

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 29.5.2002

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 24.4.2002

1.1. K úkolu podle bodu 1.1. zápisu zástupci KDP sdělili, že postup zmiňovaný v bodě c) příspěvku "**Problematika protékání dividend - výklad pojmu "poměrná část" dividendového příjmu**", projednaného pod bodem č. 2 v části Daň z příjmů, na KV KDP dne 13.2.2002, uplatnil jeden správce daně v působnosti FŘ v Praze.

1.2. K bodu 1.2. zápisu

- trvá úkol zpracovat vzorové propočty k aplikaci zápočtu daně zaplacené v zahraničí podle stanoviska MF k příspěvku č. 1 v části Daň z příjmů, t.j. "**Problematika daně zaplacené v zahraničí**", projednanému na KV KDP dne 13.3.2002,
- na základě požadavku na doplnění stanoviska MF k příspěvku č. 3 v části Daň z příjmů, t.j. "**Problematika cash-poolingu**", projednanému na KV KDP dne 13.3.2002, o účetní aspekty cash-poolingu, zaujala zástupkyně odboru 28 MF toto stanovisko:

Obecně platí, že pokud Postupy účtování nějaký případ neřeší, účetní jednotka postup zvolí, ten však nesmí být v rozporu s účetní legislativou.

Pro účetní postup je rozhodující právní posouzení. Odbor účetnictví není kompetentní k výkladu práva. Podle získaných neoficiálních právních názorů mají členové ekonomické skupiny vůči majiteli master účtu pohledávku, resp. závazek, odpovídající participaci jejich prostředků, resp. dluhů, na master účtu. Smlouva mezi majiteli účtů a majitelem master účtu se však považuje z typového hlediska za nepojmenovanou smlouvu (podle § 269 odst. 2 ObchZ nebo § 51 ObčZ), a proto je třeba vždy přihlížet ke konkrétním smluvním podmínkám.

Odbor účetnictví je toho názoru, že pokud z konkrétních smluvních podmínek vyplývá, že vztahy mezi členy ekonomické skupiny vůči majiteli master účtu mají charakter pohledávek a závazků, potom se účtuje o pohledávkách a závazcích.

Bylo však dohodnuto, že problém bude s předkladatelem příspěvku na pracovní schůzce znovu projednán.

- zástupci odboru 18 MF k příspěvku č. 2 v části DPH, t.j. "**Uplatňování daně z přidané hodnoty u některých specifických sdružení právnických osob**

podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále je "ObčZ")", projednanému na KV KDP dne 24.10.2001 a 13.3.2002, konstatovali, že souhrnné stanovisko MF k této problematice, zpracované ve spolupráci s odborem 29 (legislativním), je zapracováno do Pokynu D-234. Po projednání s legislativním odborem doplňuje odbor 18 dříve přijaté závěry takto:

Občanský zákoník nerozlišuje "specifická sdružení a jiné typy sdružení", a proto pokud se několik osob sdruží podle §829 a násl. ObčZ, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu uskutečněním činností, které mají tyto osoby v předmětu činnosti v rámci podnikání, je nezpochybnitelné, že se jedná o sdružení podle uvedených ustanovení ObčZ, jehož účelem je společné podnikání.

Vzhledem k tomu, že sdružení podle § 829 ObčZ nemá právní subjektivitu, je povinen každý účastník sdružení plátce, který uskutečňuje zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, postupovat podle ZDPH.

Podle § 11 odst.1 a 2 ZDPH je plátce povinen vést záznamy pro daňové účely potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. Plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení, jsou povinni podle § 11 odst. 3 ZDPH vést evidenci podle odst. 1 a 2 za celé sdružení odděleně a evidenci vede určený účastník sdružení.

Podle § 19 ZDPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije při podnikání a nárok na odpočet daně může uplatnit podle § 19a odst. 1 ZDPH v plné výši, pokud přijatá zdanitelná plnění použije k uskutečnění zdanitelných plnění, která podléhají dani na výstupu. Z uvedeného vyplývá, že plátcí, kteří jsou účastníky smlouvy o sdružení, pokud si chtějí uplatňovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě ve svém daňovém přiznání, musí uskutečňovat zdanitelná plnění, ke kterým použijí tato přijatá zdanitelná plnění a uvádět je také ve svém daňovém přiznání.

Jestliže je uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, měla by být tedy jednotlivými účastníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který uplatňuje daň na výstupu za celé sdružení. Jedná se o uskutečnění zdanitelného plnění pro účastníka sdružení, který vede daňovou evidenci, k dosažení sjednaného účelu sdružení. Podle § 12 ZDPH je plátce při uskutečnění zdanitelného plnění povinen vystavit daňový doklad na jméno určeného účastníka sdružení a základem daně je cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, protože se jedná o osoby podnikající na základě smlouvy o sdružení.

Určený účastník, který vede evidenci za sdružení, si může ve svém daňovém přiznání uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění na základě daňových dokladů vystavených na jeho jméno, které použije k uskutečnění zdanitelných plnění z činnosti sdružení, to znamená, že si může uplatnit nárok na odpočet daně i u přijatých zdanitelných plnění od jiných účastníků. Zároveň ve svém daňovém přiznání musí uvést uskutečněná zdanitelná plnění z činnosti sdružení, na které vystavil daňový doklad svým jménem. Správce daně může uložit vedení záznamní povinnosti

o plněních pro ostatní účastníky sdružení podle § 39 zákona o správě daní a poplatků.

Výše uvedený závěr týkající se popsané možnosti uplatňování DPH ve sdružení nic nemění na dříve přijatých závěrech týkajících se sdružení, která byla zpracována nebo odsouhlasena odborem 18.

1.3. K části 2 zápisu – zástupci odboru 54 MF prezentovali upřesněné stanovisko k neuzavřenému příspěvku č. 1 v části Komplexní problém, t.j. **“Zdanění výplaty zahraničnímu subjektu při snížení základního kapitálu”**:

Stanovisko MF:

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2002 je problém vyřešen novelizovaným zněním § 24 odst. 7 ZDP, podle kterého dochází při snížení základního kapitálu také ke snížení nabývací ceny podílu na obchodní společnosti. Do konce roku 2001 je však nutné postupovat podle úpravy platné do 31.12.2001.

1.4. K části 3 zápisu - projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

KDP bere na vědomí stanovisko MF k příspěvku č. 1 v části Daň z příjmů **“Daňové dopady některých změn v účtování cenných papírů v roce 2002”**,

KDP nesouhlasí se stanoviskem MF k příspěvku č. 2 v části Daň z příjmů **“Daňová uznatelnost odchodného podle § 29 odst. 3 zákoníku práce (dále jen “ZP”)**” s tím, že s ohledem na ustanovení § 66 odst. 3 Obchodního zákoníku je otázkou dokazování, zda poskytnuté odchodné sloužilo k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP

1.5. Se závěry Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 24.4.2002 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Doplnění k příspěvku "Definice pojmu "zaplacené" uvedeného v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen "ZDP")", projednávanému na Koordinačním výboru dne 13.2.2002

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

V souladu se zápisem z jednání Koordinačního výboru ze dne 13.3.2002 uvádíme dále vzorek nejčastěji používaných forem privativních novací a jiných případů, které je možné považovat pro účely § 24 odst. 2 písm zi) ZDP za zaplacení:

1) Zápočet závazků a pohledávek, ať již na základě obchodního zákoníku (§ 358 a násl. ObchZ), občanského zákoníku (§ 580 a 581 ObčZ) nebo na základě jiných, například zahraničních právních norem. Není rozhodující, zda jde o automatické započtení ze zákona na základě toho, že jedna ze smluvních stran projeví vůli k

započtení nebo se jedná o započtení na základě dohody (například troj a více násobné zápočty).

2) Nahrazení původního závazku závazkem novým v rámci tzv. "přeřinancování" (respektive "přeúvěrování"), kdy se stane půjčka nebo úvěr včetně úroků splatná, a následně je celá tato hodnota (nominál původní půjčky včetně naběhlých úroků) považována za novou půjčku bez toho, že by peníze byly vyplaceny a následně znovu půjčeny. Z tohoto pohledu není rozhodující právní forma takovéto dohody (může jít například o dohodu o narovnání dle § 585 ObčZ, nepojmenovaná (innominátní) smlouva dle § 269 odst. 2 ObchZ a podobně), ale výše popsaná podstata této dohody.

3) Placení závazku směnkou, kdy ve smyslu § 334 ObchZ původní závazek zaniká a vzniká nový závazek směnečný (viz *prof. Irena Pelikánová, Komentář k Obchodnímu zákoníku - 3. díl, Linde Praha, a. s., Praha 1996, str. 707*).

4) Různé formy bártrových úhrad, kdy je závazek hrazen nepeněžitě, například dodáním zboží, případně poskytnutím služeb.

5) Zánik závazku splnutím dle § 584 ObčZ.

6) Převzetí dluhu dle § 531 a násl. ObčZ.

7) Úhrada závazku jinou osobou než je původní dlužník, například z titulu ručení (§ 546 a násl. ObčZ, § 303 a násl. ObchZ, případně Čl. 1 § 30 a násl. zákona č.191/1950 Sb.), případně z titulu přistoupení k závazku (§ 533 ObčZ).

Návrh doplňujícího závěru:

Ve všech výše uvedených případech dochází obecně k zaplacení pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Je nutné zdůraznit, že výše uvedený výčet je příkladný, nikoliv úplný, a mohou existovat jiné případy, které je nutné posuzovat individuálně. Rozhodujícím kritériem pro posouzení těchto případů jako případů privativní novace pro účely § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP bude zánik původního závazkového vztahu. Je nutné zdůraznit, že veškeré výše uvedené případy, případně jiné případy, které by mohly být považovány za zaplacení ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP se vyznačují tím, že u původního věřitele, pokud je poplatníkem neúčtující v soustavě podvojného účetnictví, bude docházet ke vzniku zdanitelného příjmu z titulu úroků z úvěrů či půjčky, případně u všech ostatních poplatníků z titulu smluvní sankce. Obecně řečeno, uvedené případy budou považovány za zaplacení nejen z pohledu dlužníka, ale také z pohledu věřitele.

Stanovisko MF

Souhlas s návrhem doplňujícího závěru, s výhradou nepřesného vyjádření obsahu úkonu podle § 334 ObchZ v případě pod bodem 3, t.j. "placení závazku směnkou".

2. Daňové aspekty derivátů

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Aleš Cechel, daňový poradce, č. osvědčení 2141

1. Úvod - popis problému

V poslední době se v praxi začíná diskutovat o daňové relevantnosti nákladů a výnosů vzniklých z titulu derivátových obchodů. Občas se lze setkat u odborné veřejnosti se stanovisky, že v případě spekulativních derivátů (deriváty k obchodování) jsou případné ztráty vzniklé z titulu těchto derivátů daňově nerelevantní. Tyto výklady nejsou většinou odůvodňovány odkazem na konkrétní ustanovení platných právních předpisů (s výjimkou obecného odkazu na ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen "ZDP"). Hlavní argument těchto výkladů většinou spočívá např. v přirovnávání spekulativních derivátových obchodů k hazardním hrám (například prohra v kasinu). Domníváme se, že takovýto výklad není správný s tím, že zdůvodněním a rozbořením této věci se chceme věnovat v tomto příspěvku.

V samostatné části příspěvku se zabýváme problematikou stanovení základu daně z titulu derivátových operací u fyzické osoby nepodnikatele.

2. Analýza problému

Náklady a výnosy vzniklé z titulu derivátových obchodů je obecně možné rozdělit do tří základních kategorií:

- a) Náklady z titulu různých poplatků a jiných podobných plateb vznikajících v souvislosti s realizací derivátového obchodu.
- b) Náklady a výnosy vzniklé v souvislosti s vypořádáním derivátového obchodu.
- c) Náklady a výnosy vzniklé z titulu výsledkového přečeňování derivátů na reálnou hodnotu (§ 27 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dál jen ZoÚ).

Domníváme se, že pro daňové účely není obecně rozhodující, zda se jedná o derivát k obchodování, nebo zda se jedná o zajišťovací derivát (*viz Úvodní ustanovení Čl. XIX odst. 4 opatření MF ČR č.j.: 281/89 759/2001, kterým se stanoví postupy účtování pro podnikatele (dále jen "PÚP")*). Dále jsme přesvědčení, že vše, co je dále uvedeno, platí jak pro termínové operace, tak pro opce (*Úvodní ustanovení Čl. XIX odst. 3 PÚP*). V případě opcí je jedinou výjimkou, kterou dále uvádíme, prodej opce. Dále do úvodu zdůrazňujeme, že vše, co je dále uvedeno ohledně daňových aspektů, platilo obecně i před 1.1.2002 (samozřejmě logicky s výjimkou nákladů a výnosů z titulu přečeňování derivátů v těch případech, kdy je výsledkové přečeňování umožněno až počínaje 1.1.2002).

Domníváme se, že jak u zajišťovacích derivátů, tak u derivátů k obchodování lze obecně vyjít z toho, že veškeré výše specifikované náklady a výnosy, které u derivátů vznikají, je možné považovat za daňově relevantní na základě ustanovení § 23 odst. 2 a 10 ZDP. Dále bude tento závěr podrobněji samostatně rozebrán pro náklady a samostatně pro výnosy.

2.1 Náklady vzniklé z titulu derivátových obchodů

Je obecně možné konstatovat, že ZDP výslovně neupravuje otázku nákladů a výnosů vzniklých z titulu derivátových obchodů. Jedinou nepatrnou výjimkou je ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, které v zásadě vylučuje z daňově relevantních nákladů ztrátu z prodeje práva opce (byť tento pojem není v českém právu definován - pomineme-li vymezení pojmu "opce", obsaženého v jednotlivých postupech účtování).

Ve všech ostatních případech je tedy možné konstatovat, že výše specifikované náklady z titulu derivátových obchodů, zúčtované v souladu se ZoÚ a jednotlivými prováděcími předpisy, jsou daňově uznatelné na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP, to znamená, že při stanovení základu daně se bude vycházet z účetnictví bez jakékoliv speciální úpravy, protože tyto náklady a výnosy ZDP v současném znění nijak výslovně neupravuje.

V této souvislosti samozřejmě vzniká otázka, zda u těchto nákladů bude obecně splněna podmínka daňové uznatelnosti uvedená v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Domníváme se, že tato podmínka splněna obecně bude. Zcela jednoznačné to bude dle našeho názoru u zajišťovacích derivátů, kde vzniklé náklady lze přirovnat k nákladům na pojištění. Jsme přesvědčeni, že takovýto závěr platí obecně bez ohledu na to, zda předmětný derivát v daném případě bude splňovat v některých případech poměrně přísná kritéria pro zařazení daného derivátu do kategorie zajišťovacího derivátu z účetního hlediska (viz např. *Úvodní ustanovení Čl. XIX odst. 10 písm. b) PÚP*). Takovouto kategorizaci derivátů pro účely účetnictví (použitá primárně pro zvolené rozdílné způsoby přeceňování derivátů) není obecně možné bez dalšího přejímat pro účely daňového posouzení věci. Z hlediska daňového bude obecně důležité aby daňový subjekt prokázal (viz § 31 odst. 9 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "ZSDP") za použití povolených důkazních prostředků (viz § 31 odst. 4 ZSDP) účel pořízení derivátu, a to především ve vazbě na § 24 odst. 1 ZDP (t.j. např. byl uzavírán za účelem zajištění určitého rizika). Pokud daňový subjekt v souladu s předchozí větou prokáže, že se jednalo o zajišťovací derivát (bez ohledu na jeho účetní posouzení), budou veškeré náklady, které z tohoto titulu vzniknou, obecně daňově relevantní.

Zůstává otázkou, zda bude možné takto postupovat také v případě spekulativních derivátů. Jsme přesvědčeni, že v případě daňových subjektů podnikatelů se bude také v případě spekulativních derivátů obecně jednat o daňově relevantní náklady. Používání spekulativních derivátů má z podnikatelského hlediska obecně charakter operací na kapitálovém a finančním trhu, které podnikatel provádí za účelem dosažení zisku. Je fakt, že operace na kapitálovém a finančním trhu jsou různě rizikové a různě výnosné. Obecně platí, že nižší riziko znamená nižší výnos a naopak. Z tohoto pohledu patří deriváty k těm rizikovějším. Z platných právních předpisů rozhodně nevyplývá, že by podnikatelské riziko (které se v podnikání obecně projevuje dosažením účetní ztráty) bylo daňově nerelevantní. Naopak v případech, kdy zákonodárce chtěl určitá podnikatelská rizika (projevující se jak již bylo uvedeno prostřednictvím účetní ztráty) vyloučit z daňově relevantních nákladů, uvedl to výslovně do textu zákona (viz například ztráta z prodeje cenných papírů, ztráta z prodeje pozemků a podobně). Na základě výše uvedeného je tedy možné uzavřít, že podnikatelské riziko (ke kterým případné náklady na spekulativní deriváty bezpochyby patří) je obecně s výjimkami uvedenými výslovně v textu zákona daňově relevantní. Z tohoto pohledu je obecně nepodstatné jak vysoké toto riziko je. Obdobně rizikové jako uzavření spekulativního derivátu může být například v mnohých případech obchodování s některými státy bývalého SSSR. Přesto nikdo nepochybuje o tom, že případná ztráta z takového obchodování bude obecně daňově relevantní.

Jsme toho názoru, že hranici pro daňovou uznatelnost nákladů na spekulativní deriváty je obecně možné vidět v praktické aplikaci ustanovení zamezujících obcházení daňových předpisů, to je především ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, případně § 23 odst. 10 ZDP.

Není však obecně možné přijmout závěr, že náklady na spekulativní deriváty budou daňově nerelevantní, protože jsou vysoce rizikové a z tohoto důvodu není splněna podmínka § 24 odst. 1 ZDP. Jak již bylo několikrát zdůrazněno, ZDP mimo výslovně uvedených případů (ztráta z prodeje cenných papírů, pozemků a podobně) akceptuje jako daňově relevantní podnikatelské riziko projevující se v zásadě v účetní ztrátě.

2.2. Výnosy vzniklé z titulu derivátových obchodů

To, co je uvedeno obecně o nákladech vzniklých z titulu derivátových operací, platí u podnikatelů také pro výnosy vzniklé z titulu derivátových operací, t.j., že veškeré výnosy z titulu derivátových operací zaúčtované v souladu se ZoÚ a jednotlivými prováděcími předpisy, budou obecně daňově relevantní, a to na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP, protože se bude obecně vycházet ze zaúčtování daných operací do výnosů s tím, že ZDP neobsahuje v této věci speciální úpravu.

2.3. Specifický způsob stanovení základů daně z titulu derivátových obchodů u fyzické osoby nepodnikatele (§ 10 ZDP)

V případě fyzické osoby nepodnikatele budou případné příjmy z titulu derivátu zdaňovány dle § 10 ZDP (domníváme se, že ustanovení § 8 ZDP, které by teoreticky mohlo připadat do úvahy, neobsahuje ve výčtu příjmů příjmy, které by mohly být považovány za příjmy z titulu derivátů). Z výše uvedeného vyplývá speciální konstrukce základu daně uvedená v § 10 odst. 4 a 5 ZDP a následně podrobněji popsána ve výkladovém pokynu MF ČR D-190 v části k § 10 odst. 4 ZDP. Z toho obecně vyplývá, že případná celková ztráta z titulu obchodů s deriváty je v daném zdaňovacím období u fyzické osoby-nepodnikatele daňově nerelevantní. Je však možné v rámci jednoho zdaňovacího období kompenzovat ziskové a ztrátové obchody s deriváty. Do výše příjmů je do nákladů možné zahrnout také jednotlivé poplatky hrazené v souvislosti s realizací derivátových obchodů.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného rozboru doporučujeme přijmout tento závěr:

a) V případě podnikatelů jsou obecně veškeré náklady a výnosy vzniklé z titulu derivátových obchodů daňově relevantní na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP. Pouze v případech, kdy dochází k nezákonnému obcházení daňových předpisů, mohou být náklady týkající se derivátových obchodů kvalifikovány jako daňově nerelevantní. To znamená, že budou splněny předpoklady pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, případně § 23 odst. 10 ZDP. Náklady na spekulativní deriváty však není obecně možné vylučovat z daňově relevantních nákladů pouze z důvodu jejich rizikovosti. ZDP obecně podnikatelské riziko akceptuje jako daňově relevantní s výjimkou speciálně upravených případů (ztráta z prodeje cenných papírů a pozemků, apod.).

b) V případě fyzické osoby nepodnikatele budou příjmy z titulu derivátových operací zdaňovány dle § 10 ZDP s tím, že v rámci jednoho zdaňovacího období je možné kompenzovat zisky a ztráty z titulu derivátových operací. Za daňově relevantní náklady (samozřejmě do výše příjmů) je možné mimo jiné považovat i veškeré poplatky hrazené z titulu derivátových operací.

Po projednání na Koordináčním výboru MF ČR doporučujeme výše uvedený závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

MF chápe příspěvek jako posouzení aktuálního právního stavu. Pozitivně hodnotí zejména skutečnost, že i ze strany KDP je odmítán postup sledující pouze účelové krácení daňové povinnosti, které u FO nepodnikatelů v dané oblasti bude patrně výrazně převažovat. Podle platné právní úpravy bude pouze na poplatníkovi jak se vypořádá s dokazováním. MF dále konstatuje, že současný stav je pouze důsledkem neúplné provázanosti ZDP a zákona o účetnictví a že bude nutné uvedenou oblast příslušně legislativně upravit tak, aby byly zcela eliminovány pokusy o účelové krácení základu daně. Podle vyjádření zástupců KDP, bude tento postup podpořen.

Z hlediska daně z příjmů fyzických osob souhlasí odbor 53 MF se závěrem předkladatelů pod bodem b).

3. Daň stanovená paušální částkou

Předkládá: Ing. Luděk Juřina, daňový poradce, č. osvědčení 520

A. Úvod do problematiky

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, novelou provedenou zákonem č. 492/2000 Sb., (dále jen "zákon o daních z příjmů") umožnil počínaje rokem 2001 v § 7a stanovit správcem daně na žádost poplatníka podle zákonem stanovených podmínek daň paušální částkou. Podmínkami je, že se musí jednat o poplatníka, kterému kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdanitelných zvláštní sazbou daně plynou příjmy pouze podle § 7 odst. 1 písm. a) až c), pokud provozuje podnikatelskou činnost bez zaměstnanců nebo spolupracujících osob, u něhož roční výše těchto příjmů v bezprostředně předcházejících 3 zdaňovacích obdobích nepřesáhla 1 000 000 Kč, který není účastníkem sdružení, které není právnickou osobou, ani není plátcem daně z přidané hodnoty. Poplatník splňující výše uvedené podmínky podává žádost o stanovení daně paušální částkou nejpozději do 31. ledna běžného zdaňovacího období. V této žádosti uvede předpokládané příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) a předpokládané výdaje k těmto příjmům a další skutečnosti rozhodné pro stanovení daně paušální částkou uvedené v odst. 2 až 5 § 7a) zákona o daních z příjmů. Výše daně se určí v závislosti na výši předpokládaných příjmů za dále v zákonu o daních z příjmů specifikovaných podmínek, a to sazbou daně podle § 16 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rozdíl mezi předpokládanými příjmy a předpokládanými výdaji se upraví o výdaje uplatněné podle § 24, u kterých odpadl právní důvod pro jejich uplatnění, a o nezdanitelné části základu daně podle § 15. Správce daně stanoví daň paušální částkou po projednání s poplatníkem do 15. května běžného zdaňovacího období.

Zákon o daních z příjmů dále v § 7a ukládá poplatníkovi povinnost podat po skončení zdaňovacího období řádné daňové přiznání v případě, dosáhne-li poplatník v průběhu zdaňovacího období jiných příjmů podle § 6, § 7 odst. 1 písm. d), § 7 odst. 2, § 8 až 10 v úhrnné výši přesahující 4 000 Kč za zdaňovací období, kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou daně, než při stanovení daně paušální částkou předpokládal. Přitom příjmy a výdaje z činností podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) uplatní v přiznání ve výši, ze které správce daně vycházel při stanovení daně paušální částkou, a zaplacenou daň paušální částkou započte na výslednou daňovou povinnost. Podáním tohoto přiznání se rozhodnutí o dani stanovené paušální částkou ruší.

Poplatník, kterému byla stanovena daň paušální částkou, je povinen vést jednoduchou evidenci o výši dosahovaných příjmů, výši pohledávek a o hmotném

majetku používaném pro výkon činnosti. Daň stanovenou paušální částkou je povinen uhradit nejpozději do 31. května běžného zdaňovacího období.

B. Rozbor problému

Správci daně při projednávání žádosti poplatníka podávají poučení v tom smyslu, že nelze kromě případů uvedených v ust. § 7a) zákona o daních z příjmů podat žádné jiné daňové přiznání, a to ani z důvodů změny odčitatelných položek podle § 15 zákona o daních z příjmů. Při stanovení daně paušální částkou se zjišťuje daňový základ jako rozdíl mezi předpokládanými příjmy a předpokládanými výdaji upravovaný o předpokládané (často i doložené) odčitatelné položky podle § 15 zákona o daních z příjmů. U těchto položek však může v průběhu zdaňovacího období dojít k menším, ale i významným změnám, a to jak ve prospěch či neprospěch daňového poplatníka, tak ve prospěch či v neprospěch státního rozpočtu (jejich vyjmenování pro rozsáhlost a následnou robustnost příspěvku se neprovádí).

Nové ustanovení § 7a zákona o daních z příjmů je prvním řešením úlohy stanovení daně paušální částkou. Podle dostupných informací jde o řešení svým způsobem specifické, které je kupř. v okolních zemích řešeno na základě jiných principů (kupř. sazbou z místa k sezení v restauračním zařízení či ze sedadla v kadeřnickém salonu, apod.). Jako první řešení se nutně musí a budou objevovat problémy a nastartovaný systém bude nutno podle praktických zkušeností doladovat.

Současná právní úprava jednoznačně neřeší postup, jaký má zvolit správce daně či daňový subjekt v případě, že dojde ke změně odčitatelných položek podle § 15 zákona o daních z příjmů. Na straně daňového subjektu se jedná kupř. o uplatnění odčitatelné položky při narození dítěte, při uzavření životního pojištění či penzijního připojištění a jiné změny v průběhu zdaňovacího období, na které byla uzavřena daň paušální částkou, a které nebyly při projednání žádosti známy či byly nejisté. Na straně správce daně se pak jedná o narovnání případů, kdy v průběhu roku došlo k ukončení životního pojištění či penzijního připojištění, případně k jiným změnám v obsahu a výši odčitatelných položek podle § 15 zákona o daních z příjmů.

Výklad, jak uvedeno v prvním odstavci této části B, vyplývá striktně z ust. § 7a zákona o daních z příjmů, a to jako specifického ustanovení k § 40 a 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále i "zákon o správě daní a poplatků"), které má přednost před obecnou úpravou.

C. Návrh řešení

Domnívám se, že změnu v odčitatelných položkách lze ze strany daňového subjektu uplatnit, a to v souladu s ust. § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků podáním žádosti o obnovu řízení podle ust. § 54 tohoto zákona z důvodů, že vyšly najevo nové skutečnosti, které nemohly být dříve v řízení uplatněny a mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

D. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry publikovat, a to kupř. i formou Pokynu MF ČR.

Stanovisko MF

Dopad změn odčitatelných položek podle § 15 ZDP na výši daně z příjmů stanovené paušální částkou (§ 7a ZDP) v neprospěch poplatníka, nelze řešit

podáním dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost, jelikož se jedná o novou skutečnost, která je jedním ze zákonných důvodů pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) ZSDP, ve věci rozhodnutí vyhlášeného v protokolu o ústním jednání podle § 7a odst. 5 ZDP. Odbor 53 MF zváží novelu § 7a ZDP, která by v daném případě nevyžadovala použití mimořádného opravného prostředku.

4. Problematika oceňování vlastní produkce sazenic lesních dřevin a přirozených úbytků na množství při jejich pěstování a expedici

Předkládá: Ing. Jiří Pohořský, daňový poradce, .č. osvědčení 625

1) Problematika oceňování vlastní produkce sazenic

Postupy účtování pro podnikatele sice říkají jakými metodami v tomto případě lze oceňovat zásoby, ale praktický postup již není tak jednoznačný. Proto téměř každý producent sazenic postupuje jinak. Někteří účtují na účtech výhradně nedokončené výroby, jiní na účtech vlastních výrobků, ale největším problémem je nejednotnost v nákladových položkách, které zahrnují do vlastních nákladů pro ocenění.

Z důvodu zjednodušení svých evidencí nesledují často samostatně náklady na pěstování a náklady na expedici sazenic. Tím, že jsou náklady na expedici sazenic zahrnovány do ocenění sazenic, které zůstávají k 31.12. na zásobách, dochází k nadhodnocování těchto zásob, které se mnohdy pohybuje i ve více než šestimístných hodnotách. Potom dochází k paradoxním situacím, že prodejní cena sazenic je např. o 20 a často i o více % nižší, nežli skladová cena .

Z tohoto důvodu v návrhu vlastní směrnice je provedena definice nákladových složek, které by měly být pro ocenění použity. Definují se zde účty, na kterých by mělo být v rámci sjednocených postupů i účtováno.

2) Problematika pěstování sazenic je věc složitých přírodních podmínek, genetických vlastností osiva a s tím souvisejících ztrát při jejich výrobě

Přírodní – především klimatické podmínky a genetické vlastnosti mají za následek úbytky sazenic při pěstování a v závěrečné fázi při prodeji. Jedná se o úbytek sazenic tzv. přirozeným proředěním, kdy určité množství sazenic uhynie i při dobré péči pěstitele.

Touto problematikou se již v minulosti zabývali různí odborníci, sice z důvodu potřeby plánování reálné produkce potřebného množství sazenic v určitých podmínkách pro předem naplánované úkoly v zalesňování, takže se nejedná o žádný nový fenomén. Z jejich poznatků je v návrhu směrnice vycházeno.

S tím souvisí problém, jak se správně účetně a daňově vypořádat s těmito přirozenými úbytky sazenic, a to včetně sazenic, které v době vyskladnění ze školky nesplňují kvalitativní podmínky a musí být zlikvidovány.

Jelikož se jedná o velké finanční ztráty, každý producent tyto úbytky řeší nějak – tak, aby to nebyly daňově neuznatelné náklady.

Místo skladové evidence se vedou pomocné ruční evidence a účtuje se na účtech nedokončené výroby, což není tak nápadné, a umožňuje to manipulovat s množstvím

produkce a může to být i nástrojem, jak skutečná zaviněná manka a ztráty zahrnout do daňových nákladů.

V návrhu obecné směrnice jsou z těchto důvodů vyjmenovány evidentně nezaviněné případy ztrát na produkci sazenic s navrženým postupem účetního a daňového řešení.

Tento materiál byl zpracován pro potřeby lesních společností, které se zabývají pěstováním sazenic s cílem odstranit problémy s obhájením výše přirozených úbytků sazenic (samozředěním) při jejich pěstování. Další problémy s vypěstovanými sazenicemi vyvstaly v předchozích letech, kdy hlavní odběratel, t.j. LČR změnil kvalitativní podmínky pro odběr sazenic.

Dále předkládám návrh obecné směrnice.

3) Návrh obecné směrnice pro oceňování vlastní produkce lesních sazenic a návrh účetního a daňového řešení přirozených úbytků sazenic při jejich pěstování

1) Oceňování výroby vlastní produkce sazenic:

- a) Sazenice jsou oceňovány průměrnými vlastními náklady na sazenici ve skutečné výši.

Počet sazenic, na které se provádí výpočet průměrných vlastních nákladů se zjišťuje jako součet:

- množství předpokládané produkce semenáčků v běžném roce (dle bodu 2a, t.j. snížené o samozředění max. do povolené výše,
- zásob sazenic k 1. 1. snížené o samozředění max. do povolené výše
- nákupu sazenic určených k dopěstování,
- sazenic uložených v klimatizačním skladě pro expedici v následujícím roce.

Do počtu sazenic, na které je prováděn výpočet průměrného ročního vlastního nákladu, se nezahrnují sazenice v běžném roce expedované.

- b) Do vlastních nákladů se zahrnují všechny skutečné náklady vynaložené v průběhu roku na pěstování sazenic včetně podílu nákladů výrobní režie jednoznačně se vztahující k této činnosti.

- c) Do vlastních nákladů na pěstování sazenic nepatří náklady vynaložené na realizaci produkce sazenic jako:

- vyzvedávání sazenic, - mechanické a chemické ošetření expedovaných sazenic,
- skladování vyzvednutých sazenic určených k expedici,
- doprava sazenic k odběrateli nebo vlastní spotřebě při komplexní dodávce zalesnění, pokud je zahrnuta v prodejní ceně sazenic (není samostatně fakturována)

- d) Vlastní ocenění výroby sazenic se provádí k 31.12. běžného roku po provedených inventurách.

- e) V průběhu roku se účtuje pouze o úbytcích sazenic – prodejem i vlastní spotřebou (sazenice jsou předmětem komplexní dodávky zalesnění). Dále o přírůstku sazenic, v případě nákupu sazenic určených k dopěstování.

V případech výroby obalových (apod.) sazenic, kdy k určitému známému množství sazenic se váží určité specifické výdaje, jsou tyto předem z výpočtu

průměrného nákladu sazenici vyloučeny a potom zahrnuty do ocenění této specifické skupiny sazenic.

- f) Sazenice se evidují v skladové evidenci minimálně dle dřevin a stáří. O změně stáří sazenic se účtuje při ocenění k 31.12. běžného roku, převodem a zvýšením ocenění zásob sazenic.
- g) Množství sazenic na zásobách ve výrobě se zjišťuje jedenkrát ročně fyzickou inventurou s tím, že u sazenic určených v následujícím roce k expedici, se do zjištěného množství nezapočítávají evidentně "nestandardní" sazenice, t.j. ty, které nesplňují smluvní kvalitativní podmínky u rozhodujícího odběratele.
- h) Z důvodu vypovídající výše HV v průběhu roku, se doporučuje náklady vynaložené na pěstování sazenic "aktivovat" prostřednictvím nedokončené výroby. Na konci roku kdy se provede "docenění" sazenic, se nedokončená výroba stornuje.

2) Stanovení výše přirozených úbytků při pěstování sazenic

- a) Předpokládány počet semenáčků k 31.12. běžného roku:

Varianta "A"

Zjištění počtu vypěstovaných semenáčků v prvním roce (ze sje) se provádí výpočtem – počet semen v 1 kg osiva sníženého o procento čistoty osiva a procento klíčivosti osiva (viz tabulka č. 1).

Takto zjištěné množství předpokládané produkce semenáčků se v prvním roce snižuje o procento úbytku samozředěním dle dřevin dle tabulky č. 2.

Např. BO černá = $48\ 000 \times 0,85 \times 0,75 \times 0,67 = 20\ 502$ ks sazenic

(1. rok k 31.12.)

Varianta "B"

Vzhledem k podmínkám a době za jakých byly v použité literatuře stanoveny přirozené úbytky semenáčků proředěním v prvním roce (nyní se vysévá osivo dlouhodobě skladované v řízené atmosféře vysoko přes dobu své přirozené klíčivosti), které má v laboratorních podmínkách dostatečnou klíčivost, ovšem v přírodním prostředí se klíčivosti deklarované podnikem LČR s.p. nedaří dosahovat. NAVRHUJE se vzít jakou správný počet, počet vypěstovaných semenáčků zjištěných inventurou. Lze předpokládat, že pěstitelé lesních sazenic si případné finanční ztráty dobrovolně nezpůsobují, a jejich zájmem je vypěstovat z osiva maximální množství prodejných sazenic..

- a) Přirozený úbytek neškolkovaných sazenic samozředěním, pěstovaných 2. rokem a k 31.12. přecházejících do 3 letých je uveden v tabulce č. 2 (sloupec z 2 na 3 léta)
- b) Přirozený úbytek sazenic již školkovaných, činí dle tabulky č. 2 ročně 10 %
- c) Údaje tabulek č. 1 a č. 2, jsou převzaty z publikace "Moderní lesní školkařství" od Dušek - Kotyza a kol., vydané Státní zemědělským nakladatelstvím Praha 1970.
- d) Předpokládané produkce semenáčků dle bodu 2a, varianta "A" (snížená o samozředění) je porovnána s množstvím zjištěných inventarizací. Pokud inventurované množství sazenic je nižší, jedná se o manko nebo škodu. Účtuje

se MD 549 (analyt. účet - daňově neuznatelné) a Dal 123 po “docenění” VN za běžný rok.

V případě možnosti použití varianty “B” tyto ztráty nevzniknou.

U sazenic jednoletých a starších se evidované množství k 31.12. Předchozího roku, snížené o povolené proředění v běžném roce se porovná s inventurním množstvím.

Rozdíl v množství do povoleného proředění je přirozený úbytek (účtuje se MD 549 (analyt. účet daňově uznatelné) a Dal 123 v ocenění VN k 1. 1.)

Rozdíl v množství přesahující limitovaný přirozený úbytek je manko (účtuje se MD 549 (analyt. účet daňově neuznatelné) a Dal 123 po “docenění VN za běžný rok).

- e) O zaviněné manko nebo škodu dle bodu 2e) se nejedná v případě, kdy lze měření klimatických vlivů prokázat extrémní odchylky od průměrných hodnot srážek, teplot nebo prokázáním nemožnosti včas získat chemické prostředky proti neočekávanému kalamitnímu výskytu škůdců či chorob, neúčinností ochranných prostředků z důvodu nepříznivých klimatických vlivů (vysoké srážky, vysoká teplota).

Dále se o manko a škodu nejedná v případě nezapočítávaných sazenic (určených k expedici v následujícím roce) z důvodu nesplnění kvalitativních znaků stanovených obchodními podmínkami.

Počet sazenic nesplňujících kvalitativní podmínky zjištěný při inventuře (ze skupiny určených k expedici v následujícím roce) se po “docenění” VN za běžný rok, zúčtuje na účet MD 549 (analyt. účet – daňově uznatelné) a Dal 123.

- f) V případě, že vypočtené celkové ocenění (jejich průměrná cena za kus) sazenic určených v následujícím roce k expedici je vyšší nežli sjednaná cena (u rozhodujícího odběratele), provede se oprava ocenění těchto sazenic MD 549 (analyt. účet – daňově uznatelné) a Dal 123, a to ve výši celkového rozdílu za tuto skupinu sazenic.

4. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru a posouzení vhodnosti výše popsaného postupu vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 28 MF se předkladateli příspěvku omlouvá, že s ohledem na časovou zaneprázdněnost v souvislosti s přípravou prováděcích vyhlášek podle § 37a odst. 1 zákona o účetnictví, a na věcné zaměření a rozsah příspěvku, bude stanovisko zaujato na nejbližším možném jednání KV KDP.

5. Ztráty na množství vyrobeného dřeva, rozdíly v množství prodávávaného surového dřeva z důvodu rozdílných metod zjišťování jeho množství pro účetnictví a daň z příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Pohořský, daňový poradce, č. osvědčení 625

1. Popis problému

Vzhledem k rostoucím nákladům v lesnictví a rozdělení činností, není již ocenění jednoho m³ vytěženého surového dřeva zanedbatelnou hodnotou. Ztrátami na množství dřeva a to především nezaviněnými ztrátami se lesnická veřejnost a vlastníci lesů zabývali vždy. Určení objektivní výše těchto nezaviněných ztrát - přirozených úbytků, bylo a je důležité pro případné stanovení odpovědnosti pracovníků za případné škody způsobené vlastníkově lesa nebo surového dříví.

Vzhledem k tomu, že vytěžený kmen se často několikrát měří, dochází z objektivních důvodů, k naměření rozdílných - nižších hodnot.

Jedná se především o ztráty na surovém dříví z důvodů odírání kmenů při přibližování a nakládání dřeva, kdy snížení průměru z tohoto důvodu má za následek nižší hodnotu veličiny rozhodné pro výpočet objemu kmene.

Dále častou příčinou naměření nižších hodnot je sesychání kmene.

K rozdílnému zjištění hmoty kmene dochází i při jeho manipulaci, kdy nově vzniklé části kmene a jejich zjištěný objem se nerovná objemu původního nerozřezaného kmene.

Novým fenoménem jsou rozdíly v zjištění množství prodávajícího dřeva mezi prodávajícím a kupujícím, kdy každý používá svoji metodu zjištění množství. Finální zpracovatelé si v podstatě jednostranným diktátem stanoví svoji metodu - nebo různé koeficienty pro zjištění množství dřeva. Vzhledem k tomu, že takto postupují především rozhodující zpracovatelské kapacity, nemá dodavatel příliš na výběr.

V současné době mezi jednotlivými vlastníky lesa nebo dřeva jsou velmi rozdílné způsoby řešení této problematiky, byť někteří svůj názor na věc vyjádří ve vnitřní směrnici, ale není zde možnost domoci se stanoviska finančního úřadu.

Ani se není co divit, neboť rozdílnost k přístupu mezi jednotlivými daňovými poplatníky a úzká specifická problémů odrazuje od jakéhokoliv se vyjádření. Bohužel, v řadě případů potom daňový poplatník "zapláče" a může pouze litovat, že v dobré víře upozornil FÚ na problém.

Z těchto důvodů vznikl požadavek na vypracování obecné směrnice k této problematice.

Podrobný rozklad příčin vzniku rozdílů u naměřeného dřeva a jeho úbytků je rozveden v příloze č.1 k vypracovanému návrhu vnitřní směrnice k této problematice. Výše navrhovaných nezaviněných ztrát vychází z údajů získaných z odborné literatury, směrnic tehdejšího ministerstva zemědělství, podrobných údajů které poskytly zpracovatelé a další společnosti. V jednom případě bylo použito teoretického výpočtu, protože zpracovatelé nebyli ochotni potřebné údaje dát k dispozici.

Dále uvádím návrh obecné směrnice k této problematice, jehož cílem je sjednotit evidenční, účetní a daňové řešení problematiky, za určité volnosti ve výši ztrát považovaných za nezaviněné.

2. Návrh obecné směrnice k ztrátám na množství surového dřeva, návrh řešení jejich účetních a daňových dopadů

A) Ztráty na množství dřeva lze rozdělit na tyto skupiny:

- 1) Ztráty zaviněné : a) ztráty z nesprávného měření,

- b) ztráty z důvodu nesprávného skladování (více se týkají ztrát na kvalitě nežli množství),
 - c) administrativní chyby v evidenci zásob.
- 2) Ztráty nezaviněné :
- a) úbytky při technologických postupech pohybu a manipulace dřeva,
 - b) přirozené úbytky dřeva,
 - c) rozdíly z různých způsobů měření, zaokrouhlování a zjišťování objemu dřeva,
 - d) ztráty dřeva při živelních přírodních pohromách,
 - e) odpisy zásob dřeva z důvodu technologické nedostupnosti,
 - f) znehodnocení dřeva dlouhodobým skladováním.
- 3) Ztráty způsobené třetími osobami :
- a) odcizení dřeva
 - b) živelní pohromy způsobené nedbalostí.

Ztráty zaviněné: pokud tyto ztráty nelze při zjištění opravit, zúčtují se na účet manka a škody anal. nedaňový výdaj.

Ztráty nezaviněné - úbytky při technologických postupech pohybu a manipulace dřeva jsou do výše :

2.a.- 1) - úbytek objemu dřeva měřeného v kůře - oděrem kůry : popsáno v příloze č. 1 odstavec 4.1.c) .

Orientačně v příloze č.2 - pokyn MZ z roku 1959.

Úbytek objemu kmene :

- 1 % - úbytkem kůry oděrem při přibližovací vzdálenosti do 400 metrů,
- 2 % - úbytkem kůry oděrem při přibližovací vzdálenosti nad 400 metrů,
- 0,5 % - úbytkem kůry v případě technologie "přibližování " – vyvážecími soupravami.

U modřínu se tyto hodnoty zvyšují na dvojnásobek.

2.a.- 2) – úbytky dřeva při jeho manipulaci :

Jedná se o úbytek dřeva kdy nadměrek (technologický přídavek) dle ČSN při prvním měření nestačí pokrýt nadměrek požadovaný zpracovatelem, dále úbytek na délce z důvodu začištění nebo zarovnání oddenku kmene před zahájením manipulace a síly potřebného počtu řezů kmene na určené sortimenty. (Orientačně příloha č. 3 - pokyn MZ z roku 1962).

Úbytek objemu kmene :

- 4 % u jehličnatého rovnaného dříví,
- 5 % u listnatého rovnaného dříví,
- 1 % u dlouhého dříví jehličnatého i listnatého.

Úbytky na množství dřeva z těchto důvodů, do této stanovené maximální výše, se účtují na účet manka analytika – daňový výdaj.

2.b.) – přirozené úbytky dřeva - sesycháním : - popsáno v příloze č.1, odstavec 4.1.c.

Z důvodů nejvýznamnějších vlivů na míru sesychání lze přirozený úbytek dřeva uplatnit u dřeva těžného od doby skončení vegetačního klidu do 30.6. – u neodkorněného dřeva, respektive do 31.7. – u odkorněného dřeva.

- 1 % úbytek objemu kmene, neodkorněného, skladovaného více jak 90 kal.dnů v období, kdy srážkový deficit činí alespoň 50 %.
- 2 % úbytek objemu kmene odkorněného, skladovaného od odkornění více jak 30 kal.dnů v období, kdy srážkový deficit činí alespoň 50 %.
- 3% úbytek objemu kmene odkorněného skladovaného od odkornění více jak 30 kal. dnů v období kdy srážkový deficit činí více jak 75 % nebo odkorněného dřeva skladovaného déle jak 50 kal. dnů při srážkovém deficitu mezi 50 až 75% .

Vyšší úbytky hmoty dřeva z důvodu sesychání lze přiznat pouze přeměřením.

Úbytek sesycháním do výše stanovených limitů nebo prokázaný přeměřením se účtuje na účet manka – anal. daňový výdaj.

2.c.) Používání rozdílných způsobů měření, zaokrouhlování a zjišťování množství dřeva při prodeji – vede k vzniku rozdílů mezi vyskladněným a převzatým množstvím dřeva. Popsáno v příloze č.1 odstavec 4.1.a., 4.1.b. a 4.2.

Jedná se o zcela neovlivnitelné rozdíly, které budou pravděpodobně eliminovány po přechodu z ČSN na normy EU.

Rozdíly zůstávají zúčtovány k tíži expedice dřeva. Oprava vyskladněných zásob dle nákladního listu se neprovádí do celkového rozdílu za dodávku

- kulatiny do výše + 6 % množství
- vlákny do výše + 10 % množství.

V případě prodeje dřeva prostřednictvím obchodní organizace a smluvního závazku dobropisovat obchodníkovi rozdíl pouze v ceně, se dobropis vystavuje bez vlivu na skladovou evidenci .

Účtuje se tedy pouze o snížení (zvýšení) pohledávky a výnosů, nikoliv o zvýšení (snížení) zásob na vlastním skladě.

Vyšší rozdíly (mínusové) musí být řešeny v reklamačním řízení, u vlákniny též zápisem z expedičního skladu v případě dodávky nestandardní hmoty (vyhnilých oddenků a hnílobou postiženého dřeva) pro váhovou přejímku.

Dle výsledku těchto řešení bude účtováno :

- zůstane zúčtováno k tíži realizace do výše stanoveného limitu nebo celého rozdílu (při dodávce nestandardní hmoty),
- provede se vrácení na sklad celého nebo částečného rozdílu s vazbou na vystavení dobropisu (vrubopisu).

2.d.) Ztráty dřeva při živelních přírodních pohromách – výše se prokazuje mimořádnou inventurou. Účtuje se na účet manka a škody s analytikou – daňový výdaj.

2.e.) Odpis zásob dřeva z důvodu technologické nedostupnosti – výjimečný případ, kdy na základě smlouvy, z důvodu získání celkové zakázky, se těžební společnost zaváže vytěžit a odkoupit (často za symbolickou částku) od vlastníka lesa i dřevo v těžko přístupném terénu. Na základě ekonomického posouzení se ví, nebo později zjistí, že náklady na přiblížení výrazně (často i několikrát) přesáhnou případnou tržbu za prodej tohoto dřeva a tím by došlo k zhoršení výsledku hospodaření (HV) podstatně vyššímu nežli při odpisu zásob.

Ztráta se prokazuje cenovou nabídkou dodavatele přibližování, nebo vlastní kalkulací.

Na návrh inventarizační komise se odepíše dřevo ze zásob a zúčtuje na účet manka a škody anal. – daňový výdaj.

2.f.) Znehodnocení dřeva dlouhodobým skladováním – výjimečný případ kdy v rámci celkové zakázky a požadavku vlastníka lesa je vytěžena například vtroušená dřevina v době kdy pro dřevo není umístění na trhu a jedná se například o břizu nebo buk, které rychle podléhají zkáze.

Po posouzení inventarizační komisí zda jsou splněny tyto podmínky, bude dřevo odepsáno ze zásob na účet manka a škody anal. – daňový výdaj.

Ostatní případy budou zúčtovány na anal. nedaňový výdaj.

Ztráty způsobené třetími osobami :

Jejich výše se prokazuje mimořádnou inventurou, odpis zásob se provádí na účet manka a škody, analytika v závislosti na zákon 586/92 Sb., zda byl či nebyl pachatel zjištěn, s případným předpisem pohledávky.

B) Postup řešení rozdílů zjištěných na zásobách dřeva při inventuře:

- 4 Skladová evidence se opraví o zjištěné závady v evidenci.
- 5 Pokud nebyly v průběhu roku ze zásob odepsány ztráty zjištěné dle bodu 2.d., 2.e., 2.f. a ztráty způsobené třetími osobami, provede se jejich odpis ze zásob dřeva.
- 6 Výpočet výše nezaviněných ztrát dle bodu 2.a.1. se provede z množství vytěženého dřeva v období mezi inventurami zásob dřeva v návaznosti na pomocné evidence, kterými se prokáží přibližovací vzdálenosti těžných jednotlivých partií (porostů).

Dále z evidence o přibližovacích technologiích.

- 4 Výpočet výše nezaviněných ztrát dle 2.a.2. se provede z množství manipulovaného dřeva , případně vyskladněných sortimentů v období mezi inventurami.
- 5 Výpočet nezaviněných ztrát dle bodu 2.b. se provede z pomocných evidencí, které prokáží potřebné údaje.

Výše srážkového deficitu se přebírá z údajů Českého hydrometeorologického ústavu pro danou oblast.

- 4 Celkový rozdíl mezi skutečnými zásobami dřeva a skladovou zásobou (bod B. 2.) se porovná se součtem vypočtených nezaviněných ztrát dle bodu B.3., B.4., B.5.

Pokud je rozdíl zásob dřeva nižší než vypočtené nezaviněné ztráty, je provedena oprava (storno) výroby ve výši tohoto rozdílu.

Pokud je rozdíl zásob dřeva vyšší než vypočtené nezaviněné ztráty, je výše rozdílu v množství vypočtených nezaviněných ztrát zúčtována jako oprava (storno) výroby. Množství přesahující hodnotu přípustných ztrát je zúčtováno na účet manka a škody anal. – nedaňový výdaj.

3. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru a posouzení vhodnosti výše popsaného postupu vhodným způsobem publikovat.

Příloha č. 1

Popis problematiky měření a stanovování objemu dříví, popis rozdílů

Složitá cesta surového dřeva z lesa k zpracovateli, různost metod zjišťování jeho množství, mají za následek vznik rozdílů mezi nakoupeným množstvím dřeva a prodaným množstvím dřeva. Rozdíly v množství dřeva jsou v řadě případů objektivního charakteru, kterým říkejme nezaviněné.

Dochází i k rozdílům zaviněným, a to administrativním, které jsou opravitelné, ale také k rozdílům jejichž následkem je manko. Tyto rozdíly nejsou předmětem tohoto rozboru.

Cílem tohoto materiálu je maximálně přesně definovat příčiny objektivních odchodků v množství dřeva a jejich oprávněnou výši doložit dřívějšími předpisy, výpočty a přehledy z evidencí. Tyto podpůrné materiály představují cca dalších 120 stran, které budou v případě potřeby předloženy.

1. Terminologie
2. Hlavní metody zjišťování objemu dřevní hmoty
3. Metody zjišťování objemu dřevní hmoty a způsob měření, používané v České republice
4. Způsob měření surového dříví při přejímce u rozhodujících zpracovatelů
5. Hlavní okruhy vzniku rozdílů

- 1) Terminologie :**
- PLM = plnometr = m³
 - PRM = prostorový metr = hráň z výřezů – kuláčů dřeva o určité šířce, výšce a délce
 - čelo = plocha na konci kmene - dolní čelo = oddenek
- horní čelo = čep
 - technologický přídavek - přídavek na délce kmene, který má zajistit u konečného výrobku (výřezu kmene, řeziva) požadovanou délku
 - rovnané dříví = krátké výřezy z kmene o délce od 1 m do 2 m (zpravidla)
 - dlouhé dříví = kmen v celé délce a výřezy delší jak 4 m

2) Hlavní metody zjišťování objemu dřevní hmoty

Surové, neopracované dřevo netvoří pravidelný geometrický útvar. K výpočtu objemu se využívá tvarové podobnosti s válcem, s ohledem na druh dřeviny a geografickou polohu výskytu. Po dobu vývoje lesnictví se postupně vyvíjely i metody zjišťování této veličiny a to v rámci jednotlivých zemí. Sjednotit způsoby měření a zjišťování objemu dřeva se v rámci Evropy dosud nepodařilo. Tím dochází v obchodě se dřevem, (dříve v zahraničním, nyní již i v tuzemsku, jak postupně zahraniční firmy započaly ovládat rozhodující tuzemské zpracovatelské kapacity a neuznávají ČSN) ke stanovení rozdílného objemu kmene u dodavatele a odběratele.

- 2.1 Metody na základě krychlících vzorců
- 2.2 Metody krychlení dle sekcí
- 2.3 Prostorové způsoby krychlení

2.4 Fyzikální způsoby krychlení

3) Metody používané v České republice (mimo zpracovatelů)

Objem všech druhů surového dříví se dle ČSN zjišťuje na základě krychlících vzorců nebo přepočítacími koeficienty z prostorového způsobu krychlení na m³. Veškeré zjišťování objemů se zjišťuje dle

ČSN 48 0007 – Tabulky objemu kulatiny podle středové tloušťky (měřené bez kůry)

ČSN 48 0008 – Tabulky objemu výřezů podle čepové tloušťky

ČSN 48 0009 – Tabulky objemu kulatiny bez kůry podle středové tloušťky (měřené v kůře)

ČSN 48 0055 – Technické požadavky “při přepočtu množství jehlič. dřeva z PRM na m³”

ČSN 48 0056 – Technické požadavky “při přepočtu množství list. dřeva z PRM na m³”

Objem dřeva je vždy udáván jako objem bez kůry. Kůra není technologicky použitelná pro stejný účel jako dřevo a proto se při zjišťování objemu neuvažuje. V závislosti na rozdílné dřevině, stáří a místě výskytu jednotlivého stromu je tloušťka kůry rozdílná. Dle toho se liší i různé tabulky pro zjišťování objemu.

Samotné měření specifikuje ČSN 48 0050 – základní ustanovení o výřezech. Tloušťky se měří průměrkou opatřenou půlcentimetrovým dělením ve středu kmene. Zjištěné hodnoty se zaokrouhlují na celé centimetry tak, že dílky menší než 0,5 cm se neuvažují a dílky větší než 0,5 cm zaokrouhlují na nejbližší vyšší celý centimetr. U výřezů do 19 cm se provede jedno měření. U výřezů o průměru 20 cm a více, se tloušťka vypočítává jako aritmetický průměr výsledků dvou měření provedených pokud možno v rovinách na sebe kolmých. Přitom mají obě měření zachytit největší a nejmenší tloušťku v místě měření (plocha příčného řezu kmenu není zpravidla přesně kruhová). Zjištěné tloušťky se zaokrouhlují na celé centimetry (matematicky) a z nich se vypočítá aritmetický průměr, který se také zaokrouhlí na celý centimetr.

Délka se měří jako nejkratší vzdálenost obou čel a udává se v metrech. Technologický přírůstek na délku (1% délky, max. 10 cm.) se do jmenovité délky nezapočítává.

Technologický přírůstek zajišťuje, že i poslední výřez při manipulaci kmene (rozřezání) bude mít potřebnou délku. Při odkupu dřeva od vlastníka lesa jsou u dlouhého dříví (nekrácených kmenů) potřebné delší nadměrky nežli stanovuje ČSN. Tyto delší nadměrky jsou zahrnovány do objemu kmene a dostávají se tedy do zásob dřeva.

3.1 Tabulky objemu kulatiny dle středové tloušťky (ČSN 48 0007) měřené bez kůry

Platí pro všechny dřeviny bez rozdílu.

Objem jednotlivých výřezů je stanoven na základě vzorce (odvozeného z Huberova vzorce $V = K_{1/2} \times L$, kde $K_{1/2}$ je plocha průřezu kmene v polovině a L je délka kmene)

$$V_{bk} = (? \cdot d_{bk}^2 \cdot L) / 40\,000$$

kde ?	je hodnota 3,141592
d_{bk}	je středový průměr v centimetrech měřený bez kůry
L	je jmenovitá délka výřezu v metrech

3.2 Tabulky objemu kulatiny dle čepované tloušťky (ČSN 48 0008)

U nás sestavil Korsuň. Jsou sestaveny pro délky 2 – 10 m a čepované tloušťky od 10 cm do 100 cm. Krychlení pomocí těchto tabulek je výhodné zejména při výrobě výřezů standardních (stejných) délek, uložených do hrání. Vykazuje vysokou chybovost vzhledem k rozdílné sbíhavosti výřezů.

3.3 Tabulky objemu kulatiny bez kůry podle středové tloušťky měřené v kůře (ČSN 48 0009)

Údaje v tabulkách byly stanoveny na podkladě zkoušek síly kůry odvozených pomocí analytických výrazů pro jednotlivé dřeviny smrk, borovice – kůra, borovice – borka (kůra silná), dub a buk a to podle rovnice

$$2k = p_0 + p_1 \cdot d_{sk}^2$$

Při výpočtu objemu kulatiny (výřezu) bez kůry je nutno nejprve odečíst dvojnásobnou tloušťku kůry (2k) od středové tloušťky kulatiny (výřezu) s kůrou a pak pro tuto středovou tloušťku kulatiny bez kůry vypočítat objem kulatiny (výřezu) bez kůry podle rovnice:

$$V_{bk} = \{ [d_{sk} - (p_0 + p_1 \cdot d_{sk}^2)]^2 \cdot \pi \cdot L \} / 40\,000$$

kde 2k	je dvojnásobná tloušťka kůry
d_{sk}	středová tloušťka kulatiny (výřezu) měřená v kůře
p_0 až p_2	parametry funkce (viz tabulka)
V_{bk}	objem kulatiny (výřezu) bez kůry v m ³
π	hodnota 3,141592
L	délka výřezu v m

Dřevina	Parametry funkce		
	p_0	p_1	p_2
Smrk	5,7723 e – 01	6,8968 e- 03	1,3123 e + 00
Borovice – kůra	2,5017 e – 01	1,9147 e- 03	1,7866 e + 00
Borovice – borka	1,7015 e – 00	8,7620 e – 03	1,4568 e + 00
Buk	-4,0877 e – 02	1,6634 e – 01	5,6076 e – 01
Dub	1,2474 e + 00	4,2623 e- 02	1,0623 e + 00

4 Způsob měření surového dříví v praxi u rozhodujících vlastníků lesů a zpracovatelů

Vlastníci lesů a jejich smluvní partneři stanovují objem vytěženého dříví dle normy ČSN 48 0009 měřením dříví v kůře a stanovením objemu dle tabulek měřeno v kůře objem bez kůry, výjimečně - měřeno bez kůry, dle ČSN 480050.

Zjištěný objem zanesou do evidencí, zejména do výkazu zásob na skladu.

Následně dochází k prodeji dřeva konečnému odběrateli - zpracovateli.

Při prodeji tuzemským subjektům, které respektují ČSN a množství vyskladněného dřeva se zjišťuje měřením jednotlivých výřezů dle této ČSN, nedochází k rozdílům v množství dřeva neboť se nepoužívají rozdílné metody měření a zjišťování objemu kmene při expedici dodavatelem a příjemce zpracovatelem.

Při realizaci do zahraničí a k tuzemským subjektům, které nakupují dle jiných norem (Rakouské uzance, atd.), nebo používají jiné metody a způsoby zjišťování objemu (elektronické měření, váhové přejímky) dochází ke vzniku rozdílů v množství

expedovaného a převzatého dřeva. Množství vyskladňovaného dřeva se v těchto případech zjišťuje měřením jednotlivých výřezů dle ČSN (vznikají rozdíly minusové) nebo z množství zjištěného prostorovým způsobem krychlení přepočteného koeficienty dle ČSN 480055 a 480056 na m³ (vnikají rozdíly plusové i minusové).

Dalším vážným důvodem vzniku rozdílů jsou krychlicí tabulky dle ČSN pro dřevo měřené v kůře, které slouží pro více dřevin, a zahraniční odběratel má často krychlicí tabulky rozdělené dle jednotlivých dřevin (např. ČSN pro borovice a modřín v zahraničí zpravidla samostatné tabulky). Dalším zdrojem rozdílů jsou často rozdílné odpočty na kůru mezi ČSN a krychlicími tabulkami především v německy mluvících zemích. Například u modřínu celkový rozdíl těchto dvou vlivů činí až 12 %.

4.1 Prodej kulatiny

Zpracovatelům v zahraničí a tuzemsku, kteří nakupují dřevo dle Rakouských uzancí schválených Vídeňskou obchodní komorou a dalších podobných .

Prodej se uskutečňuje dle smluv, ve kterých je mimo jiné podmínka, že dodavatel uznává naměřené množství dodaného dřeva odběratelem dle jím používané metody a toto bude předmětem finančního vyrovnání.

Je to podmínka tvrdá, ale tito odběratelé představují většinu zpracovatelských kapacit, takže není jiná možnost prodeje dřeva.

Tito odběratelé používají

- přesnější metody měření (elektronické)
- jinak zaokrouhlují naměřené hodnoty
- provádí v jiné výši odpočty na kůru
- často používají jiné tabulky na stanovení objemu kmene z naměřených hodnot.

Tyto postupy mimo elektronického měření, zvýhodňují odběratele, protože podle nich je zjištěn menší objem kmene nežli dle ČSN. Částečně tento rozdíl zpracovatelé kompenzují vyšší cenou za m³ dřeva proti zpracovatelům, kteří nakupují dle ČSN.

Pro ukázkové vyčíslení těchto rozdílů uvádíme jako příklad způsob měření a stanovení množství dřeva firmou StoraEnso, Holzindustrie Schweighofer se sídlem v Rakousku, která vlastní dvě největší zpracovatelské kapacity v ČR, t.j. Ždírec nad Doubravou a Planou u Mariánských Lázní .

4.1.a. Měření dlouhých kulatinových výřezů :

- Měření je provedeno v kůře, elektronicky v středu kmene 25 křížovými měřeními (celkem tedy 50) v centimetrových vzdálenostech. Měření se provádí s přesností na **mm**. Každé měření je zaokrouhleno **VŽDY** dolů na celé **cm**.
 - Počítačem jsou vyloučeny extrémní odchylky (suky, boule, poškození kmene).
 - Z těchto hodnot následuje aritmetický výpočet průměrné hodnoty (z nevyloučených měření).
 - Proveďte se zaokrouhlení na celé **cm** – **VŽDY** dolů.
 - Dále je proveden odpočet na kůru (výše stanovena v kupní smlouvě) .
- Celý tento postup měření je odchýlný od ČSN – v neprospěch ČSN !!!
Z těchto hodnot je dle ČSN stanoven objem každého kmene a následně množství dodaného dřeva.

4.1.b. Měření krátkých kulatinových výřezů (zpravidla 4 metrových):

- Výřez je nejdříve odkorněn.

- Následuje výše uvedený postup měření a zjištění objemu kmene s tím, že dřevo je měřeno bez kůry.

Vliv rozdílného zaokrouhlování a počtu měření je namodelován na dodávce krátkých (4m) kulatinových výřezů

V zastoupení různých tloušťek dřeva dle Gaussova rozložení. Viz TAB č. 1 a 2.

V případě TAB č. 1 je provedeno orientační porovnání přesnosti metod dle ČSN. Jak je vidět došlo v uvedeném příkladě k nepatrnému rozdílu v zjištěném množství dříví.

V případě TAB č. 2 je provedeno porovnání mezi zjištěným množstvím dle ČSN 480009 a metodou zaokrouhlování na pile ve Ždírci. Přesnost měření a rozdíly v zaokrouhlování zde mají za následek významný rozdíl v množství zjištěného dřeva.

- Příčina:
- Zaokrouhlování dle ČSN počítá s tímto rozptylem - naměřený průměr od 1,5 do 2,4 cm je zaokrouhlován na 2 cm.
 - Zaokrouhlování na pile Ždírec stejného rozptylu (1,5 - 2,4 cm) je rozděleno do dvou intervalů.
 1. interval od 1,5 do 1,9 cm je zaokrouhlován na 1 cm.
 2. interval od 2,0 do 2,4 cm je zaokrouhlován na 2 cm.

Z tohoto důvodu je vzorek rozdělen statisticky na dvě poloviny, kde je respektována zásada odběratele pro zaokrouhlování.

POZOR, ale toto je rozdíl pouze z druhého zaokrouhlování na konečný průměr použitý pro stanovení objemu kmene !!! Naměřené hodnoty jak je výše uvedeno, se zde propočítávají dvakrát a dvakrát se tímto způsobem zaokrouhlují.

Vliv zaokrouhlování z 25 křížových měření průměru zde není propočítáván pro přílišnou složitost. Lze se oprávněně domnívat, že výše uvedený rozdíl z TAB č. 2 bude ve skutečnosti vyšší.

Připravený návrh normy EU pro měření a zjišťování množství dřeva je ve věci zaokrouhlování shodný s tímto uvedeným postupem.

4.1.c. Další významné faktory,

- které významným způsobem ovlivňují naměřené hodnoty - zvyšují tyto rozdíly jsou :
- **oděr kůry**
 - **sesychání kmene**

Vznik oděru kůry vyplývá z technologie výroby dřeva a místa prvního měření. Po skácení stromu, jeho odvětvení a rozřezání na části případně konečné sortimenty u pařezu se provádí změření dle ČSN 480050. Následuje přibližování dřeva, nakládání, odvoz, skládání, případně další rozřezávání, přesuny po různých technologických zařízeních, nakládání k expedici, skládání u zpracovatele a změření zpracovatelem.

Při tomto pohybu se dřevem dochází často k více nebo méně závažnému oděru kůry. Některé dřeviny se silnější kůrou jsou k tomuto více náchylné, a větší riziko oděru je při těžbě dřeva v době vegetace.

To znamená, že při měření téhož kmene u zpracovatele se naměří menší průměr kmene.

V případě, že výřezy dřeva vyrobené u pařezu jsou expedovány přímo k zpracovateli, vliv tohoto faktoru prohlubuje výše uvedený rozdíl v TAB č. 2 v plné výši.

V případě, že kmen po prvním měření je dále rozřezán na více výřezů na manipulačním skladě dodavatele, jsou jednotlivé výřezy před expedicí znovu měřeny a rozdíl potom zůstává u dodavatele jako manko na zásobách dřeva .

Obdobný problém je sesychání dřeva, neboť první měření dřeva se provádí u syrového dříví. K sesychání kmene dochází v závislosti na době těžby a délce skladování dřeva, které ovlivňují požadavky vlastníků lesů na dobu vytěžení, a poptávka po právě vytěženém dřevě. Dále sesychání dřeva významně ovlivňují klimatické podmínky. Významný vliv na výši sesychání má okolnost, zda se skladuje dřevo odkorněné nebo neodkorněné.

Při delším skladování dřeva, především odkorněného, v období sucha může činit přirozené sesychání dřeva např. smrkového až 4 %, bukového až 7 % objemu. Nejpronikavější sesychání je v období prvních 6 týdnů. (Tolik z učebnice Lesní těžba pro střední školy - příloha č. 4)

4.2. Prodej vlákniny – papírenského dřeva :

Prodej tohoto dřeva, až na drobné množství, je prováděn na základě váhové přejímky dřeva zpracovatelem.

Dodavatel provádí vyskladnění dřeva na základě zjištěných PRM (po naložení na dopravní prostředek), které jsou koeficientem dle ČSN převedeny na m³, a odepsány ze skladové evidence.

Dodávka je u zpracovatele zvážena (v ATRO nebo LUTRO) a pomocí koeficientu je vypočteno množství dodaného dřeva v m³. Tyto koeficienty si stanovují jednotliví zpracovatelé sami, na základě svých poznání.

Příčiny vzniku množstevních rozdílů :

- Rozdílnost váhy stejného množství dřeva ve vztahu na oblast pěstování (na úrodných půdách jsou větší přírůstky dřeva proti horším přírodním podmínkám). To má za následek nižší váhu stejného množství dřeva pěstovaného v lepších podmínkách.
- Rozdíly ve váze stejného množství dřeva jsou i mezi jednotlivými částmi kmene.
- Vznik extrémních rozdílů v množství dřeva z důvodu jeho snížené kvality. V oblastech kde je nižší poptávka po palivovém dřevu, je jediná možnost jak se tohoto koupeného materiálu "zbavit" – prodej papírnám za velmi nevýhodných podmínek (t.j. po přepočtu na množství dle dodavatele).

Firmy zabývající se těžbou dřeva, musí vytěžit veškeré stromy určené vlastníkem lesa a odvést z lesa veškeré vytěžené dřevo. Snížená kvalita dřeva jako vyhnílé oddenky, částečná hniloba jsou promítnuty v jeho ceně, ale nepromítají se do množství dřeva.

Je nasnadě, že PRM takového dřeva má výrazně nižší váhu, nežli dřevo zdravé. Výsledkem při jeho prodeji je výrazný rozdíl mezi vypočteným množstvím expedovaného dřeva dodavatelem a vypočteným množstvím dřeva po převzetí u zpracovatele z váhové přejímky.

5) Výši rozdílů dokládáme seznamy vybraných odběratelů a dodavatelů dle jejich dodávek

Příloha č. 5: Přehled rozdílů v množství expedovaného dřeva – vlákniny do SEPAPu Štětí ve vybraném období dle všech našich dodavatelů.

Množství dřeva je přebíráno zvážením v LUTROtunách (váha dřeva při průměrné vlhkosti)

- **sloupec Avizo** je množství změřené na vagoně dle dodavatele
- **sloupce Změřeno - (prm)** je množství změřené na vagoně u odběratele a M3 jsou výpočtem ze sloupce (prm) přepočtené koeficientem dle ČSN, (t) je váha dřeva po zvážení vagonu v tunách,
- **sloupce srážka** - jsou srážky od změřeného a zváženého množství za zhoršenou kvalitu (hnilobu)
- **sloupce Převzato** – je uvedeno množství po srážkách na kvalitu, které je placeno,
- **sloupce Hmot. koef.** – sml. – smluvní váha dodaného jednoho m3 vlákniny - skut. – vypočtená váha jednoho m3 vlákniny z převzatého množství, - % - procentický rozdíl mezi m3 převzatého množství a m3 množství vypočteného z váhy po převzetí smluvní vahou jednoho m3. To znamená, že zde v % rozdílu není ani s rozdílem mezi množstvími dle dodavatele a změřeným uvažován.

Podklady poskytla nezávislá organizace pověřená dodavateli a odběratelem k provádění přejímek dřeva.

Příloha č. 6: Přehled rozdílů v množství expedovaného dřeva - vlákniny do BIOCELU Paskov za rok 1999 a 2000 dle všech našich dodavatelů.

Množství dřeva je přebíráno a zjišťováno váhovou přejímkou v ATROtunách (váha dřeva v absolutní sušině)

- **Kons. mn. (m3)** - konsignované množství dodaného dřeva - dle dodavatele,
- **Přev. Mn. (m3)** - převzaté množství zjištěné výpočtem přes zjištěnou váhu dodávky (sl. Převzaté mj mj je váha v ATRO.)
- **Přev. mn. (mj)** - zjištěná váha čisté sušiny celkové dodávky v ATROtunách
- **Snížení (mj)** – zjištěná váha v čisté sušině snižená o srážky (množství) na kvalitu (hniloba apod.) ,toto množství je skutečně placeno sjednanou cenou za ATROtunu.
- **Rozdíl (m3)** – rozdíl mezi množstvími dle dodavatele a vypočteným množstvími po přejímce (bez vlivu výše srážek na kvalitu.
- **%** - procentický rozdíl mezi konsignovaným a převzatým množstvími
- **% snížení** – je celkový procentický rozdíl vypočtený z převzatého množství v ATRO po snížení na kvalitu, ze kterého přes váhu jednoho m3 dřeva v čisté sušině je vypočteno převzaté množství po snížení na kvalitu (v přehledech není uvedeno).

Podklady poskytli BIOCEL Paskov.

Příloha č. 7: Přehledy o rozdílech dle jednotlivých dodávek na vývoz dle vybraných našich dodavatelů za rok 1999, 2000, 2001.

Jedná se o dodávky především kulatiny a vlákniny.

Přehledy jsou z vlastních zdrojů, t.j. HLDS, a.s. – Hradecká lesní a dřevařská společnost, a.s.

Stanovisko MF

Odbor 28 MF se předkladateli příspěvku omlouvá, že s ohledem na časovou zaneprázdněnost v souvislosti s přípravou prováděcích vyhlášek podle § 37a odst. 1 zákona o účetnictví, a na věcné zaměření a rozsah příspěvku, bude stanovisko zaujato na nejbližším možném jednání KV KDP.

K oběma bodům odbor 15 MF konstatuje, že v uvedené oblasti nejsou správci daně avizovány problémy. Nepochybně však i v této oblasti může být zaznamenán posun v posuzování dotčených nákladů, které mohou být ovlivněny také novými technologickými postupy, zejména při zpracování dřeva. Proto doporučuje tento problém projednat také s resortem zemědělství, aby se jednalo o objektivní závěry odrážející praktické zkušenosti celého oboru.

KOMPLEXNÍ PROBLÉM

1. Sdružení podnikatelů dle § 829 a násl. Občanského zákoníku (účtování a uplatňování DPH)

Předkládá: Ing. Renata Kučerová, daňový poradce, č. osvědčení 1822
Ing. Helena Navrátilová, daňový poradce, č. osvědčení 133

Navazujeme na následující materiály týkající se podnikání ve sdružení projednané Koordinačním výborem v září a v říjnu 2001 a v březnu 2002:

- (A) Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala, "Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále jen "ObčZ")", předložený k projednání na Koordinačním výboru konaném dne 12.9.2001
- (B) Ing. Marie Konečné, CSc., Ing. Jiřího Nekováře, Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala, "Uplatňování daně z přidané hodnoty u některých specifických sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále jen "ObčZ")", předložený k projednání na Koordinačním výboru konaném dne 24.10.2001
- (C) Ing. Marie Konečné, CSc., Mgr. Milana Tomíčka, Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala, "Uplatňování daně z přidané hodnoty u některých specifických sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále jen "ObčZ")", předložený k projednávání na Koordinačním výboru konaném dne 13.3.2002

Cílem našeho příspěvku je shrnout dosavadní závěry a podat přehled o možných postupech v účetní i daňové oblasti u smluv o sdružení sjednaných především mezi právnickými osobami s tím, že souhlasíme s jednotlivými závěry, na kterých se k uvedeným příspěvkům shodli zástupci MF ČR a KDP ČR.

Právní úprava

- § 829 až § 841 zákona č. 40/1964, Občanský zákoník, v platném znění (dále jen "ObčZ")

- §§ 5, 6, 11 a 36 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen “zákon o DPH”)
 - § 1 zákona č. 593/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen “ZÚ”)
- Opatření FMF č.j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, v platném znění
- §§ 2, 11, 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen “ZDP”)

Vycházíme z toho, že na základě smlouvy o sdružení sjednané v souladu s příslušnými ustanoveními Občanského zákoníku se dva, event. více účastníků sdruží, aby svojí činností a poskytnutím věcí, práv či jiných majetkových hodnot pro účely sdružení dosáhli určitého účelu či zamýšleného výsledku.

Popis problematiky

Právní předpisy upravují účetní a daňové aspekty podnikání formou sdružení bez právní subjektivity pouze v obecné rovině. Na základě diskuse odborné veřejnosti a pracovníků MF byl vytvořen určitý obecný doporučovaný postup při účtování a uplatňování DPH, který vyhovuje především fyzickým osobám podnikajícím na základě smlouvy o sdružení. V praxi je však doporučovaný postup některými správci daní vnímán jako jediný možný, ačkoli existují i jiné postupy, které nejsou v rozporu s daňovými zákony ani účetními předpisy.

Uvádíme proto alternativní postupy dle jednotlivých oblastí.

1) Vedení účetnictví

Sdružení dle § 829 a násl. ObčZ (“sdružení”) nemá právní subjektivitu, a není tedy dle § 1 odst. (2) ZÚ účetní jednotkou. Nemá proto ani povinnost vést účetnictví.

Jiné obecně závazné účetní předpisy se účtováním “ve sdružení” nezabývají. Z povahy sdružení dle platné právní úpravy se jeví jako účelné oddělit majetek, závazky, náklady a výnosy, které vznikají v souvislosti s činností sdružení, resp. pokud jde o věci jednotlivě určené, které účastníci do sdružení vnesli. Toho je možné dosáhnout několika způsoby:

- a) účastník sdružení určený ve smlouvě vede účetnictví za celé sdružení v rámci svého účetnictví na samostatných analytických účtech, ostatním účastníkům sdružení převádí v souladu se smlouvou o sdružení podíl na majetku, závazcích, nákladech a výnosech sdružení účetním dokladem ke konci účetního období (včetně určení příslušných daňových aspektů). Účtuje přitom o veškerých účetních případech vztahujících se ke sdružení bez ohledu na to, zda je daňový doklad (případně faktura) od externího dodavatele vystaven na jeho jméno či na jméno jiného účastníka sdružení;
- b) účastník sdružení určený ve smlouvě vede účetnictví za sdružení odděleně, do svého účetnictví a ostatním účastníkům sdružení pak převádí určitý smlouvou určený podíl na majetku, závazcích, nákladech a výnosech;
- c) každý z účastníků sdružení účtuje o svém podílu stanoveném v souladu se smlouvou o sdružení na majetku a závazcích vzniklých činností sdružení a o svých nákladech a výnosech realizovaných v souvislosti se sdružením, a to na analytických účtech k tomu určených.

Na konci účetního období pak mohou účastníci sdružení postupovat následovně:

- každý vyčíslí jím evidované náklady a výnosy za sdružení a dohodnou se na vypořádání majetku, závazků, nákladů a výnosů mezi sebou tak, aby jejich

podíly odpovídaly příslušným podílům dohodnutým ve smlouvě. Ve všech výše uvedených případech účastníci sdružení účtují o pohledávkách a závazcích za ostatními účastníky sdružení s pomocí příslušných syntetických účtů;

- při uzavírání smlouvy o sdružení si její účastníci určí, kdo zajistí jakou činnost pro sdružení a jaké externí náklady ponese. Podíl účastníků sdružení na nákladech sdružení pak není stanoven číselným poměrem, ale výčtem činností a nákladů, které jednotlivý účastník sdružení ponese na svůj vrub. Tento postup je používán, když se např. dva subjekty sdruží jednorázově k realizaci společného projektu (společná výstavba budovy, společná výroba filmu, společná dodávka hardwaru se zabudovaným softwarem apod.) a při kalkulaci výhodnosti své účasti ve sdružení počítají s určitými cenami externích dodávek, aniž by chtěli nebo museli tyto údaje sdělit druhému účastníkovi sdružení. Obdobně se dohodnou i na tom, jaké vlastní činnosti a dodávky (interní výkony) poskytnou pro účely sdružení, opět bez vyčíslení jejich "hodnoty", která může být pro každého účastníka jiná a záviset na množství penězi obtížně ocnitelných faktorů (zkušenosti a schopnosti v daném oboru, provádění dohodnutých prací pomocí vlastních, běžně nedostupných zařízení, unikátní postavení na trhu, image, autorská práva apod.);

Do smlouvy v tomto případě účastníci sdružení uvedou, že úhradou takto stanovených nákladů je vypořádání nákladů na činnost sdružení mezi jednotlivými účastníky sdružení považováno za provedené. Dosažené výnosy si účastníci rozdělí poměrem dohodnutým ve smlouvě a obdobně si rozdělí nebo se podílí na majetku vytvořeném činnostmi sdružení.

O výnosech účtuje buď zvolený účastník sdružení a na ostatní účastníky převádí jejich podíl, nebo si účastníci dohodnou v případech, kdy je to možné, např. při poskytnutí jednorázového plnění jednomu odběrateli, že každý z nich vyfakturuje odběrateli plnění ve výši svého podílu určeného ve smlouvě o sdružení.

Ve specifických případech, kdy se nejedná o (sdružení za účelem společného) podnikání, je možná fakturace výstupů sdružení včetně DPH mezi účastníky sdružení (viz zápis z jednání Koordinačního výboru konaného dne 13.3.2002 k příspěvku *Ing. Marie Konečné, CSc., Mgr. Milana Tomička, Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala, "Uplatňování daně z přidané hodnoty u některých specifických sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále jen "ObčZ")*).

2) Rozdělení nákladů a výnosů, daň z příjmů

Zákon o dani z příjmů upravuje rozdělení příjmů a výdajů pouze pro fyzické osoby (§ 11 a § 12 ZDP), a to tím způsobem, že nepovoluje uplatnění výdajů paušálem v případě, že poměr rozdělení výdajů a příjmů není stejný. Důvod tohoto omezení je zřejmý - s využitím paušálu by mohlo docházet v úhrnu za všechny účastníky sdružení k uplatnění větší částky výdajů než byla skutečná výše výdajů.

V jiných ustanoveních, zejména v části věnované právnickým osobám a ve společných ustanoveních, ZDP rozdělení nákladů a výnosů souvisejících se sdružením nijak neupravuje.

Domníváme se tedy, že jejich rozdělení záležitosti zcela na dohodě účastníků sdružení. Obecně mohou být náklady a výnosy rozděleny následujícím způsobem:

a) náklady a výnosy si účastníci rozdělí ve stejném poměru (např. náklady 40:60, výnosy 40:60) nebo v různém poměru (např. náklady 40:60, výnosy 50:50)

b) účastníci si náklady spojené s činností sdružení rozdělí ve smlouvě věcným výčtem plnění, činností a dodávek ke splnění cíle či dosažení účelu sdružení. Rozdělení výnosů stanoví ve smlouvě buď v určitém poměru nebo podle druhu.

c) V případech určitých specifických typů sdružení je obecně možné pouze dělení nákladů mezi jednotlivými účastníky sdružení (viz zápisy z jednání Koordinačního výboru konaného dne 12.9.2001, 24.10.2001 a 9.1.2002 k příspěvku Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala, "Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále jen "ObčZ")")

Výše naznačené postupy lze použít jak u fyzických, tak u právnických osob, s tou výjimkou, že pokud není provedeno rozdělení nákladů a výnosů stejným poměrem, nemůže fyzická osoba uplatnit výdaje paušální částkou.

Veškeré náklady a výnosy vzniklé na základě výše popsaného budou obecně na základě § 23 odst. 2 a 10 ZDP daňově relevantní (s výjimkou výše zmíněného specifika u fyzických osob podnikajících ve sdružení). Je samozřejmé, že stejně jako v celém daňovém řízení je nutné i při podnikání ve sdružení respektovat ustanovení právních předpisů, která zamezují nezákonnému obcházení příslušných ustanovení, tj. především § 23 odst. 10 ZDP a § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění.

3) Uplatňování DPH

Dle § 11 odst. 3 zákona o DPH jsou plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, povinni vést evidenci podle § 11 odst. 1 a 2 zákona o DPH za celé sdružení odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení.

Z výše uvedených ustanovení a v návaznosti na výklad uvedený v příspěvku (C) dospíváme k závěru, že při uplatňování nároku na odpočet DPH u plnění přijatých pro účely sdružení a při uplatňování DPH na výstupu u plnění poskytovaných za sdružení nejsou v rozporu se zákonem následující postupy:

a) veškeré daňové doklady na vstupy pro účely sdružení jsou vystavovány na obchodní jméno určeného člena sdružení, ten také svým jménem vystavuje daňové doklady na plnění poskytovaná sdružením, uplatňuje nárok na odpočet a odvádí DPH na výstupu. Ostatní účastníci sdružení podávají přiznání k DPH, ve kterých neuvádějí žádná zdanitelná plnění týkající se sdružení. Tento účastník sdružení vede v souladu s § 11 odst. 3 zákona o DPH evidenci za sdružení;

(b) jednotliví účastníci sdružení účtují o přijatých daňových dokladech souvisejících s činností sdružení a uplatňují dle nich nárok na odpočet DPH na vstupu ve svých daňových přiznáních k DPH. Všichni účastníci vystavují daňové doklady na konečného odběratele za plnění poskytovaná sdružením v poměru jejich podílů na výnosech dohodnutém ve smlouvě o sdružení a

uplatňují DPH na výstupu. Je otázkou, zda v tomto případě vzniká povinnost vést v souladu s § 11 odst. 3 zákona o DPH oddělenou evidenci pro účely DPH. Z logiky věci vyplývá námět, zda povinnost evidence pro účely DPH neuložit další novelou zákona o DPH pouze účastníkovi, který vede i účetnictví za celé sdružení. Pokud takové společné účetnictví není vedeno, není ani důvod k vedení jediné evidence pro účely DPH;

(c) jednotliví účastníci sdružení účtují o přijatých daňových dokladech souvisejících s činnostmi sdružení a uplatňují dle nich nárok na odpočet DPH na vstupu ve svých daňových priznáních k DPH. Finální fakturu - daňový doklad (včetně DPH) na konečného objednatele vystavuje a uplatňuje DPH na výstupu jeden účastník sdružení. Při přerozdělování výnosů mezi jednotlivé účastníky sdružení budou jednotlivými účastníky vystavovány na alikvotní část výnosů připadajících jim dle smlouvy o sdružení faktury - daňové doklady včetně DPH. Tato fakturace bude probíhat od jednotlivých účastníků na účastníka, který vystavuje finální konečnou fakturu včetně DPH. Jedná se o fakturace podílu na výnosu z plnění poskytovaných sdružením s uplatněním DPH. Pověřený účastník sdružení, který vystavuje finální fakturu včetně DPH, zahrne do evidence DPH dle § 11 odst. 3 ZDPH svá přijatá zdanitelná plnění, dále faktury od ostatních účastníků sdružení s DPH, a finální daňový doklad, respektive doklady na konečného odběratele. V těchto případech není obecně důvod, aby byla vedena evidence dle § 11 odst. 3 ZDPH, byť je uzavřena smlouva o sdružení, respektive do této evidence by jednotliví účastníci zahrnovali pouze svá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění (viz též závěry Koordinačního výboru konaného dne 13.3.2002 k příspěvku *Ing. Marie Konečné, CSc., Mgr. Milana Tomíčka, Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala, "Uplatňování daně z přidané hodnoty u některých specifických sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále jen "ObčZ")*).

Z výše uvedeného, zejména z právní podstaty společného podnikání ve sdružení, pak vyplývá:

1. mezi účastníky v průběhu činnosti sdružení nedochází k uskutečňování zdanitelných plnění, pokud jde o výkony související se sdružením. Naopak k uskutečnění zdanitelných plnění mezi účastníky sdružení dochází při rozpuštění sdružení, kdy se vypořádává majetek vzniklý činnostmi sdružení. Důvodem je především skutečnost, že účastníci neposkytují v rámci plnění smlouvy o sdružení plnění jeden druhému, ale sdružují své činnosti a dodávky, aby poskytli plnění z výsledků sdružení třetím osobám;

2. k fakturaci, resp. vystavení daňových dokladů může docházet v souvislosti s poskytováním plnění z výsledku činnosti sdružení třetím osobám, když tato plnění fakturuje pověřený účastník sdružení po jeho rozpuštění a druhý účastník mu účtuje svůj dohodnutý podíl na výnosech. V takových případech se samozřejmě uplatňuje DPH na výstupech;

3. k fakturaci (uskutečňování zdanitelných plnění) mezi účastníky sdružení může docházet při přefakturaci podílu na výnosech z činnosti sdružení u určitých specifických (ve výše popsaných případech) sdružení, která jsou zakládána jednorázově a obecně nesplňují podmínku sdružení za účelem společného podnikání v rámci podnikání. V těchto specifických případech se

jedná de facto o fakturaci subdodávek a proto dochází k uskutečnění zdanitelného plnění.

4. Závěr

Se zřetelem k výše uvedeným závěrům je obecně možné při podnikání ve sdružení postupovat variantně, a to tak, jak je výše podrobněji popsáno.

5. Návrh

Po projednání v Koordinačním výboru MF a KDP ČR přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 18 MF nesouhlasí s navrhovanými závěry, neboť příspěvek se svým obsahem vrací problémům, které již byly vyřešeny. Přestože ZoÚ a ObčZ umožňuje volnější přístup, je s ohledem na existující rizika nutné vést průkaznou daňovou evidenci, za podmínek stanovených v § 11 odst. 3 ZDPH.

XX

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 3.7.2002, Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin s tím, že KDP předá podklady pro toto jednání nejpozději do 7.6.2002.

V Praze dne 28.6.2002

Ing. Stanislav Š p r i n g l ,
ředitel odboru 54