ovšem nikoliv generálně a dogmaticky - bezpochyby může dojít k oprávněnému zveřejnění. Za takové považujeme pokračování § 23 odst. 2: *”Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně ... v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností.”*

Jaký lze učinit závěr? Je lhostejno, co vše se může skrývat pod pojmy *”úřední korespondence s jinými státními orgány, rejstřík, pomůcky, zápisy a rozhodnutí*

sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podklady" - vztahuje-li se jejich obsah k osobě konkrétního DS, pak musí být založen ve spise a to v části dle § 23 odst. 1. V části dle § 23 odst. 2 pak obdobná listina může být výhradně a jen tehdy, pokud se v ní objevují údaje nebo informace ještě i o jiném DS nebo pocházející od něj. Typickou listinou, jež dnes bývá utajována a která jednoznačně patří do spisu dle § 23 odst. 1 je např. dožádání. Obdobně to platí pro **předkládací zprávu nebo pomůcky**, pokud v nich nejsou informace o jiném DS nebo pocházející od něj. Jen pro jistotu uvádíme, že pokud by v těchto dokumentech byly takovéto informace neznamená to, že zatajen musí být celý dokument - naopak, může (a jsou-li to použité důkazy tak i musí) jej zpřístupnit celý právě dle druhé věty § 23 odst. 2.

Vše, co bylo řečeno o roztrídění do jednotlivých částí spisů, by mělo být správcem daně aplikováno automaticky. Spis DS není silážní jáma, kde se bez ladu a skladu a případně též jakékoliv evidence (viz bod 4) vrší dokumenty a informace, a teprve když se DS dostaví k nahlížení začne SD "rozhodovat" co zpřístupní a co ne! Domníváme se, že by k zařazení listin do části spisů dle § 23 odst. 2 měl být ve spise učiněn záznam pracovníka SD opatřený datem, jménem pracovníka a jeho podpisem aby se kdykoliv dalo zjistit, kdo za spis odpovídá (nebo odpovídal). Dále se domníváme, že zejména toto zařazení do "tajné" části spisu podléhá "přezkumu" v případě **odvolání proti rozsahu nahlédnutí**. Proto popis listiny nesmí chybět v obsahu spisu, který by samozřejmě měl být DS při nahlížení do spisu předložený, jinak je takovéto odvolání nerealizovatelné.

Ať již bud odpověď na otázku přesného výkladu úvodní části ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní znít jakkoli, považujeme za zcela zásadní se shodnout alespoň na jednom minimálním tvrzení: daňový subjekt má právo se mj. formou nahlížení do spisu seznámit se všemi důkazními prostředky, které se staly v průběhu důkazního řízení důkazem (§ 31 odst. 4 poslední věta zákona o správě daní a poplatků), a to i bez ohledu na případnou "povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů", neboť toto právo je daňovým subjektům v praxi často odpíráno. Pokud jde o pomůcky jde jistě o choulostivou otázku, nicméně minimum informací, které se poskytnou vždy je stejně dáno dikcí § 46 odst. 2 ("...podle jakých pomůcek...") - tedy nejméně jejich popis, označení, jednoznačná identifikace apod.

7. Pořízení výpisů, opisů apod.

Na rozdíl od samotného nahlížení v případě pořízení opisů, stejnopisů nebo výpisů je zákonem stanovena žádost. Nikoliv písemná. Pokud SD nutí DS k podání písemné žádosti, jde o stejnou chybu jako v bodě 1.

Žádost může být vyslovena při samotném nahlížení, není nutno ji nijak zvláště formalizovat. Ovšem pokud DS něco vysloví, jde bezpochyby o ústní jednání a o něm se v daňovém řízení sepisuje protokol dle § 12. Do něj je pak povinnost vyznačit i odevzdané listiny. Jde tedy o další z důvodů, proč je lépe při nahlížení do spisů sepisovat protokol, než jen úřední záznam (viz bod 5).

Pokud jde o lhůtu na vyhotovení pořízení opisů, stejnopisů nebo výpisů, nelze než konstatovat podobně jako v bodě 2 není důvod k natahování řízení. Také zde je nutno plně využít zásady spolupráce a součinnosti - každý DS pochopí, že se porouchala kopírka nebo že není možno ověřit desítky listin. Na druhou stranu by i SD měl chápat, že končí-li lhůta pro podání žaloby nebo má DS jiný závažný důvod, mělo by být předání realizováno ihned. Jinak následující pracovní den.

Právní předpis: Čl. 38 odst. 2 Listiny, kdy každý má právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů.

SHRNUTÍ

Předkladatelé se domnívají, že většina popisovaných nesprávných postupů vyplývá pouze z nedostatečné znalosti právních předpisů. K jejich odstranění doporučujeme vypracovat metodický pokyn nebo komentář (autorský výklad) k § 23 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Tento vhodným způsobem publikovat (a to nikoliv jen pro SD).

Měl by obsahovat následující teze (přirozeně podrobněji rozpracované):

1. DS je oprávněn nahlížet do spisů **kdykoliv v obvyklou úřední dobu** SD. Mimo ni kdykoliv, na základě předchozí dohody s pracovníkem SD.
2. K realizaci svého práva **není povinen podávat jakoukoliv formální žádost**.
3. SD vede **průběžně** obsah spisů. Ten je **kdykoliv přístupný DS vždy**. V případě nahlížení do spisů se DS vydá ověřená kopie obsahu spisů a to bezprostředně po zahájení nahlížení.
4. Nahlížení do spisů nelze žádným způsobem omezovat časově. Pokud nelze nahlížení dokončit v obvyklou úřední dobu, je nutno buď dohodnout pokračování mimo ni, nebo jej přerušit.
5. O nahlížení do spisů se sepíše protokol. Úřední záznam je možno sepsat pokud DS výslovně nepožaduje sepsání protokolu.
6. Spisy se dělí na dvě části - obecnou (dle § 23 odst. 1) a speciální (dle § 23 odst. 2). O zařazení do speciální části spisů rozhoduje pověřený pracovník SD **a to ihned** po vzniku nebo přijetí listiny. O zařazení do speciální části spisů se pořizuje záznam s datem, jménem, funkcí a podpisem pověřeného pracovníka. U záznamu se **vyznačí důvod zařazení** (vztah k jinému DS - označení obchodním jménem a DIČ). Pro obsah této části platí bod 3 stejně.
7. Vydání opisů, kopií atd. budiž provedeno neprodleně, podle možností ještě v průběhu nahlížení a jednání. Nelze-li pro rozsah kopií nebo z jiného závažného důvodu této zásadě vyhovět, dohodne SD s DS termín a způsob předání kopií (nebo zbývajících kopií). Nedohodnou-li se SD a DS jinak pak platí, že kopie budou připraveny následující pracovní den.
8. Odvolání proti rozsahu nahlížení (dle § 23 odst. 4) musí být vyřízena do patnácti dnů od podání. Pokud hrozí pro DS propadnutí lhůty např. pro odvolání nebo jiný nezvratný důsledek a DS v odvolání uvede tuto souvislost, je SD povinen přezkoumat toto odvolání neprodleně. To neplatí, pokud povolí prodloužení lhůty nejméně na dobu vyřízení odvolání. Bylo by vhodné stanovit přísnější lhůtu pro SD v případech, kdy je vedeno daňové řízení tak, aby informace získané prosazením práva na nahlížení do spisu mohly být ještě daňovým subjektem v probíhajícím řízení využity. Například tak, že se stanoví stavění nebo přerušení lhůt (nebo odkladný účinek odvolání proti rozsahu nahlížení) nebo minimální doba, v níž nelze po podání odvolání proti rozsahu nahlížení a rozhodnutí o něm rozhodnout meritorně.

Daňový subjekt má právo se při nahlížení do spisu seznámit zejména (a to bez omezení) se všemi důkazními prostředky, které se v průběhu důkazního řízení staly důkazem a musí ze spisu zjistit jaké pomůcky byly použity.

Závěr

Autoři příspěvku si jsou vědomi toho, že jde o problémovou oblast. Doporučují, aby se případné závěry dělaly i k jednotlivým bodům samostatně v případě, že u nich nedojde ke všeobecné shodě.

Použitá literatura

Akademický slovník cizích slov, Academia, Praha 1995, str. 654

Stanovisko MF:

Odbor 25 Ministerstvo financí doporučuje přesunout na příští jednání KV KDP.

Komplexní problém

1. Zdanění výplaty zahraničnímu subjektu při snížení základního kapitálu

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

Tento materiál doplňuje problematiku zdanění výplaty při snížení základního kapitálu předloženou již na Koordinační výbor v září 2001 Ing. Nesrovnalem, Ing. Škampou a Ing. Skálovou o aspekty výplaty subjektu, který není v České republice daňovým rezidentem.

Právní vymezení

Obchodní zákoník

Podle ustanovení § 123 odst. 2 (resp. ustanovení § 178 odst. 2) obchodního zákoníku v platném znění není společnost oprávněna rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, je-li vlastní kapitál zjištěný z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo by v důsledku rozdělení zisku byl nižší než základní kapitál společnosti, zvýšený o

- a) upsanou jmenovitou hodnotu akcií, pokud byly upsány akcie společnosti na zvýšení základního kapitálu a zvýšený základní kapitál nebyl ke dni sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky zapsán v obchodním rejstříku, a
- b) tu část rezervního fondu nebo ty rezervní fondy, které podle zákona a stanov nesmí společnost použít k plnění akcionářům.

Podle ustanovení § 147 obchodního zákoníku v platném znění jsou jednatele povinni zveřejnit rozhodnutí o snížení základního kapitálu a jeho výši do 15 dnů po jeho přijetí dvakrát po sobě s časovým odstupem 30 dnů. V oznámení se vyzvou věřitelé společnosti, aby přihlásili své pohledávky ve lhůtě do 90 dnů po posledním oznámení, nejde-li o snížení základního kapitálu za účelem úhrady ztráty nebo vytvoření rezervního fondu. Společnost je povinna věřitelům, kteří včas přihlásí své pohledávky, poskytnout přiměřené zajištění jejich pohledávek nebo tyto pohledávky uspokojit. Snížení základního kapitálu zapisuje soud do obchodního rejstříku, jen je-li prokázáno, že snížení základního kapitálu bylo oznámeno a věřitelům bylo poskytnuto zajištění, pokud jejich pohledávky nebyly uspokojeny, ledaže se takové zajištění nevyžaduje. Snížení základního kapitálu je účinné ke dni zápisu jeho nové výše do obchodního rejstříku. Společníkům nelze poskytnout plnění z důvodu snížení základního kapitálu nebo prominout povinnost splatit vklad nebo jeho část před zápisem snížení základního kapitálu do obchodního rejstříku.

Podle ustanovení § 123 odst. 3 obchodního zákoníku v platném znění se za vrácení vkladu nepovažují platby společníkům poskytnuté při snížení základního kapitálu.

Zákon o daních z příjmů

Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů v platném znění nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na zvýšení základního kapitálu včetně splácení půjček.

Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů v platném znění nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na plnění ve prospěch vlastního kapitálu s výjimkou uvedenou v § 10 odst. 6 a § 24 odst. 2 písm. r) a w), převod zisku na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, úhrada ztráty řízené osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy a dále vyrovnání poskytované mimo stojícím společníkům na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy.

Podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bodu 3) a § 36 odst. 2 písm. a) bod 9) zákona o daních z příjmů v platném znění činí zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 2 a § 17, s výjimkou stále provozovny (§ 22 odst. 2 a 3), 15 % z příjmu společníka společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti při snížení základního kapitálu nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu podle § 144 nebo § 208 obchodního zákoníku, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku; přitom pro tento příjem vždy platí, že se základní kapitál snižuje nejprve o tu část, která byla zvýšena podle § 144 nebo § 208 obchodního zákoníku ze zisku společnosti nebo fondu vytvořeného ze zisku. Současně platí, že za dividendové příjmy nebo podíly na zisku se nepovažuje zvýšení základního kapitálu podle § 144 nebo § 208 obchodního zákoníku, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku.

Výše uvedená ustanovení zákona o daních z příjmů neupravují výplatu základního kapitálu v případě, že se jedná o výplatu ze zdrojů, které byly vytvořeny jinak než ze zisku.

Popis problému a návrh řešení

Snížení základního kapitálu a výplata osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí

Zdanění výplaty částky ze snížení základního kapitálu osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí není v daňových předpisech jednoznačně upraveno. Domnívám se, že tento příjem je příjmem ze zdrojů na území České republiky podle § 22 zákona o daních z příjmů a je definován v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3) jako jiný příjem z držby kapitálového majetku. Protože však tento příjem již není uveden v § 36 zákona o daních z příjmů jako příjem podléhající zvláštní sazbě daně (srážkové dani), bude na tento příjem aplikováno ustanovení § 38e zákona o daních z příjmů, podle kterého bude sraženo zajištění daně ve výši 10 %.

Při posuzování toho, jak bude zdaněna výplata částky ze snížení základního kapitálu osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, je však nutné vycházet z toho, že podle § 37 zákona o daních z příjmů se ustanovení zákona o daních z příjmů použijí jen tehdy, nestanoví-li mezinárodní smlouva jinak.

Příklad Kyperské republiky :

V případě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Kyperskou republikou tato smlouva stanoví v článku 21, že příjmy výslovně neuvedené v této smlouvě, podléhají jen zdanění ve státě, ve které je osoba rezidentem. Je tedy třeba určit, zda je tento příjem ve smlouvě výslovně uveden, nebo je některém článku smlouvy implicitně obsažen.

Vycházejme dále z předpokladu, že osoba se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí nemá v souladu s čl. 5 odst. 7 smlouvy v ČR stálou provozovnu.

Ze zjevných důvodů se v případě výplaty částky snížení základního jmění nemůže jednat o Úroky (čl. 11), Licenční poplatky (čl. 12), Kapitálové zisky (čl. 13), Nezávislá

povolání (čl. 14), Závislá zaměstnání (čl. 15), Tantiémy (čl. 16), Umělci a sportovci (čl. 17), Veřejné funkce (čl. 18), Penze (čl. 19), Studující (čl. 20).

Může se tedy jednat buď o příjem podle čl. 10 - Dividendy, nebo o příjem podle čl. 21 - Příjmy výslovně neuvedené. V prvním případě bude příjem podroben srážkové dani ve výši 10%, ve druhém případě bude zdaněn až v zemi příjemce - v Kyprské republice.

Text příslušného článku nehovoří o snížení základního jmění. Bude tedy záležet na posouzení toho, zda se v případě částky výplaty snížení základního jmění jedná o dividendy či nikoliv.

Čl. 10 odst. 6: Výraz "dividendy" použitý v tomto článku, označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s účastí na zisku, právě tak jako příjmy z jiných společenských práv, které jsou podle daňových předpisů státu, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy, podrobeny stejnému zdanění jako příjmy z akcií.

Podle Komentáře ke vzorové smlouvě OECD se jako s dividendami nezachází jen s výplatami zisků, které každoročně schvaluje valná hromada společnosti, nýbrž také s jinými peněžitými výhodami, jako jsou gratisakcie, bony, likvidační zisky a skryté výplaty zisku. Článkem 10 uvažovaná daňová zvýhodnění se poskytují tak dalece jak stát, ve kterém je usídlena vyplácející společnost, zdaňuje výše uvedené výkony jako dividendy. Je nepodstatné, zda výkony se platí ze zisku, docíleného společností v účetním roce, nebo např. z rezerv, to znamená ze zisku dřívějších účetních let. Platby, které vedou k omezení práv společníků např. nějaké zpětné platby kapitálu, neplatí zpravidla jako dividendy.

Na základě uvedeného rozboru lze dovodit, že příjem zahraničního akcionáře ze snížení základního jmění nespĺňuje podmínky čl. 10 - Dividendy (a ani ostatních článků zakládajících České republice právo na zdanění), a že výlučné právo na zdanění má v tomto případě Kyprská republika na základě čl. 21 - Příjmy výslovně neuvedené. Výjimkou by v tomto případě byla pouze situace, kdyby ke zvýšení základního kapitálu v minulých letech došlo z nerozdělených zisků minulých let, v tomto případě by výplata při snížení základního kapitálu splňovala podmínky čl. 10 - Dividendy a byla by zdaněna jako vyplácená dividenda.

Závěr

Doporučuji projednat v Koordinačním výboru a potvrdit výše uvedené závěry a vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Odbor 15 doporučuje problém neuzavírat. Ke způsobu zdanění uvedených příjmů byla vyžádána stanoviska zástupců zahraničních daňových správ a FŘ. Smlouva s Kyprskem není pro posouzení problému reprezentativní.

2. Prodej podniku od 1.1.2001 – doplnění

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

I. Úvod

Tento příspěvek navazuje na příspěvek "Ing. Marie Konečné, Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala, Daňové důsledky prodeje podniku od 1.1.2001" projednávaného na Koordinačním výboru dne 11.4.2001 (viz. *Bulletin KDP ČR 7-8/2001, str.2*) a částečně

jej doplňuje. Důvodem tohoto doplnění jsou určité otázky a nejednoznačnosti, které se objevily po zveřejnění výše zmíněného příspěvku.

Toto doplnění se týká daňového posuzování doodepsání aktivní opravné položky (viz Účtová třída 0 – dlouhodobý majetek Čl. X postupů účtování pro podnikatele) vytvořené z titulu vkladu (§ 59 a ostatní související ustanovení obchodního zákoníku (dále jen "ObchZ"), případně přeměny (viz § 69 a ostatní související ustanovení ObchZ) v souvislosti s prodejem podniku nebo jeho části.

II. Popis problematiky

Ve výše zmíněném příspěvku bylo potvrzeno MF ČR, že v souvislosti s prodejem podniku nebo jeho části je nutné také rozpustit opravné položky a rezervy, které se vztahují k prodávanému podniku. Tato povinnost se obecně vztahuje také na opravné položky k nabytému majetku (účet 097). Problém z hlediska daňového posouzení nebude vznikat v případě opravných položek k nabytému majetku (účet 097) vzniklých z titulu nákupu majetku. Problematické se však mohou jevit opravné položky k nabytému majetku (účet 097) vzniklé z titulu vkladu a přeměny. Domníváme se, že z pohledu daňového bude v těchto případech postupováno následovně:

- a) Zůstatková hodnota opravné položky k nabytému majetku bude zaúčtována do účetních nákladů vztahujících se k prodávanému podniku (účet 588).
- b) V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP bude zkoumáno, zda z titulu prodeje podniku nevznikla účetní ztráta. Pro účely tohoto výpočtu bude započítávána i zůstatková hodnota opravné položky zaúčtovaná v souvislosti s prodejem podniku dle bodu a) na účet 588. V případě vzniku účetní ztráty bude tato ztráta v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP daňově nerelevantní a bude o ni zvyšován základ daně.
- c) Další úpravy základu daně z titulu zúčtování zůstatkové hodnoty aktivní opravné položky (účet 097) do nákladů v souvislosti s prodejem podniku nebo jeho části prováděny nebudou, a to z těchto důvodů:

1) Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP zamezuje, aby zůstatková hodnota opravné položky k nabytému majetku vzniklá z titulu vkladu nebo přeměny byla zahrnuta do základu daně bez čehokoliv dalšího. Tímto ustanovením je v zásadě rozpracována zásada vyplývající z jiných ustanovení ZDP (viz § 24 odst. 1 ZDP, případně § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP), a sice, že do výše příjmů jsou daňově relevantní související náklady. Tím, že je vyloučena ztráta z titulu prodeje podniku z daňově relevantních nákladů je zároveň zamezeno tomu, aby přečeňovací efekt z titulu vkladu a přeměny ovlivnil základ daně.

2) V případě, kdyby měly být prováděny další související úpravy základu daně, došlo by de facto k dvojímu zdanění. Tento závěr budeme demonstrovat na krátkém příkladu:

Představme si, že je prodáván podnik, jehož struktura je následující (jedná se o zjednodušený příklad s tím, že číselné údaje jsou uvedeny například v tis. Kč) :

097	50
ostatní majetkové složky	10

Předpokládejme dále, že tento podnik je prodáván za cenu 10, s tím, že tato cena je v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a dále v souladu s § 67a ObchZ a § 196a ObchZ. Na základě toho bude účetní hospodářský výsledek z titulu prodeje podniku ve výši mínus 50. Na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP bude vznikat

připočitatelná položka ve výši 50 a základ daně z titulu prodeje podniku bude tedy ve výši 0.

Pokud bychom měli další připočitatelnou položku ve výši doodepsané hodnoty opravné položky (50), vznikl by základ daně ve výši 50 a opravná položka by tak de facto byla připočtena 2x:

doodepsání opravné položky - hospodářský výsledek	- 50
připočitatelná položka z titulu opravné položky	+ 50
základ daně z titulu prodeje podniku	0
úprava základu daně z titulu prodeje podniku	+ 50
<hr/>	
Celkový základ daně	+ 50

3) V textu ZDP chybí ustanovení, na základě kterého by v souvislosti s doodepsáním aktivní opravné položky k nabytému majetku (účet 097) vzniklá z titulu vkladu nebo přeměny v souvislosti s prodejem podniku nebo jeho části měly být provedeny jiné úpravy základu daně s výjimkou již výše popsané úpravy vycházející z § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP. Z hlediska úpravy základu daně je problematika opravné položky popsána v § 23 odst. 15 ZDP a v § 23 odst. 3 písm. c) bod 4. ZDP. Obě tato ustanovení jsou však pro námi popisovaný případ nerelevantní. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4. ZDP se týká pasivní opravné položky. Ustanovení § 23 odst. 15 ZDP řeší problematiku opravné položky vzniklé z titulu koupě a v důsledku návětí první věty: "...do základu daně se zahrnuje i opravná položka..." je pro námi popisovanou situaci nepoužitelné.

Závěr

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že v případě doodepsání aktivní opravné položky vzniklé z titulu vkladu nebo přeměny do nákladů v souvislosti s prodejem podniku nebo jeho části bude jedinou úpravou účetního hospodářského výsledku vzniklého z titulu prodeje podniku nebo jeho části úprava prováděná na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP, to je připočtení případné účetní ztráty z titulu prodeje podniku k základu daně. Jiné úpravy základu daně v této souvislosti nebudou prováděny.

III. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF:

Odbor 15 nesouhlasí se závěrem předkladatelů, neboť ze znění § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP jednoznačně vyplývá, že pro účely zjištění základu daně z příjmů nemůže být ztráta z prodeje podniku nebo jeho části výdajem (nákladem) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro odpis opravné položky vzniklé z titulu vkladu se uplatní standardní režim, tzn. že bude nutno upravit hospodářský výsledek pro účely zjištění základu daně, a to jak v případě aktivní tak i pasivní opravné položky.

xx

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 9.1.2002, Praha 1, Letenská 15, velká zasedací místnost č. 116, budova B, od 13.00 hodin.

V Praze dne 7.1.2002

Ing. Stanislav Š p r i n g l ,
ředitel odboru 39