

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.11.2015

PŘÍSPĚVEK NEUZAVŘEN

Daň z příjmů

459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit 11

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 18.11.2015

DPH

**463/14.10.15 Právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního
závodu 13**

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 18.11.2015

Daň z příjmů

448/18.03.15 Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů 18

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osv. 1159

Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, č. osv. 4049

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 18.11.2015

DPH

**465/18.11.15 Výklad pojmu „obchodní korporace, která byla plátcem“ ve
smyslu § 6b odst. 2 zákona o DPH 32**

Předkládají: Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osv. 910

Olga Holubová, daňový poradce, č. osv. 367

DPH

466/18.11.15 Skupinová registrace k DPH u přeměn 36

Předkládají: Ing., Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osv. 2987

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

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů 36

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

Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680

Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252

Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

SPRÁVA DANÍ

**464/18.11.15 Účetní závěrka – problematika jejího zveřejnění a příkládání k
příznání k dani z příjmů 36**

Předkládají: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osv. 984

Ing. Pavel Říha, daňový poradce, č. osv. 4597

MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme některými aspekty bezúplatných příjmů, které od 1.1.2014 podléhají zdanění daní z příjmů s tím, že v této úpravě došlo poslední novelou ZDP (zákonem č.267/2014 Sb.) k některým změnám.

2. Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu

První otázkou, kterou je v souvislosti s danou věcí nutné řešit, je ustanovení, na základě kterého je nutné zvýšit základ daně v případě bezúplatného příjmu. Domníváme se, že tímto ustanovením je § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP:

„...16. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech a nejedná se o příjem osvobozený od daně nebo příjem, který není předmětem daně, nebo o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení....“.

Na základě tohoto ustanovení je nutné zvýšit základ daně za podmínky, že o daném bezúplatném příjmu nebude účtováno ve výnosech. V případě účtování ve výnosech se bude v takovém případě vycházet z účetnictví (viz. zejména ust. § 23 odst. 1 a 10 a od 1. 1. 2015 také ust. § 21h ZDP). Speciální úprava je pak v případě bezúplatných příjmů v podobě peněžitého daru na pořízení hmotného majetku a jeho technické zhodnocení, kdy takové příjmy snižují vstupní cenu a zároveň nejsou předmětem daně (§ 29 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 9 ZDP).

Související právní úpravou, k § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP je ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP, které naopak umožňuje základ daně snížit:

8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech,

Důvodová zpráva k § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP

„...Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů bude poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru), pokud o tomto příjmu nebude účtovat ve výnosech nebo pokud se nebude jednat o příjem osvobozený, resp. příjem, který nebude předmětem daně. V situaci, kdy tento bezúplatný příjem využije k dosažení dalších příjmů, navrhuje se, aby mohl o hodnotu tohoto příjmu výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit. Pokud bezúplatný příjem obdrží poplatník, který ho nevyužije pro dosahování dalších zdaňovaných příjmů (v podnikání), výsledek hospodaření ani rozdíl mezi příjmy a výdaji snižovat nebude...“.

Tato úprava je logická, protože vychází z toho, že pokud by poplatník obdržel jako bezúplatný příjem peněžní prostředky a ty následně použil způsobem splňujícím podmínky § 24 odst. 1 ZDP, byl by celkový základ daně stejný – tzn. příjem peněžních prostředků by byl zdanitelný příjem a vynaložení prostředků by bylo daňově relevantním nákladem. Pokud půjde o poskytnutí nepeněžitého plnění (bezúplatný příjem), bude výsledný dopad na základ daně z příjmů u příjemce kombinací ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP stejný. Příkladem aplikace dané právní úpravy může být situace, kdy například malíř pro firmu zadarmo vymaluje kancelář. Na straně dané firmy bude základ daně zvýšen dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a zároveň vzhledem k používání dané kanceláře pro účely podnikání bude možné základ daně o tu samou částku snížit dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Domníváme se, že stejným způsobem je možné aplikovat dané ustanovení na:

a) Bezúročné zápůjčky, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití poskytnutých peněžitých prostředků z titulu bezúročné zápůjčky, resp. uspořené prostředků, které nebude možné vynaložit na úroky.

b) Výpůjčky a výprosy, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití majetku získaného výpůjčkou či výprosu.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví. Opačný výklad by představoval nepřipustnou diskriminaci mezi FO a PO, což bez relevantního odůvodnění takového postupu není možné (viz. rozsudek NSS 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15.5.2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15.5.2014).

V dané souvislosti je nutné zdůraznit, že v případě bezúročné zápůjčky, dále v případě výpůjčky a výprosu, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, jelikož došlo k vypuštění věty, která vycházela z toho, že ustanovení § 23 odst.

7 ZDP se použije i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Z relevantní judikatury totiž jednoznačně vyplývá, že dle znění platného do 31.12.2013 se ustanovení § 23 odst. 7 ZDP v takových případech nemělo aplikovat (viz. 5 Afs 174/2006-70, 5 Afs 143/2006-72 ze dne 17.8.2007, 2 Afs 146/2006-76 ze dne 17.7.2007).

2.1. Závěr k bodu 2.

2.1.1 V případě, kdy je poplatníkovi bezúplatně poskytnuta služba (například vymalování kanceláře, zadarmo vedené účetnictví a podobně), kterou využije tak, že jsou naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (příčemž nejde o použití na příjmy, které nejsou předmětem daně a jsou od daně osvobozeny), bude postupováno tak, že o stejnou částku bude základ daně zvýšen (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a zároveň bude o stejnou částku základ daně snížen (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2. Stejným způsobem, jak je uvedeno v bodě 2.1.1., bude postupováno v případě:

2.1.2.1. Bezúročných zápůjček, kdy o neuplatněný obvyklý úrok bude u příjemce takové bezúročné zápůjčky základ daně zvýšen a zároveň v případě, kdy použití prostředků z titulu zápůjčky splní podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP, bude základ daně o tu samou částku snížen (kombinace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2.2. výpůjček a výpros, kdy o hodnotu majetkového prospěchu získaného přijetím bezúplatné výpůjčky či výprosy majetku bude u příjemce výpůjčky (vypůjčitele) či výprosy (výprosník) základ daně zvýšen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a současně o totožnou částku bude základ daně snížen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

2.1.3. V případě bezúročné zápůjčky, a dále v případě výpůjčky a výprosy, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

2.1.4. Závěry dle bodu 2.1.1 až 2.1.3. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

3. Forma uplatnění práva na snížení základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP v plném rozsahu zní, cit.: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 c) lze snížit o 8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem*

daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech“

Z citovaného textu vyplývá, že toto snížení výsledku hospodaření výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji je dispozitivní – viz. „*že snížit*“.

Dle našeho názoru však platí, že toto snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

3.1. Závěr k bodu 3.

V návaznosti na naplnění jednoho ze základních principů správy daní – tj. správné stanovení daně – platí, že snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP.

4. O jakou částku upravovat základ daně v návaznosti na popis a závěry obsažené v bodě 2.

Jak bylo v předcházejícím bodě 2. uvedeno, dochází v popsanych případech realizace bezúplatných příjmů k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP. V těchto ustanoveních však ZDP neřeší částku, resp. výši úpravy základu daně. Pro tyto účely je nutno získané (přijaté) bezúplatné příjmy rozdělit do dvou kategorií:

- a) peněžní
- b) nepeněžní (tj. včetně různých majetkových prospěchů)

ad a) zde není problém s určením výše (částky) úpravy základu daně – částka zvyšující základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude dána jmenovitou hodnotou získaných peněžních prostředků (peněžních darů); základ daně pak bude ve většině případů snížen prostřednictvím řádně zaúčtovaného nákladu (při splnění podmínek § 24 odst. 1, popř. navazujících ustanovení ZDP), který bude následně hrazen ze získaných peněžních darů

ad b) v tomto případě je dle našeho názoru nutno pro účely správného vyčíslení základu daně použít pro ocenění nepeněžního bezúplatného příjmu (včetně majetkového prospěchu) úpravu z ustanovení § 23 odst. 6 ZDP a ocenit tyto nepeněžní příjmy podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud ZDP nestanoví jinak (viz. např. nepeněžní příjem u pronajímatele z titulu bezúplatně přenechaného tech. zhodnocení provedeného nájemcem).

4.1. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na závěry provedené v rámci bodu 2. a 3. a dále v návaznosti na popis obsažený výše v bodu 4. doporučujeme přijmout závěr, že při splnění podmínek uvedených v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, je dopad těchto ustanovení do úprav základu daně neutrální – tzn., že totožná částka je položkou zvyšující a současně i položkou snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji. To platí např. i v případě opakujících se plnění a jejich ocenění v návaznosti na § 3 odst. 3 písm. b) ZDP – tj. jednorázové zvýšení i snížení výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP o celý pětinasobek hodnoty ročního plnění. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci.

4.2. Závěr k bodu 4.

S ohledem na závěr obsažený v bodu 4.1. pak platí, že případná dodatečná úprava výše částky zvyšující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude současně uplatněna jako úprava výše částky snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci

4.3. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na výše uvedené skutečnosti a závěry a při použití zásady hospodárnosti v daňovém řízení pak není třeba dokládat precizní ocenění bezúplatných příjmů např. znaleckými posudky, pokud jsou naplněny podmínky pro plné zvýšení i snížení výsledku hospodaření či rozdílu mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Výše uvedené závěry doporučujeme přijmout i s ohledem na skutečnosti dále popsanné v následujícím bodě 5, který navazuje na dosti nejasné a nejednoznačné znění důvodové zprávy k předmětným ustanovením.

5. Případy, kdy nejde o bezúplatný příjem a důsledky, které z toho vyplývají

V dané souvislosti vzniká otázka, zda všechny případy, kdy zde není úhrada, je nutné posoudit z hlediska ZDP jako bezúplatný příjem (tento pojem není v ZDP jakkoliv blíže definován) se všemi důsledky, které z tohoto vyplývají a to i v souladu s tím, co je výše uvedeno pod bodem 2. *Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu.* Domníváme se, že tomu tak není, o čemž svědčí i důvodová zpráva k novele zákona č.267/2014 Sb.:

Důvodová zpráva K § 19b odst. 1 písm. d):

„...Dále se z důvodu zajištění stejného daňového režimu majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití u daně z příjmů fyzických a právnických osob se tento příjem přesouvá z režimu vynětí předmětu daně do režimu osvobození od daně z příjmů. Současně se navrhuje obdobný limit pro osvobození jako u daně z příjmů fyzických osob v § 4a písm. m) bodě 4.

Samotná forma „smlouvy o výpůjčce nebo výprose“ nemusí automaticky znamenat, že se jedná o bezúplatný příjem. Tato smlouva může být součástí daleko širších smluvních ujednání v rámci ekonomických vztahů.

Navržená úprava se proto nepoužije například u výpůjčky v režimu zajištění závazku převodem práva, kde vypůjčitel nezískává žádný prospěch a tento institut je v první řadě využíván k eliminaci rizik na straně věřitele a je srovnatelný se zástavním právem v případě nemovitostí. Stejně tak se nepoužije při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele a dále v případě výpůjček muzejních a galerijních předmětů pro různé expozice u veřejně prospěšných poplatníků.....“.

Z výše uvedené důvodové zprávy vyplývá, že v případech zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a také při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele, se pro účely ZDP nejedná o bezúplatný příjem. Tento výklad vychází z ekonomické podstaty popsanych operací. Je samozřejmé, že vlastní výpůjčka je sama o sobě i v těchto případech bezúplatná. Je však nezbytné zohlednit i ostatní související a vzájemně provázané právní vztahy. Z nich pak jednoznačně vyplývá, že bezúplatný příjem vypůjčiteli v těchto případech nevzniká. Je totiž nezbytné zohlednit ekonomickou podstatu daných vzájemně provázaných právních vztahů (viz. například rozsudek II. ÚS 438/2001 ze dne 2. 10. 2002). V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou jde z ekonomické podstaty věci o formu pořízení majetku. Při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek jde o součást smluvních podmínek úplatné operace (dodávek zboží), která je obecně pro obě strany ekonomicky výhodná i při zohlednění předmětné výpůjčky. Proto v těchto případech nebude na straně vypůjčitele docházet k dodanění z titulu bezúplatného příjmu.

Domníváme se, že v souladu s touto ekonomickou podstatou daných operací je nezbytné na uvedené dva případy pohlížet i z hlediska možnosti uplatnění nákladů na opravy vypůjčeného majetku. To znamená, že v těchto případech je možné u vypůjčitele uplatňovat náklady na opravy do daňově uznatelných nákladů a to i v případech kdy se nejedná o běžné (obvyklé) opravy dle § 2199 odst.1 o.z.. Tento závěr není v rozporu ani s rozhodnutím NSS 2 Afs 76/2009-81 ze dne 5.2.2010 + I. ÚS 1245/10 ze dne 15.9.2010. Toto rozhodnutí řešilo specifický případ pronájmu pily mezi podnikateli, což je jiná situace, než výše uvedené dva případy.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP (bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví). To platí bez ohledu na to, že uvedená část důvodové zprávy se týká pouze PO. Opačný výklad by představoval nepřípustnou diskriminaci mezi FO a PO, což je nepřípustné (viz. 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15. 5. 2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15. 5. 2014). Mimo to z důvodové zprávy nevyplývá, že by v případě FO měl v těchto případech platit jiný výklad než v případě PO. Takový závěr by byl v rozporu s ekonomickou podstatou věci, jak je popsáno výše.

Dále se domníváme, že existují i jiné případy, kdy není sjednána cena a přesto v těchto případech nevzniká bezúplatný příjem. Pokud vyjdeme z ekonomické podstaty dané transakce, je dalším takovým případem

a) Poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem do obchodní korporace či družstevníka do družstva. V těchto případech je totiž také nutné vyjít z ekonomické podstaty dané operace. Prospěch z takovéto bezúročné zápůjčky nenaplňuje již ze své ekonomické podstaty charakteristiku bezúplatného plnění. Při poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem za účelem posílení finanční situace společnosti je dle našeho názoru nesporné, že lze objektivně identifikovat protiplnění získané ve vztahu k poskytnutému financování (spočívající zejména v očekávaném zvýšení hodnoty podílu, příp. možnosti získání vyšších podílů na zisku). To, že nejde na straně obchodní korporace či družstva o bezúplatný příjem, vyplývá z toho, že obchodní korporace použije poskytnuté i uspořené prostředky k dosažení vyššího zisku. Tím, že zde nebudou účtovány úroky, bude mít obchodní korporace vyšší zisk a tím i vyšší vlastní kapitál. Společník tedy neposkytuje obchodní korporaci bezúplatnou zápůjčku proto, aby se společnost obohatila, ale proto, aby naopak došlo k nárůstu zisku a vlastního kapitálu obchodní korporace. Lze ostatně též argumentovat, že případný prospěch získaný v souvislosti bezúročnou zápůjčkou společníka má z ekonomického hlediska obdobné dopady jako zvýšení jeho vkladu do vlastního kapitálu společnosti, což dle existujících výkladů nepředstavuje bezúplatný příjem přijímající společnosti. V případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál, ostatně judikatura jednoznačně potvrdila závěr, že nejde o bezúplatnou operaci (viz. 7 Afs 100/2012 ze dne 27.2.2013, 7 Afs 3/2005-80 ze dne 27.7.2006-NSS 12/2006, str. 1099 č. 996/2006 Sb). Podobně jako v případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál dochází i v tomto případě k navýšení vlastního kapitálu. To se pozitivně projeví na výši vlastního kapitálu obchodní korporace či družstva i na výši zisku a tím i na vyšších podílech na zisku. Všechny tyto skutečnosti jsou z pohledu společníka pozitivní a následně se projeví i na jeho následných vyšších příjmech (ať již z titulu prodeje obchodního podílu či podílu na zisku). Nadto, byla nová úprava bezúplatných plnění zavedena do ZDP v souvislosti s „včleněním“ úpravy daně darovací do ZDP. V zásadě by tedy rozsah případů, na které dopadá nová úprava bezúplatných plnění, neměl být odlišný. Tento výklad je v souladu s ustálenou správní praxí z hlediska právní úpravy platné do 31.12.2013, kdy se z hlediska daně darovací dlouhodobě MF i GŘ vycházelo z toho, že nejde o

bezúplatnou operaci, kdy by bylo nutné dodávat na straně společnosti majetkový prospěch (viz. například, Stanovisko MF ze dne 14. 5. 1998 „Půjčka společníka do společnosti“ – bezúročná půjčka společníka do společnosti nepředstavuje majetkový prospěch. (Ing. Zdeněk Morávek, Poskytnutí úvěrů a půjček mezi jednateli, společníky a společnostmi DHK 21/2009, str. 13), Odpověď Ing. Bachora na dotaz č.2 na str. 64 FDÚB I/2009, Odpověď Ing. Bachora na dotaz č. 2 na str. 50 až 51 (FDÚB II/2009) Ing. Drahomíra Martinová, Zápůjčky (bezúročné a nízkouročené) v roce 2014 z hlediska daně z příjmů, str. 43-48, FDÚB IV/2014). Interpretace, že by shodná situace měla být vykládaná pro účely ZDP odlišně, by tak byla v přímém rozporu s dřívější správní praxí v oblasti daně darovací a daňovým režimem bezúplatných plnění. Výše nastíněný koncept je ostatně promítnut také v úpravě cen obvyklých. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP explicitně umožňuje odchýlit se od pravidel tržních podmínek v případech, kdy člen korporace poskytuje své korporaci financování a případná odměna za tuto službu je sjednána nižší, než jaká by byla dosažena v případě, že by se jednalo o nespojené subjekty.

Obdobně by (ze stejných důvodů, jak je uvedeno výše) uvedené závěry měly platit i v případě:

a) Ručení společníka za obchodní korporaci (její dluhy), které je členem a družstevníka za družstvo. Ekonomická podstata tohoto vztahu je shodná s poskytnutím bezúročné zápůjčky uvedené v bodě a). Navíc záměr respektovat uvedenou ekonomickou podstatu takových vztahů dle našeho názoru vyplývá i z důvodové zprávy.

b) Vznik jakéhokoli právního vztahu ze zákona popř. jiného právního předpisu, který nemůže poplatník přímo ovlivnit. Jako příklad lze uvést zákonné ručení za dluhy v případě rozdělení obchodní společnosti v návaznosti na příslušná ustanovení zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění p.p. – při tomto (samozřejmě bezúplatném zákonném) ručení dle našeho názoru u příjemce ručení nevzniká žádný majetkový prospěch, který by měl zvyšovat základ daně, ale přitom při běžném smluvním bezúplatném ručení lze sledovat vznik majetkového prospěchu a pak uplatnění postupů dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

5.1. Závěr k bodu 5.

5.1.1. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek, nejde o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně u vypůjčitele.

5.1.2. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek může vypůjčitel uplatnit náklady na opravu.

5.1.3. Závěry dle bodu 3.1.1 a 3.1.2. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

5.1.4. V případě bezúročné zápůjčky společníka do obchodní korporace či družstevníka do družstva nejde o u obchodní korporace o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.5. V případě ručení společníka za obchodní korporaci a družstevníka za družstvo nevzniká bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.6. Při vzniku bezúplatného právního vztahu přímo ze zákona, popř. jiného právního předpisu nedochází k bezúplatnému příjmu (viz. příklad se zákonným ručením).

6. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR

Odloženo

PŘÍSPĚVEK NEUZAVŘEN

Daň z příjmů

459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

1 Novela zákona o auditorech

Dnem 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona o auditorech zveřejněná ve Sbírce zákonů pod č. 334/2014 Sb. Touto novelou došlo mimo jiné k úpravě §44 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, kterou se zrušilo zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti. Důvodová zpráva obsahovala následující komentář: „*Novelizačním bodem se zrušuje zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti především z důvodu disproporce vůči ostatním výborům zřízeným i v rámci téže společnosti (výbor pro rizika, výbor pro odměňování aj.). Touto úpravou samozřejmě není dotčena možnost zřídit výbor pro audit jako orgán společnosti, stanoví-li tak zakladatelské právní jednání subjektu veřejného zájmu.*“

Dle §44 odst. 1 zákona o auditorech musí být většina členů výboru pro audit nezávislá a musí mít nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu.

V §44 odst. 2 zákona o auditorech je stanoveno, že nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevykonných členů kontrolního orgánu nebo z třetích osob. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jmenuje členy tohoto výboru jeho kontrolní orgán.

2 Zdanění odměny člena výboru pro audit

2.1 Popis situace

Subjekt veřejného zájmu (dále „SVZ“) na základě rozhodnutí valné hromady ustaví v létě 2015 nový výbor pro audit, který již není orgánem společnosti. Do nového výboru pro audit jsou jmenováni členové. Členové výboru pro audit uzavřeli s SVZ příkazní smlouvy upravující výkon jejich funkcí. Na základě těchto smluv pobírají členové výboru odměnu.

Členem nového výboru pro audit je:

- a) zaměstnanec SVZ,
- b) člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ,
- c) bývalý člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ, který byl jmenován do funkce člena výboru pro audit po jeho odchodu z dozorčí rady, nicméně jmenování do funkce člena výboru pro audit nebylo jakkoli podmíněno a nesoviselo s předchozím výkonem člena dozorčí rady,
- d) třetí osoba, která není členem jiného orgánu SVZ, není společníkem SVZ a ani nemá uzavřen pracovněprávní či obdobný vztah k SVZ, v nichž by byla povinna při výkonu práce dbát příkazů SVZ (dále „třetí osoba“).

2.2 Zdanění odměny člena výboru pro audit ve výše uvedené situaci

- a) Odměna člena výboru pro audit, který je zaměstnancem SVZ a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem pracovněprávního vztahu k

- SVZ, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdrženy v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.
- b) Odměna člena výboru pro audit, který je členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem své funkce člena kontrolního orgánu, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdrženy v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.
 - c) Odměna člena výboru pro audit, který byl členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován bez jakékoli souvislosti s jeho výkonem funkce člena kontrolního orgánu v minulosti, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP).
 - d) Odměna člena výboru pro audit, který je třetí osobou, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP). Toto platí i v případě, že třetí osoba byla členem v „starém“ výboru pro audit SVZ („starý“ výbor pro audit byl výbor pro audit vymezený jako orgán společnosti).

Vyjádřený názor k daňovému ošetření odměny člena výboru pro audit, který není orgánem SVZ vychází z důvodové zprávy k novele zákona o auditorech, tj. v podstatě se jedná o stejnou situaci, jako když ve společnosti existuje např. výbor pro rizika, výbor pro odměňování apod. a členové těchto výborů jsou za výkon své funkce ve výboru odměňováni. I v této situaci je tedy důležité zejména dbát na to, zda člen výboru obdržel příjem v podobě příjmů uvedených v §6 odst. 1 písm. a) až c) nebo v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c).

3 Uznatelnost odměny člena výboru pro audit pro účely DPPO na straně SVZ

Odměna člena výboru pro audit je daňově uznatelným nákladem pro SVZ ve smyslu §24 odst. 1 ZDP. Pokud SVZ hradí za člena výboru pro audit pojistné z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou členem výboru pro audit SVZ při výkonu funkce, jedná se o daňově uznatelný náklad SVZ, resp. není třeba vylučovat pojistné dle §25 odst. 1 písm. d) ZDP.

Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ ke zdanění odměny člena orgánu vhodně publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Neuzavřeno

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

DPH

463/14.10.15 Právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního závodu

Předkladatel: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění právního nástupnictví pro účely daně z přidané hodnoty v případě prodeje obchodního závodu v souladu s ustanovením § 2175 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“) a zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“).

Situace

Společnost A („převodce“) prodá společnosti B („nabyvatel“) obchodní závod. Obě společnosti jsou plátcí DPH. Převodce uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu u převáděného obchodního majetku.

Prodejem obchodního závodu přechází obchodní závazky a pohledávky vztahující se k závodu na nabyvatele. Povinnost uhradit fakturu za plnění přijaté převodcem před prodejem závodu tedy přechází na nabyvatele. Příspěvek má vyjasnit, která ze stran (zda převodce nebo nabyvatel) může uplatnit nárok na odpočet daně z takového plnění.

Zákazníkům převodce může vzniknout nárok na poskytnutí slevy (např. z důvodů reklamace). Pokud v mezidobí došlo k prodeji obchodního závodu, závazek vyplatit slevu zákazníkovi přejde na nabyvatele. Příspěvek má vyjasnit, která ze stran je oprávněna vystavit opravný daňový doklad a opravit základ a výši daně ze zdanitelného plnění, které se uskutečnilo před prodejem obchodního závodu.

Česká legislativa

1) Občanský zákoník (OZ)

Dle ustanovení § 2177 odst. 1. „*koupí obchodního závodu se kupující stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které k závodu náleží*“. Ustanovení § 2183 uvádí, že ustanovení tohoto pododdílu se obdobně použije i na jiné převody vlastnického práva k závodu a na prodej nebo jiný převod části obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku.

2) Daňový řád (DŘ)

Ustanovení § 240 DŘ uvádí: „*zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právní nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby...*“. DŘ dále v § 240 odst. 2 vyjmenovává subjekty, které jsou pro účely správy daní právním nástupcem. V tomto výčtu není nabyvatel obchodního závodu zmíněn.

Ustanovení § 241 DŘ dále uvádí, že dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo zčásti jiná osoba, není vůči správci daně účinná.

3) Zákon o DPH (ZDPH)

ZDPH upravuje pozbytí obchodního závodu v následujících ustanoveních:

- § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) – pozbytí obchodního závodu se nepovažuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby;
- § 6b odst. 1 písm. b) – osoba povinná k dani je plátcem ode dne nabytí majetku, pokud jej nabývá od plátce nabytím obchodního závodu;
- § 72 odst. 1 písm. e) – plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených (mimo jiné) v § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a), tj. pro pozbytí obchodního závodu;
- § 78c odst. 1 písm. b) – ustanovení § 78 až § 78b se použijí obdobně pro úpravu odpočtu daně u dlouhodobého majetku nabytého při nabytí obchodního závodu;
- § 79a odst. 3 písm. b) – při zrušení registrace je plátce povinen snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je ke dni zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho části. U majetku nabytého při nabytí obchodního závodu se toto použije obdobně.

Z výše uvedeného je zřejmé, že česká legislativa právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního závodu do jisté míry předpokládá, ale pouze v omezeném rozsahu (pro úpravu odpočtu DPH u dlouhodobého majetku a snížení odpočtu daně při zrušení registrace). ZDPH postrádá komplexnější úpravu a neřeší všechny situace. Specificky ZDPH neřeší uplatnění odpočtu DPH z daňových dokladů, obdržených po převodu obchodního závodu. V souladu § 72 odst. 1 písm. e) ZDPH má převodce plný nárok na odpočet DPH u plnění použitých v souvislosti s pozbytím obchodního závodu. V souladu s § 42 ZDPH obecně opravuje základ a výši daně plátce, který uskutečnil původní plnění nebo přijal úplatu.

Dílčí závěr 1: Pokud se přijatý daňový doklad vztahuje k plnění, u něhož v souladu s § 21 ZDPH nastala povinnost přiznat daň na výstupu přede dnem převodu obchodního závodu (den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty), pak nárok na odpočet daně na vstupu může uplatnit převodce.

Dílčí závěr 2: V případě oprav základu daně a daně dle § 42 ZDPH, která jsou pro účely DPH samostatným zdanitelným plněním, provede opravu ten plátce, který vlastnil obchodní závod v den povinnosti přiznat daň u původních zdanitelných plnění (den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty).

Evropská legislativa

4) Směrnice o DPH a přímý účinek

Ustanovení § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH, podle kterých se pozbytí obchodního závodu nepovažuje za plnění, jsou transpozicí článků 19 a 29 Směrnice o DPH¹. Implementace těchto článků do národního práva je pro členské státy EU volitelná a Česká republika se rozhodla této možnosti využít.

¹ Směrnice Rady **2006/112/ES** ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

- Článek 19 zní: „*Je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.*“
- Článek 29 takto: „*Článek 19 se použije obdobně i na poskytnutí služby.*“

Ze znění obou článků je zřejmé, že nabyvatel souhrnu majetku se stává pro účely uplatnění DPH právním nástupcem převodce. Česká republika neimplementovala tyto články v plném rozsahu, ale jenom pro úpravu odpočtu u dlouhodobého majetku a pro snížení odpočtu daně při zrušení registrace.

Unijní právo je obecně nadřazeno vnitrostátnímu právu a ve sporných případech se mohou soukromé osoby dovolávat přímého účinku unijního práva. Pokud jde o směrnice, lze se dovolávat přímého účinku v případě, že konkrétní ustanovení je jasné, přesné a bezpodmínečné a členskému státu není dána široká míra uvážení a není třeba dalšího prováděcího opatření k tomu, aby se naplnil účel ustanovení. Ustanovení článků 19 a 29 všechny zmíněné podmínky splňují, a plátcí DPH se tedy mohou odvolávat přímého účinku těchto ustanovení.

5) Judikatura SDEU

Otázkou převodu závodu (podniku) se opakovaně zabýval Soudní dvůr Evropské unie („SDEU“). Rozsudky SDEU je možné shrnout do několika bodů, které považujeme za podstatné pro řešenou situaci:

- Převod podniku² je autonomní pojem unijního práva, který musí být v rámci Evropské unie vykládán jednotně bez ohledu na to, jak ho definuje národní právo jednotlivých členských států EU. Chybí-li definice tohoto pojmu ve Směrnici, je nutné vycházet z kontextu celého ustanovení a cílů příslušné právní úpravy.³
- Právní nástupnictví znamená, že na převodce přechází pro účely DPH všechna práva a povinnosti související s převodem obchodního závodu. Pokud by převodce závod nepřevodl, měl by z přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně. Ve stejném postavení musí být i nabyvatel závodu. Právním nástupnictvím přitom není podmínkou pro aplikaci ustanovení článků 19 a 29, ale jeho bezprostředním výsledkem⁴.
- V případě, že členský stát EU využil možnosti odchýlit se od základního pravidla stanoveného Směrnicí DPH a implementovat volitelné ustanovení, nemůže jeho aplikaci v národním právu podmiňovat dalšími skutečnostmi, které Směrnice neuvádí, a tím omezit použitelnost tohoto ustanovení⁵. Jinými

² V angličtině „transfer, whether for consideration or not or as a contribution to a company, of a totality of assets or part thereof“

³ Viz bod 22 rozsudku C-444/10 Christel Schriever

⁴ Viz bod 43 rozsudku C-497/01 Zita Modes SárI a dále body 46, 48 a 49 stanoviska Generálního advokáta k případu C-497/01 Zita Modes SárI

⁵ Viz rozsudek C-330/95 Goldsmiths (Jewellers) Ltd

slovy členský stát musí předmětné ustanovení implementovat v plném rozsahu.

Lze tedy shrnout, že Směrnice o DPH převod obchodního závodu považuje za nezávislý unijní koncept, který je (v případě jeho implementace) nutné vykládat stejně ve všech členských státech EU bez ohledu na národní právo. Výsledkem implementace článků 19 a 29 je bezpodmínečné právní nástupnictví nabyvatele. Tyto články Směrnice mají přímý účinek a plátcí DPH se na ně mohou odvolávat.

Dílčí závěr 3: Pokud se přijatý daňový doklad vztahuje k plnění, u něhož v souladu s § 21 ZDPH nastala povinnost přiznat daň na výstupu přede dnem převodu obchodního závodu (den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty), ale v souladu s OZ je již tento závazek povinen uhradit nabyvatel, může nabyvatel, jakožto právní nástupce v souladu s principem přednosti práva EU uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

Dílčí závěr 4: V případě opravy základu daně a daně dle § 42 ZDPH u plnění vztahujících se k období před převodem závodu a kdy na převodce již přešly obchodní závazky (např. z titulu reklamace), může nabyvatel jakožto právní nástupce v souladu s principem přednosti práva EU opravit základ a výši DPH na výstupu za obecných podmínek stanovených ZDPH.

Volba legislativy

Z výše uvedeného vyplývá, že uplatnit odpočet DPH či snížit daň na výstupu by mohl podle české legislativy převodce, zatímco nabyvatel by mohl učinit to samé na základě přímého účinku unijní legislativy.

K podobné situaci se vyjadřoval SDEU, který například konstatoval⁶, že „i když je osvobození od daně stanovené vnitrostátním právem neslučitelné se Směrnicí o DPH, článek 168 této směrnice neumožňuje osobě povinné k dani využít tohoto osvobození a **současně uplatnit nárok na odpočet daně**“.

Řešením může být písemná dohoda mezi převodcem a nabyvatelem, která bude konkrétní postupy právního nástupnictví v oblasti DPH upravovat. Tím se vyloučí, že stejnou částku daně bude současně uplatňovat či opravovat jak převodce, tak nabyvatel, čímž by došlo k narušení principu neutrality daně.

Podotýkáme, že taková dohoda není dohodou o přenosu daňové povinnosti, která je zakázána § 241 DŘ. K přenosu daňové povinnosti totiž dochází na základě přímého účinku Směrnice o DPH. Dohoda má pouze zajistit zachování principu neutrality daně.

V podobném duchu byl uzavřen příspěvek Koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR č. 918/16.06.99 – Základní problémy prodeje podniku. Ministerstvo v tomto příspěvku mimo jiné potvrzuje, že „s určitou mírou tolerance mohou plátcí počítat při uplatňování nároků na odpočet DPH u plnění přijatých novým vlastníkem podniku na základě daňových dokladů znějících na jméno původního vlastníka, a to z titulu setrvačnosti postupu některých dodavatelů“.

⁶ Viz např. rozsudek C-319/12 MDDP

Dílčí závěr 5: Pokud převodce a nabyvatel obchodního závodu písemnou smlouvou explicitně vymezí, zda v případě právního nástupnictví pro účely DPH budou postupovat podle českého ZDPH (Dílčí závěr 1 a dílčí závěr 2) nebo budou aplikovat přímý účinek Směrnice DPH (Dílčí závěr 3 a Dílčí závěr 4), finanční správa bude takovou dohodu respektovat.

Shrnutí

Níže uvedená analýza a závěry se vztahují obdobně i na vklad obchodního závodu.

Doporučujeme co nejdříve uvést českou legislativu do souladu se Směrnicí o DPH. Do té doby navrhuje přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFR

GFR chápe předkládaný příspěvek jako sjednocující prvek budoucí aplikační praxe v souladu s eurokonformním výkladem předmětné problematiky, a proto nesouhlasí s dílčími závěry 1 a 2, u dílčího závěru 3 a 4 souhlas s výhradou.

Pokud vyjdeme z výchozího zadání, pro které jsou činěny dílčí závěry 1 až 5, pak je zde řešena situace, kdy dochází k uplatnění odpočtů z daňových dokladů obdržených pro převodu závodu a následně dochází k opravě základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.

V § 13 odst. 8 písm. a) ZDPH a § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH je implementován Čl. 19 a 29 Směrnice, kdy na převod (pozbytí) závodu nahlížíme jako na transakci, která není dodáním zboží ani poskytnutím služby, tj. není předmětem daně z přidané hodnoty.

Na převod (pozbytí) obchodního závodu je nutno nahlížet v duchu autonomního pojmu unijního práva jako na „převod souhrnu aktiv nebo jejich části za protiplnění nebo bez něj nebo jako vklad do obchodní společnosti“ (viz také SDEU C-444/10 ze dne 10.11.2010). Z ustanovení § 78c odst. 1 písm. b) ZDPH a § 79a odst. 3 písm. b) ZDPH lze dovodit důraz na zajištění kontinuity v uplatnění odpočtu daně u právního nástupce.

I z tohoto důvodu je Finanční správou ČR obecně akceptováno, že na právního nástupce jsou převedena i veškerá práva a povinnosti vyplývající z uplatňování ZDPH. Pokud tak po převodu (pozbytí) obchodního závodu nástupnická společnost obdrží daňový doklad za plnění, které dle DUZP nastalo před převodem závodu a souvisí se souhrnem aktiv nebo jejich částí převedeného závodu (pak i navzdory jinému označení osoby uvedené na daňovém dokladu), má možnost si uplatnit odpočet daně nabyvatel obchodního závodu. Rovněž tak následnou opravu dle § 74 ZDPH realizuje nabyvatel obchodního závodu. Nelze tedy souhlasit s dílčími závěry 1 a 2, neboť jsou v rozporu s eurokonformním výkladem ZDPH.

Generální finanční ředitelství v obecné rovině souhlasí s dílčími závěry 3 a 4 s výhradou, že tak nabyvatel závodu postupuje vždy, aniž by se dovolával přímého účinku Směrnice a současně je postaveno na jisto, že předmětný závazek přešel na právního nástupce v duchu výše citovaného autonomního pojmu unijního práva.

Generální finanční ředitelství nesouhlasí s dílčím závěrem 5, neboť ZDPH a Směrnice jsou ve výkladu této problematiky jednotné. Nicméně s původním stanoviskem MFČR ve vztahu k „setrvačnosti postupu některých dodavatelů“ lze souhlasit.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

Daň z příjmů

448/18.03.15 Daňový režim výplat oceňovacích rozdílů

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159

Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, číslo osvědčení 4049

Přístup k daňovému ošetření výplat oceňovacích rozdílů se v praxi různí. Vzhledem k rozdílným názorům a rovněž s ohledem na změny zákona o dani z příjmů ("ZDP") účinné od 1.1.2015 je cílem autorů tohoto příspěvku názory na tuto problematiku sjednotit a formulovat srozumitelný závěr akceptovaný daňovou správou.

Situace:

- Máme dvě české společnosti s ručením omezeným - Společnosti A a B.
- Společnost A má dva společníky, přičemž každý společník vlastní 50% podíl.
- Společnost B má shodné dva společníky se shodnými podíly (tj. vlastnická struktura je shodná s vlastnickou strukturou Společnosti A).
- Společník X je německá společnost GmbH, která je daňovým rezidentem Německa, podléhá německé korporátní dani a není daňovým rezidentem mimo EU podle ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění se třetím státem.
- Společník Y je česká společnost s ručením omezeným, která je daňovým rezidentem ČR, přičemž není daňovým rezidentem mimo ČR podle žádné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené ČR.
- V roce 2011 – v rámci restrukturalizace s cílem zjednodušení a zefektivnění řízení aktivit v ČR – došlo k fúzi Společností A a B splynutím se vznikem nástupnické společnosti C. Společníci X a Y tak nově drží své podíly v nástupnické společnosti C (každý stále 50%).
- V rámci této fúze došlo v souladu se zákonem o přeměnách k ocenění jmění zanikajících Společností A a B a tedy k zaúčtování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku souvztažně s účtem oceňovacích rozdílů z přecenění. Ocenění jmění Společností A a B bylo provedeno výnosovým způsobem.
- V roce 2015 se společnost C rozhodla část těchto oceňovacích rozdílů vyplatit svým společníkům – tedy společníkům X a Y (ti stále drží své 50% podíly v této společnosti bez přerušení).
- Společnosti A, B či C za svou existenci nikdy nevytvořily záporný výsledek hospodaření – každý rok své existence generovaly stabilní zisk, nicméně po zohlednění účetního odpisu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklého přeceněním majetku při fúzi byl konečný výsledek hospodaření Společnosti C od roku 2011 nulový.

- Zisk vytvořený Společnostmi A a B do roku 2011 byl pravidelně distribuován Společníkům X a Y, přičemž tyto výplaty byly vždy osvobozeným příjmem dle ustanovení ZDP implementujících Směrnici EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností („Směrnice EU“)

Otázka 1:

Jaký je daňový režim výplaty daných oceňovacích rozdílů?

Komentář:

- Společnost C a její společníci X a Y splňují veškeré podmínky stanovené v §19/3 ZDP.

- Výplata daných oceňovacích rozdílů je tedy osvobozeným příjmem (u obou společníků) a to buď dle §19/1/ze/1 ZDP (jakožto de facto podíl na zisku) či §19/1/zf ZDP (jakožto příjem z rozpuštění fondu obdobného rezervnímu fondu).

- Výše uvedená ustanovení totiž implementují principy Směrnice EU, přičemž hlavním principem Směrnice EU je eliminovat ekonomické dvojí zdanění zisků.

- Pokud by totiž výplata oceňovacích rozdílů, které de facto představují budoucí – a několik let po přeměně zčásti rovněž již fakticky dosažené – zisky Společnosti C, podléhala zdanění, pak by docházelo ke dvojitému ekonomickému zdanění (korporátní daní a zároveň daní srážkovou) a nebyl by naplněn účel Směrnice EU.

- Jinými slovy – pokud by výplaty oceňovacích rozdílů nemohly požívat osvobození – vedlo by toto k absurdnímu výsledku, kdy je podnik, u kterého došlo dle zákona k přecenění a zaúčtování oceňovacích rozdílů, nuceně odsouzen k dvojitému ekonomickému zdanění svých zisků (do výše daného přecenění) ve srovnání se situací, kdy by k přecenění nedošlo.

- Sama Směrnice EU v bodě 3 preambule stanoví, že výše zmíněné principy je třeba aplikovat nejen na dividendy, ale i jiné formy rozdělování zisku.

- V této souvislosti bychom rovněž chtěli poukázat na Důvodovou zprávu („Explanatory memorandum“) k novele Směrnice EU č. 2005/19/ES o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států („Směrnice EU o fúzích“), která v bodě 24 k článku 7 odst. 2 konstatuje, že v případě fúzí společností rovněž může docházet k transferu zisku (Směrnice EU o fúzích hovoří široce o nevydistribuovaných ziscích či skrytých kapitálových ziscích – obecněji pak o rozdílu mezi hodnotou převáděného jmění zanikající společnosti a hodnotou zrušeného podílu z pohledu mateřské společnosti), a pokud tedy dochází k fúzím mezi společnostmi splňujícími podmínky Směrnice EU, měly by i takovéto transfery požívat osvobození dle Směrnice EU.

- Jistě rovněž stojí za povšimnutí, že daňová správa širší pojetí zisku uplatnila v případě rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou a v případě úroků neuznaných jako náklad dle pravidel nízké kapitalizace a souhlasila i u těchto typů transferu zisku s aplikací Směrnice EU.

- Vše výše uvedené potvrzuje závěr, že Směrnicí EU je nutno aplikovat tak, aby byl naplněn její hlavní princip – tj. zamezit dvojímu ekonomickému zdanění distribucí zisku, které mohou nabývat různých podob a není možno se tedy formalisticky omezit na úzce vymezené preferované formy.

Navrhovaný závěr 1:

V souladu s principy Směrnice EU je při splnění podmínek v §19/3 ZDP výplata oceňovacích rozdílů dceřinou společností osvobozeným příjmem mateřské společnosti.

Otázka 2:

Změnil by se daňový režim výplaty daných oceňovacích rozdílů za situace, pokud v rámci fúze byla předmětná částka oceňovacích rozdílů v souladu s projektem fúze převzata a zaúčtována nástupnickou společností na účet nerozděleného zisku minulých let?

Komentář:

- Dle našeho názoru by výše naznačený způsob zaúčtování u vyplácející společnosti závěry ohledně daňového režimu dané výplaty neměl měnit.

Navrhovaný závěr 2:

V souladu s principy Směrnice EU je při splnění podmínek v §19/3 ZDP výplata oceňovacích rozdílů – v daném případě u dceřiné společnosti zaúčtovaných na účtu nerozděleného zisku minulých let - osvobozeným příjmem mateřské společnosti.

Stanovisko GFR

K závěru 1:

Nesouhlas.

Při výplatě složek vlastního kapitálu v roce 2015 vzniklých v důsledku ocenění jmění znaleckým posudkem při přeměnách podle zákona č. 125/2008 Sb. je pro daňové řešení v zásadě nutné vycházet z primárního zdroje vyplácené složky vlastního kapitálu. Oceňovací rozdíl z přecenění v rámci rozvahové položky kapitálové fondy nebyl vytvořen ze zisku ani dodatečnými vklady členů obchodní korporace, ale z důvodu provedení přecenění jmění v důsledku fúze. Navrhované osvobození výplaty oceňovacích rozdílů v daném případě tedy uplatnit nelze, protože se nejedná o druh příjmu uvedený v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ani o druh příjmu uvedený v § 19 odst. 1 písm. zf) ZDP.

Hodnota oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách se může dle dohody zúčastněných účetních jednotek, resp. jejich společníků, přesunout v zahajovací rozvaze do různých položek vlastního kapitálu (podle dohody obsažené v projektu přeměny). Tyto přesuny musejí být popsány v projektu přeměny a také komentovány

v příloze k zahajovací rozvaze. Podobné přesuny mohou v účetnictví probíhat i následně.

Pro hodnocení příjmů z hlediska určení daňového režimu, resp. zařazení pod srážkovou daň, je tedy relevantní nikoliv účetní zachycení vyplácené složky vlastního kapitálu v době výplaty, ale občansko-právní titul, na jehož základě zdroj vyplácených prostředků vznikl.

Pro úplnost lze dodat, že výplata oceňovacího rozdílu z ocenění jmění při přeměně je jiným příjmem z držby kapitálového majetku, a je tedy příjmem ze zdrojů na území České republiky ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP. Tento příjem podléhá zdanění zvláštní sazbou daně ve smyslu § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 nebo § 36 odst. 2 písm. e) ZDP.

K závěru 2:

Nesouhlas. Způsob zaúčtování v době výplaty není rozhodující. Výplatu nelze osvobodit z důvodů uvedených výše, se závěrem proto nelze souhlasit.

Doplnění v reakci na setkání se zástupci GFR dne 8. října 2015

Na předemtném setkání bylo zástupci GFR prezentováno stanovisko, že výplata oceňovacích rozdílů (a to bez ohledu na to, zda v rámci přeměny či později zaúčtovány v rámci Kapitálových fondů, Fondů ze zisku či jiné položky pasiv) nemůže být osvobozeným příjmem ve smyslu relevantních ustanovení §19 ZDP implementujících Směrnici EU (nejedná se o druh příjmu uvedený v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ZDP ani o druh příjmu uvedený v § 19 odst. 1 písm. zf) ZDP).

Autoři příspěvku s tímto závěrem nesouhlasí, přičemž svůj nesouhlas opírají o argumenty shrnuté v příloženém příspěvku.

Nicméně s cílem vyjasnění praktického přístupu GFR ke zdanění výplat oceňovacích rozdílů níže shrnujeme principy prezentované na předemtném jednání:

- Výplata oceňovacího rozdílu z ocenění jmění při přeměně je jiným příjmem z držby kapitálového majetku, a je tedy příjmem ze zdrojů na území České republiky ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP pokud je vyplácen daňovým nerezidentům.

- Tento příjem podléhá zdanění zvláštní sazbou daně ve smyslu § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 nebo § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, přičemž tento příjem (a to jak u českého daňového rezidenta tak i nerezidenta) je možno snížit o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

- Co se týče případného uplatnění smlouvy o zamezení dvojímu zdanění u výplat oceňovacích rozdílů českým daňovým nerezidentům, pak za předpokladu, že znění předemtné uplatnitelné smlouvy je obdobné znění Modelové smlouvy OECD („OECD Model tax convention on income and on capital“), takovýto příjem spadá pod článek 10 Dividendy (jedná se o příjem z akcií/podílů – „income from shares“). Pokud předemtná smlouva umožňuje aplikaci snížené sazby daně (např. 5% ve srovnání

s 15% dle ZDP), pak se výsledná daň spočítá tak, že se snížená sazba dle předmětné smlouvy aplikuje na rozdíl mezi částkou výplaty oceňovacích rozdílů a uplatněnou nabývací cenou, o kterou je možno daný příjem snížit ve smyslu § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 nebo § 36 odst. 2 písm. e) ZDP (viz výše).

- Bez ohledu na to, do jaké složky vlastního kapitálu byly oceňovací rozdíly z ocenění jmění při přeměně (či později) zaúčtovány, podléhá jejich následná výplata shodnému daňovému režimu tak, jak je popsáno výše.

Stanovisko GFR:

GFR souhlasí s textem „Doplnění v reakci na setkání se zástupci GFR dne 8. října 2015“ s výjimkou výpočtu výsledné daně dle Modelové smlouvy OECD. Pokud předmětná smlouva umožňuje aplikaci snížené sazby daně (např. 5% ve srovnání s 15% dle ZDP), pak se výsledná daň spočítá tak, že se vypočte 5% z hrubé částky (nesnížené o nabývací cenu) a porovná se s 15% (dle ZDP) z hrubé částky snížené o nabývací cenu. Použije se vždy výpočet dle ZDP, avšak je-li takto stanovená daň vyšší než jakou umožňuje SZDZ, pak je možné zdanit maximálně do výše dle SZDZ.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Správa daní

464/18.11.15 Účetní závěrka – problematika jejího zveřejňování a přikládání k přiznání k dani z příjmů

Předkládají: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osv. 984
Ing. Pavel Říha, daňový poradce, č. osv. 4597
MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

1. Úvod

Účetní jednotky sestavují k rozvahovému dni účetní závěrku dle § 18 zákona o účetnictví (dále jen "ZÚ"). Účetní jednotkou může být jak právnická osoba, tak fyzická osoba. Účetní závěrku je podle § 21a ZÚ nutno publikovat, a to **v elektronické podobě**. Nesplnění této povinnosti je zatíženo sankcí.

Výše uvedené osoby jsou ve většině případů také povinny podávat daňové přiznání k dani z příjmů. Přiznání k dani z příjmů se činí na tiskopise vydaném Ministerstvem financí (dále jen "MF") nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem dle § 72 odst. 1 daňového řádu (dále jen "DŘ"). Jako přílohu lze k tiskopisům požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní (§ 72 odst. 2 DŘ).

Cílem tohoto koordinačního výboru je vyjasnit a sjednotit některé praktické otázky publikace účetní závěrky ve Sbírce listin OR a sjednotit obsah i formu poskytovaných účetních údajů v příloze k přiznání k dani z příjmů.

2. Účetní závěrka a její zveřejňování

Účetní jednotky se dopustí přestupku nebo správního deliktu (srov. § 37 a §37a ZÚ) v případě, že nezveřejní účetní závěrku.

Účetní závěrka je definována v § 18 ZÚ. Přitom ze zákonného textu je poměrně jasně zřejmé, že účetní závěrka je dokument, který jako nedílný celek tvoří rozvaha, výsledovka a příloha, a obsahuje povinné náležitosti stanovené v odst. 2. Mezi nimi zejména vyčnívají **podpisové záznamy** určených osob. Rozborem zákonného textu lze dojít k závěru, že pokud chybí některá část (např. rozvaha), nebo některá povinná náležitost (např. název účetní jednotky, rozvahový den nebo podpisový záznam) nejde ve smyslu zákona vůbec o účetní závěrku.

V praxi lze z pohledu řešené problematiky rozeznat dvě **základní formy** účetní závěrky – listinnou a elektronickou.

Listinnou formou účetní závěrky se rozumí účetní závěrka v listinné, papírové podobě. Splnění podmínky § 18 odst. 2 zákona o účetnictví je dáno vlastnoručním podpisem osoby tam uvedené.

Elektronickou formou účetní závěrky se rozumí účetní závěrka ve formě datového souboru. Splnění podmínky § 18 odst. 2 zákona o účetnictví je dáno uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost osoby uvedené v § 18 odst. 2 zákona o účetnictví ve formě datového souboru. S ohledem na to, že se účetní závěrka publikuje samostatně, nepřipadá v úvahu jako forma průkaznosti identity odpovědné osoby a neporušenosti obsahu zabezpečená přenosová cesta – tedy např. systém datových schránek nebo

přihlášení k aplikaci - srov. např. ust. § 71 odst. 1 písm. b) a c) DŘ. Uvedené formy kvalifikovaných podání zajišťují sice příjemci (správci daně nebo obdobně soudu) identitu podatele a neporušenost obsahu zprávy, včetně příloh, ale nenesou tuto informaci dále; jakmile je (např.) účetní závěrka publikována ve veřejné internetové síti (na www.justice.cz), tato informace se ztrácí a dokument tam uvedený se pak jeví jako obyčejný „nepodepsaný“ datový soubor – není tedy v dikci zákona o účetnictví opatřen „podpisovým záznamem“.

Máme za to, že smyslem publikace účetní závěrky je zpřístupnění vybraných účetních údajů třetím stranám, dodavatelům, odběratelům, bankám a státním institucím a tedy že (např.) absence podpisového záznamu by nemusela znamenat nutně porušení zákona o účetnictví a nemusela vést automaticky k uložení sankcí. Viz v dalším textu otázka č. 4.

První praktický problém – jednotlivě nebo vcelku?

Zákon o účetnictví v § 18 odst. 1 výslovně uvádí, že účetní závěrka je **nedílný celek**.

Při prostém čtení textu zákona se tedy zdá, že účetní závěrka musí být nutně jeden dokument. V listinné podobě tedy několik listů papíru vzájemně spojených (např. prošití) obdobně, jako je to předepsáno například u notářských zápisů. V takovém případě je evidentní, že podpisový záznam (nebo záznamy u více osob) může být na celý dokument jen jeden. V praxi se ovšem setkáváme nejčastěji s tím, že každá vyjmenovaná součást účetní závěrky, tedy **rozvaha, výsledovka a příloha**, je tvořena samostatným dokumentem a podpisové záznamy pak bývají na každé části účetní závěrky samostatně. Je to koneckonců dáno i zvykem, že účetní výkazy rozvaha a výsledovka mají normalizovaný tvar tabulky, kdežto příloha je zpravidla tvořena volným textem. Tento postup byl léta akceptován i kontrolními orgány finančních úřadů a lze jej tedy směle označit za zavedenou správní praxi.

Otázka č. 1: Lze považovat i sestavení listinné účetní závěrky ve více samostatných dokumentech při splnění všech zákonných povinností za účetní závěrku sestavenou dle § 18 ZÚ, nebo je nutno mít dokument jeden, kdy jeho části jsou neoddělitelně spojeny stejně, jako např. u notářského zápisu?

Dílčí závěr č. 1 Na základě zažité správní praxe je za účetní závěrku splňující ustanovení § 18 zákona o účetnictví považováno několik samostatných listin opatřených podpisovým záznamem příslušné osoby (osob).

Obdobná situace je i v případě účetních závěrek **v elektronické podobě**. I zde je obvyklé, že výkazy mají tvar tabulky a tedy lze zde primárně očekávat například formát xls/xlsx, příloha pak v některém textovém formátu – doc/docx, rtf, txt, apod. Z praktických důvodů je pro uživatele i snadnější převést textový dokument do jednoho PDF souboru a tabulku do druhého PDF souboru. Stejně jako výše předpokládáme, že v elektronické podobě dokumentu by v případě existence samostatných souborů byl podpisový záznam (ev. záznamy) připojeny ke každému samostatnému souboru a každý samostatný soubor by obsahoval také veškeré další povinné náležitosti ve smyslu § 18 odst. 2 ZÚ. Druhou alternativou je umístění veškerých částí účetní závěrky **do jednoho dokumentu – do nedílného celku**. Z různých praktických důvodů to bude znamenat transformaci tabulkových dat na data textová a tedy využití především formátu pdf/pdfA, nebo formátů doc/docx, rtf, txt apod. S ohledem na předepsanou formu (viz níže) ani jiný formát, než PDF nepřichází v úvahu.

Otázka č. 2: Lze považovat i sestavení elektronické účetní závěrky ve více samostatných souborech při splnění všech zákonných povinností za účetní závěrku sestavenou dle § 18 ZÚ, nebo je nutno mít jeden soubor?

Dílčí závěr č. 2 Obdobně jako v listinné podobě je za účetní závěrku splňující ustanovení § 18 zákona o účetnictví považováno několik samostatných datových souborů opatřených podpisovým záznamem příslušné osoby (osob).

Dalším bodem je **převod z jedné formy do druhé**. Význam tohoto bodu a hlavní důvod existence tohoto příspěvku pak spočívá v pravidlech pro publikaci účetní závěrky.

Základem jsou ustanovení § 66 a § 67 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Dále pak v § 22 odst. 1 je uvedeno: „Návrh na zápis lze podat v listinné nebo elektronické podobě; **to platí obdobně pro dokládání listin o skutečnostech uvedených v návrhu na zápis a listin zakládáných do sbírky listin. Vláda stanoví, které návrhy na zápis a listiny lze podávat pouze v elektronické podobě.**“

Jedná se o nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kde v § 18 se uvádí: „Listiny, které se zakládají do sbírky listin, jimiž se nedokládají skutečnosti uvedené v návrhu na zápis, změnu nebo výmaz zápisu ve veřejném rejstříku, se podávají **pouze v elektronické podobě ve formátu Portable Document Format** (přípona pdf).“ Je tedy evidentní, že je žádoucí sestavovat účetní závěrku (nebo její části – viz otázka č. 2) **rovnou ve formátu pdf**, nebo, je-li sestavena v listinné podobě, je nutno ji do tohoto formátu konvertovat.

Aniž bychom chtěli zabíhat do technických detailů lze principiálně získat dokument ve formátu pdf dvěma cestami:

1. přímým převodem z jiného formátu (např. v programu MS Word pomocí funkce „uložit jako pdf“) – dále jen „prostá konverze“, nebo
2. pomocí skenovacího zařízení (dále jen „obrázek pdf“).

Velmi častým způsobem je i použití softwarového programu pro „tisk do pdf“, takové programy jsou označovány jako „virtuální pdf tiskárny“ – z pohledu systematiky jde opět o převod ad 1.

Výhodou prosté konverze ad 1. je skutečnost, že takto vyrobený soubor pdf má velmi často **řádově** menší datový objem (velikost) a bývá zpravidla i čitelnější, než prostá obrazová kopie (ad 2.) pomocí skeneru, neboť zde je obrazová kvalita dána mnoha faktory od rozlišení skeneru až po čistotu skla. Metoda ad 1. je koneckonců doporučována jak na serveru Ministerstva spravedlnosti, tak i IT odborníky MF (používá se např. pro opis podání v aplikaci EPO) nebo Ministerstvo vnitra např. pro posílání příloh datovými schránkami.

Výhodou (a zároveň nevýhodou a nebezpečím) **obrázku pdf** je ovšem skutečnost, že zobrazuje např. i obrázek podpisového záznamu na listinné účetní závěrce. Jde o postup, který je navíc normován v příloze č. 1 vyhlášky MV č. 193/2009 Sb., o stanovení podrobností provádění autorizované konverze dokumentů.

Jediný prakticky použitelný a **právně závazný způsob**, jak převést účetní závěrku v listinné podobě do podoby elektronické je autorizovaná konverze ve smyslu § 22 zákona č. 300/2008 Sb., (dále jen „autorizovaná konverze“). Avšak pouze v případě, že účetní závěrka není ve smyslu § 24 odst. 5 písm. b) zákona č. 300/2008 Sb., o

elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen "ZoDS") jedinečný dokument. Účetní závěrka není vyjmenována v tomto ustanovení a lze se domnívat, že ani není nijak podobná např. geometrickému plánu, rysu či technické kresbě.

Otázka č. 3: Lze účetní závěrku považovat ve smyslu ust. § 24 odst. 5 písm. b) zákona č. 300/2008 Sb. (dále jen „ZoDS“), za jedinečný dokument?

V případě kladné odpovědi na otázku č. 3 **nelze autorizovanou konverzi vůbec provést.**

Autorizovanou konverzi není možné provést, pokud by v závěrce byly např. škrty - srov. § 24 odst. 5 písm. c) ZoDS – nebo pokud by jej účetní jednotka nebo auditor označili plastotypovou značkou – srov. § 24 odst. 5 písm. e) ZoDS.

Metodou popsanou v příloze č. 1 vyhlášky MV č. 193/2009. Sb., vznikají poměrně velké datové soubory. V případě záporné odpovědi na otázky č. 1 a především č. 2 je velmi pravděpodobné, že autorizovanou konverzí vznikne soubor, jehož datová velikost bude velká.

Předně takovou účetní závěrku nebude možné zaslat jako přílohu e-podání ve formátu XML přes aplikaci EPO, neboť velikost přílohy má limit jednoho souboru max. 4 MB. Tato aplikace je tak pro odesílání účetních závěrek prakticky nepoužitelná.

Proto mnozí uživatelé raději použijí datové schránky. Avšak i datové schránky mají limit, a to 10 MB dle § 5 vyhlášky MV č. 194/2009 Sb. Datově větší soubor s účetní závěrkou nebude moci být odeslán ani prostřednictvím systému datových schránek – k tomu srov. § 7 písm. b) ZoDS, a § 22 odst. 3 zákona 304/2013 Sb.

Jinými slovy, ani **autorizovaná konverze nejspíše nebude díky současným technickým parametrům elektronických systémů státní správy vždy možná nebo vhodná.**

V případě autorizovaných konverzí spatřujeme ještě jednu překážku. Není totiž bez příčiny, že více než 95 % účetních závěrek, které jsou zveřejněny na serveru www.justice.cz ve sbírce listin jsou **prosté obrazové kopie**, nikoli dokumenty, které by byly sestaveny přímo v elektronické podobě, nebo u nich byla provedena autorizovaná konverze. Máme za to, že hlavní překážkou, proč se v současnosti autorizovaná konverze v případě účetních závěrek, a obecně v celém daňovém řízení, prakticky nepoužívá, je její **cena** – zejm. u rozsáhlejších dokumentů a drobnějších účetních jednotek je tento postup luxusem, který se nikomu nevyplatí, zejména pokud není ze zákona povinný. Přitom není tajemstvím, že velké společnosti již pochopily velkou výhodu autorizované konverze a veškerou svoji interní komunikaci s účetními doklady provádějí v elektronické podobě právě s konvertovanými listinami. Jenže předpokladem pro takový postup a celkové zlevnění je nutnost provádět takovou činnost v masívním měřítku, nikoli ojedinele – náklady na vyškolení, certifikaci a technické vybavení se prostě musejí rozložit na tisíce a tisíce konverzí.

Řešením *de lege ferenda* je **rozšíření okruhu osob oprávněných provádět autorizovanou konverzi právě o daňové poradce**. Pokud by daňový poradce směl konverzi provádět, byl by schopen například zahrnout náklady na ni již do ceny za zpracování daňového přiznání. Obdobně, jako účetní závěrku by tak mohl klientům konvertovat i další přílohy k daňovému přiznání, jejichž počet se neustále zvyšuje.

Větší množství takto konvertovaných listin by pak zpětně zlevňovalo náklady nutně vynaložené při zavedení takové služby. Možný návrh novely příslušných ustanovení zákona č. 300/2008 Sb. je v příloze č. 1.

V současné době je faktem, že autorizovanou konverzi účetní závěrky (a dalších příloh např. k daňovému přiznání – viz dále) **prakticky nikdo neprovádí**. Prostým nahlédnutím do Sbírky listin na www.justice.cz si lze ověřit, že drtivá většina listin, které jsou zde publikovány, jsou buď exporty dat do formátu pdf (tedy postupem ad 1. výše) nebo obrázky pdf postupem ad 2. **V každém případě na těchto dokumentech vždy chybí podpisový záznam, tedy povinná náležitost ve smyslu § 18 odst. 2 ZÚ.**

Při striktním výkladu by drtivá většina účetních jednotek nesplnila zákonnou povinnost ve smyslu § 21a ZÚ a měla by být postižena stejnou sankcí jako ty, které do Sbírky listin účetní závěrku nezaslaly. **Máme za to, že tento striktní výklad není správný.**

Pro naplnění smyslu a účelu zákona **postačí toliko zveřejnění obsahu účetní závěrky**. Obsahem účetní závěrky zde rozumíme rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce (§ 18 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví), které nejsou účetní závěrkou z důvodu chybějícího podpisového záznamu dle § 18 odst. 2 zákona o účetnictví, avšak ve všech ostatních ohledech (především obsahové náplni) jsou shodné s účetní závěrkou. V současné době zveřejnění pouhého obsahu účetní závěrky není ani správními orgány sankcionováno a tedy považujeme možnost zveřejnění pouhého obsahu za zavedenou správní praxi.

Otázka č. 4: Lze za splnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku ve smyslu § 21a ZÚ považovat situaci, kdy účetní jednotka zveřejní toliko obsah účetní závěrky bez podpisového záznamu?

Dílčí závěr č. 4 Za splnění povinnosti dle § 21a zákona o účetnictví je považováno i zveřejnění obsahu účetní závěrky bez podpisového záznamu.

Otázka č. 5: V případě, že na otázku č. 4 GFŘ odpoví kladně, je možno akceptovat jak soubor vytvořený prostou konverzí, tak i obrázek pdf, obojí tedy bez podpisového záznamu?

Otázka č. 6: V případě, že GFŘ neodpoví kladně na otázku č. 4, tedy bude vyžadovat, aby účetní závěrka byla zveřejněna elektronicky ve formátu PDF s podpisovým záznamem tvořeným elektronickým podpisem, nebo aby byla autorizovaně konvertována, může GFŘ zajistit, aby nebyly ze strany orgánů finanční správy sankčně postihovány účetní jednotky, které si povinnost zveřejnit závěrku doposud splnily publikací obsahu účetní závěrky bez podpisového záznamu? Navrhujeme, aby se takto přísný režim neuplatnil alespoň po dobu ještě jednoho roku od zveřejnění závěrů KOOV.

V případě kladné odpovědi na otázku č. 4. doporučujeme pro větší právní jistotu upravit znění § 21a ZÚ, tak aby odpovídalo zavedené správní praxi, tzn. aby pro splnění povinnosti podle zákona výslovně stačilo pouze zveřejnění obsahu účetní závěrky nebo vybraných údajů z účetní závěrky.

Uvedený návrh je v souladu s požadavkem přiměřenosti nároků státu vůči občanům jako součást konceptu tzv. dobré správy⁷. Stát by měl ukládat povinnosti občanům jen v také míře, která ještě umožňuje naplnění cíle právní regulace. Pokud stát uloží složité podmínky ohledně podpisového vzoru, ale sám jejich plnění nevyžaduje a tato situace neznamena ohrožení cílů právní regulace, pak je zřejmé, míra povinností stanovená v legislativě je vyšší než nezbytně nutná. Tuto situaci však není nutné měnit úpravou právního předpisu, což je nákladné a zdlouhavé, ale postačí změna správní praxe při interpretaci a aplikaci stávajícího znění právních předpisů ze strany správních orgánů.

V této souvislosti navrhuje vyjasnění, zda termín „podpisový záznam“ v zákoně o účetnictví a „podpis“ v daňových předpisech mají totožný význam a jaký je vztah „podpisu“ pro účetní⁸ a daňové účely⁹ k úpravě podpisu dle § 561 a násl. občanského zákoníku. Je zřejmé, že cílem regulace podpisu v občanském zákoníku je jednoznačná identifikace jednatelů v právním jednání, přičemž elektronický podpis není jediným možným způsobem projevení vůle v elektronické komunikaci. Pokud by tomu tak bylo, veškeré úkony elektronického bankovníctví by byly neplatné pro nedostatek projevu vůle jednatelů. Jestliže je tedy vystaven účetní doklad v elektronické formě a není opatřen elektronickým podpisem, ale lze jednoznačně jinými důkazními prostředky zjistit osobu odpovědnou za účetní případ a osobu odpovědnou za jeho zaúčtování, pak takovýto účetní doklad splňuje požadavky uvedené v § 11 zákona o účetnictví, což potvrzuje § 33a odst. 3 a 4 zákona o účetnictví. Stejně to platí i v ostatních případech, kdy účetní předpisy vyžadují vlastnoruční podpis.

Obdobně lze požadavek podpisu uvedený v daňových předpisech¹⁰ nahradit jinými prostředky, které jednoznačně prokazují právní jednání konkrétní „podepisující“ osoby. Takto už to ostatně zákonodárce upravil pro oblast DPH, když v § 36 odst. 3 a odst. 4 zákona o DPH postavil na roveň elektronický podpis a kontrolní mechanismy procesů vytváření spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním (tzv. auditní stopa). Striktní požadavek nahrazení podpisu listiny výhradně elektronickým podpisem elektronického dokumentu jednatelů jde proti snaze státu o elektronizaci všech agend a fakticky tuto elektronizaci znemožňuje. To, že daňové právo výslovně nestanoví možnost nahrazení podpisu jinými technickými prostředky, které jednoznačně zaručují průkaznost, jednoznačnost původu a neměnnost obsahu, vychází především z toho, že některé daňové předpisy byly přijaty na počátku devadesátých let, tedy před zavedením elektronického podpisu. Výkladovými postupy však lze dojít k závěru, že i pro daňové účely lze použít jiné technické prostředky, než je elektronický podpis nebo elektronická konverze, pokud budou dodrženy požadavky na čitelnost, věrohodnost původu a neměnnost obsahu příslušného dokumentu.

Dílčí závěr č. 6: Pokud účetní a daňové předpisy stanoví povinnost podpisu, lze jej nahradit jinými technickými prostředky, které zaručují průkaznost, jednoznačnou původnost a neměnnost obsahu.

⁷ K principům dobré správy např. Sborník příspěvků na pracovní konferenci

http://www.ochrance.cz/uploads/tx_odlistdocument/Principy_d_spravy_konference.pdf

⁸ Např. § 11 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví

⁹ Např. § 34c odst. 1 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁰ § 38k zákona o daních z příjmů

3. Účetní závěrka jako příloha k daňovému přiznání

Dalším rozměrem problému je tradice, zvyk – odevzdávání účetních závěrek jako přílohy daňového přiznání k dani z příjmů (právnických a některých fyzických osob). Nutno předeslat, že dokud bylo požadováno přiložit k přiznání pouze stejnopis účetní závěrky, tak to poplatníci strpěli v drtivé většině pokojně a bez protestů, prostě vyhotovili o jeden výtisk navíc. Problémy nastávají nyní, kdy správce daně bez zákonné opory vynucuje, aby poplatníci opisovali údaje ze závěrky do dalších nových elektronických formulářů, a kdy odmítá akceptovat jako přílohu k přiznání účetní závěrku ve formátu PDF tak, jak ji předepisuje výše citované nařízení vlády.

Základním problémem je interpretace ust. § 72 odst. 1 DŘ. Nalezneme zde informaci o tom, že MF vydává tiskopisy daňových přiznání, ale uvedené ustanovení je právně mrtvé. Nemá totiž charakter zákonného zmocnění, tedy neopravňuje MF k vydání prováděcí vyhlášky, která by právně závazným způsobem určila konkrétní formu a obsah tiskopisů.

Ostatně, MF nikdy žádnou vyhlášku nevydalo. Tento deficit považujeme za zcela zásadní a od něj se odvíjí i skutečnost, že dosavadní tiskopisy považujeme za vzory doporučené, nikoli však právně závazné.

Pokud jde o přílohy daňových přiznání, platí pro ně totéž. Stejně, jako nejsou závazně stanoveny tiskopisy, není žádným právním předpisem určeno, že by poplatník byl povinen společně s daňovým přiznáním odevzdávat jakékoli další přílohy. Ust. § 72 odst. 2 DŘ totiž hovoří toliko o údajích v tiskopisech a v nich vyznačených přílohách.

Je tedy zřejmé, že vyžadování jakýchkoli příloh, včetně účetních závěrek, je vyžadováno zcela nad rámec existujících právních předpisů. Jen pro úplnost uvádíme, že je nemyslitelné, aby v právním státě byla povinnost uložena občanu „poučením k tiskopisu“¹¹. Uznáváme však, že z hlediska správy daní je velmi praktické, aby společně s podáním daňového přiznání bylo provedeno i dokazování v jakémsi zjednodušeném rozsahu. Máme za to, že by uvedený postup měl být promítnut rovněž do procesních postupů v daňovém řádu tak, aby poplatník také získal např. větší míru právní jistoty.

Pokud jde o formuláře elektronické, je situace ještě horší. Nikde v daňovém řádu nenajdeme žádnou obdobu ust. § 72 odst. 1 DŘ pro vydávání právně závazných elektronických struktur a formátů. Dosavadní praxe odvozuje „legalitu“ užití XML formátu a XSD schémat od pokynu D-349. Snad není nutno zdůrazňovat, že **tento pokyn** je velmi obtížně závazný pro současné finanční úřady a pro občana není závazný vůbec, neboť **není právním předpisem**.

Navíc, nikde neexistuje nejen zákonné zmocnění, ba ani informace o tom, že příslušným orgánem státní moci, který je oprávněn vydat nějaká závazná schémata a formáty by mělo nebo mohlo být GFR.

Za uvedeného právního stavu nelze, než označit podávání jakýchkoli příloh za vstřícné kroky daňových poplatníků a jejich zástupců.

Uvedený problém nemá žádné krátkodobé řešení - GFR by mělo spolupracovat na vytvoření legislativy tak, jak je naznačeno výše, tedy zejm. doporučit MF změny

¹¹ Ohledně právní nezávaznosti poučení k vyplnění daňových formulářů viz judikatura NSS např. 2 Afs 1/2015-49 ze dne 30. 4. 2015 bod 55 a 56 nebo 9 Afs 106/2014-43 ze dne 9. 4. 2015 bod 34

v daňovém řádu a vydání prováděcí vyhlášky, kde budou definovány jak tiskopisy papírové, tak eventuálně i příslušná elektronická schémata.

Do té doby by mělo GFŘ zrušit všechny své metodické pokyny, které se opírají o pokyn D-349 včetně tohoto pokynu samého, a proškolit své podřízené pracovníky a útvary tak, že přiznání je platné v jakémkoli elektronickém formátu, který zná příloha č. 3 vyhlášky MV č. 194/2009 Sb.

Pokud jde o samotnou účetní závěrku, pak, jak již bylo uvedeno, z žádného předpisu neplyne povinnost přikládat ji k daňovému přiznání. Lze také pochybovat, zda-li údaje z ní jsou skutečně nezbytné pro správu daní a proč. Předpokládáme, že ve struktuře elektronického přiznání k dani z příjmů se oddíly nazvané „Vybrané údaje z rozvahy“ resp. „Vybrané údaje z VZZ“ ocitly jako analogie účetní závěrky přikládané k přiznání v listinné podobě. Nasvědčuje tomu samotný název přílohy v pravém sloupci menu na Daňovém portálu, stejně jako fakt, že je vyžadována i textová příloha účetní závěrky ve vhodném formátu (např. PDF či MS Word apod.). Výhrady uvedené k účetní závěrce jako příloze daňového přiznání tedy platí v plné míře i pro elektronickou podobu,

Není ale žádný důvod, aby účetní jednotky odevzdávaly účetní závěrku státní správě dvakrát. Jestliže zákon o účetnictví poměrně podrobně stanoví povinnost odevzdávat účetní závěrky do Sbírký listin a jestliže tuto povinnost kontrolují finanční úřady, není žádného důvodu, aby těmto stejným správním úřadům odevzdávaly účetní jednotky stejné závěrky podruhé.

V praxi je velmi často s daňovým přiznáním odevzdáván jakýsi neoficiální polotovar účetní závěrky. Je totiž logické, že účetní závěrka je kompletní až poté, co je zaúčtována splatná daň. A ta je zase dána podaným daňovým přiznáním.

Velmi často následuje audit závěrky a pak proces jejího schvalování statutárními orgány – valnou hromadou. Máme za to, že do sbírky listin má společnost odevzdávat právě až onu schválenou účetní závěrku, ostatně má na to i vytvořený přiměřený časový prostor. Což neplatí v případě podávání daňového přiznání.

Významný je i fakt, že osoba podepisující účetní závěrku nemusí být totožná s osobou, která činí podání daňového přiznání. Zatímco okruh osob, které podepisují účetní závěrku je velmi striktně vymezen (statutární orgán právnické osoby nebo fyzická osoba, která je účetní jednotka), okruh osob, které činí podání daňového přiznání, je díky ustanovení § 27 DŘ prakticky neomezen. V některých případech však osoba, která činí podání daňového přiznání, nechce nebo nemůže přebírat odpovědnost za účetní závěrku nebo vystupovat jako osoba podepisující účetní závěrku (k čemuž by mohlo dojít, neboť osoba podávající přiznání elektronickou formou celou datovou zprávu včetně účetní závěrky podepíše elektronickým podpisem nebo odešle ze své datové schránky). Proto se domníváme, že účetní závěrka by neměla být státní správě odesílána přes zástupce (ba přímo by to mělo být zakázáno).

Dále se domníváme, že v dnešní době elektronizace (včetně elektronizace státní správy) by bylo vhodné, aby správce daně účetní závěrky čerpal ze Sbírký listin a měl tak jistotu, že se jedná o konečnou a případně i řádně schválenou účetní závěrku nejvyšším orgánem právnické osoby.

Dílčí závěr č. 7: Účetní závěrka (respektive obsah účetní závěrky uvedený v otázce č. 4) není povinnou součástí podání daňového přiznání k dani z příjmů.

V případě, že daňový subjekt či jeho zástupce podá správci daně účetní závěrku, která je přílohou elektronického podání daňového přiznání, by měl správce daně respektovat právní předpisy pro zveřejnění účetní závěrky (respektive obsahu účetní závěrky) a právní předpisy pro elektronickou komunikaci se státní správou obecně. Čili řídit se nařízením vlády č. 351/2013 Sb. a přílohou č. 3 vyhlášky č. 194/2009 Sb., které jsou relevantní nejen pro situaci zasílání příloh k daňovému přiznání, ale i samotného daňového přiznání.

Formát PDF je legislativně nejvhodnějším, neboť je uveden v příloze č. 3 vyhlášky č. 194/2009 Sb. a současně je předepsaným formátem v nařízením vlády č. 351/2013 Sb. Domníváme se, že je dostatečně legislativně potvrzeno, že:

a) formát PDF musí státní správa vždy přijmout a má schopné softwarové vybavení pro jeho interpretaci srozumitelnou pro člověka,

b) formát PDF je předepsaným formátem pro zasílání účetní závěrky.

Dílčí závěr č. 8: Účetní závěrku (respektive obsah účetní závěrky uvedený v otázce č. 4) lze k elektronicky podanému daňovému přiznání jakkoliv přiložit ve formátu PDF, a to i ve více datových souborech (viz otázka č. 2).

4. Další doporučení

Doporučujeme upravit zveřejněnou strukturu elektronického přiznání k dani z příjmů tak, aby již neobsahoval nadbytečné údaje z rozvahy a výkazu zisků a ztrát.

Doporučujeme upravit elektronické systémy státní správy tak, aby Sbírka listin byla propojena s orgány finanční správy a nebylo by nutné přikládat účetní závěrku k daňovému přiznání. Nebo naopak – v případě, že potrvá i nadále povinnost předkládat účetní závěrku správci daně, zajistí její publikaci ve Sbírce listin také správce daně.

Dále doporučujeme zvýšit limit pro přílohy zasílané elektronicky prostřednictvím aplikace EPO (až na 25 MB). Doporučujeme zvýšit i limit pro datové zprávy adresované soudům pro účely ukládání nejen účetních závěrek do Sbírky listin (až na 25 MB).

Doporučujeme též upravit legislativu v oblasti vydávání listinných formulářů daňových podání a zveřejňování formátů a struktur XML. Např. provedením úpravy daňového řádu, který by zmocnil MF k vydání prováděcí vyhlášky, jejímž obsahem by byly vzory formulářů a formát a struktura XML.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GŘ

Odloženo

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

DPH

465/18.11.15 Výklad pojmu „obchodní korporace, která byla plátcem“ ve smyslu § 6b odst. 2 zákona o DPH

Předkládá: Ing. Radek Lančík, daňový poradce č. 910, Olga Holubová, daňový poradce č. 367

Výsledkem níže uvedeného textu by měla být všeobecná shoda na okamžiku, kdy se nástupnická korporace stává plátcem v případě nabytí majetku odštěpením od obchodní korporace, která je členem skupiny dle § 5a zákona o DPH. Tento příspěvek navazuje volně na příspěvek č. 354/10.01.12 Některé otázky aplikace § 78c ZDPH Ing. Pavla Černého.

1. Směrnice

Čl. 19 (resp. čl. 29) Směrnice¹²

Je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.

Členské státy mohou přijmout opatření nezbytná k tomu, aby zabránily narušení hospodářské soutěže v případech, kdy nabyvatel není osobou plně povinnou k dani. Mohou rovněž přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě použití tohoto článku.

Podle rozhodnutí SDEU¹³ C-497/01 ve věci Zita Modes, jež čl. 19 Směrnice¹⁴ vykládá, jsou členské státy povinny aplikovat pravidla čl. 19 u všech převodů souhrnu majetku, jestliže čl. 19 dobrovolně implementovaly:

31. Je zřejmé, že jestliže členské státy využijí možnosti, kterou jim udělila první věta článku 5(8) Šesté směrnice, musí aplikovat toto pravidlo na jakýkoli převod souhrnu aktiv nebo jeho části, a proto nemohou omezit uplatnění tohoto pravidla pouze na některé transfery, při zachování podmínek daných druhou větou tohoto článku.

Znamená to tedy, že u **všech převodů souhrnu majetku** (např. u všech typů přeměn obchodních korporací, u nichž dochází k přechodu jmění či jeho vyčleněné části¹⁵, u převodů obchodního závodu či jeho části, apod.) se uplatní § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, do nichž český zákonodárce implementoval čl. 19 a čl. 29 Směrnice.

Ze Směrnice i judikatury také jednoznačně vyplývá, že **nabyvatel majetku je (pro účely DPH) právním nástupcem převodce:**

¹² Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

¹³ Soudní dvůr EU

¹⁴ Čl. 19 Směrnice nahradil čl. 5 odst. 8 Šesté směrnice (77/388/EHS)

¹⁵ Tj. nezahrnuje např. změnu právní formy, která je ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev, též považována za přeměnu (viz též § 6b odst. 3 zákona o DPH).

43. Co se týče ustanovení článku 5(8), jež považuje příjemce majetku za právního nástupce převodce, ze znění tohoto odstavce vyplývá, jak Komise správně podotýká, že právní nástupnictví není podmínkou pro aplikaci předmětného ustanovení, ale pouhým důsledkem skutečnosti, že nedošlo ke zdanitelnému plnění (C-497/01 ve věci Zita Modes).

Je zřejmé, že pro to, aby mohl nabyvatel coby právní nástupce převodce plnit povinnosti a uplatňovat práva plynoucí mu ze zákona o DPH (viz např. § 44 odst. 10, § 78c, § 79c), musí se především stát plátcem, což zajišťuje ustanovení § 6b odst. 2 zákona o DPH, případně dle § 6b odst. 1 písm. b).

2. Zákon o DPH

Podle § 6b odst. 2 zákona o DPH je osoba povinná k dani plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované **obchodní korporace, která byla plátcem**.

Není však zcela zřejmé jak ošetřit situaci, kdy dochází k odštěpení ze subjektu, jenž je součástí skupiny dle § 5a a násl. zákona o DPH. I v tomto případě totiž přechází majetek, u něhož byl uplatněn nárok na odpočet, do nově vzniklého subjektu a nestane-li se tento nový subjekt plátcem ke dni svého vzniku, nemůže dostát svým povinnostem či uplatnit svá práva vzniklá z titulu právního nástupnictví.

Příklad:

*Rozdělovaná obchodní korporace byla plátcem DPH do 31. 12. daného roku. Od 1. 1. následujícího roku je rozdělovaná obchodní korporace členem skupiny, plátcem DPH je tedy skupina. Následně dochází k rozdělení obchodní korporace odštěpením majetku, u něhož byl uplatněn odpočet DPH na vstupu, do nově vzniklé obchodní korporace. Nová obchodní korporace tak nabývá majetek **bez daně** od rozdělované obchodní korporace a otázkou je, zda se nová obchodní korporace stává plátcem DPH ze zákona ve smyslu § 6b odst. 2 dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku či nikoli.*

V uvedeném příkladu je zákonu vyhověno, neboť rozdělovaná obchodní korporace plátcem byla, i když ne v okamžiku odštěpení, což však zákon výslovně nevyžaduje. Pokud by však rozdělovaná společnost v době před účastí ve skupině plátcem nebyla, podmínky pro to, aby se nová obchodní korporace stala plátcem ze zákona, by podle čistě jazykového výkladu naplněny nebyly.

Nepochybujeme o tom, že zákonodárce nechtěl udělat výjimku a nově vzniklý subjekt v tomto jediném specifickém případě zprostit povinnosti (resp. zbavit práva) stát se plátcem okamžikem zápisu do obchodního rejstříku na rozdíl od všech ostatních případů přeměn. Nedal to totiž výslovně najevo (např. v důvodové zprávě¹⁶), neměl k tomu žádný logický důvod a dostal by se tím navíc do rozporu se Směrnicí a cíli zákonodárce komunitárního.

¹⁶ Při novelizaci zákona (ani v důvodové zprávě) navíc nebyly nijak popřeny závěry příspěvku 167/25.01.07 DPH dopady u rozdělení odštěpením autorů Ing. Marie Konečné, CSc. a Ing. Petra Potomského, který řešil obdobné nedostatky předchozího znění zákona týkající se povinné registrace při odštěpení shodným způsobem, jaký navrhuje v tomto příspěvku.

Podle našeho názoru je třeba, ve světle skutečnosti, že nic nenasvědčuje tomu, že se český zákonodárce hodlal úmyslně od Směrnice odchýlit, ustanovení § 6b odst. 2 vyložit v souladu se Směrnicí. Nepřesnost vznikla, domníváme se, v důsledku pozdější implementace institutu skupinové registrace do zákona o DPH oproti implementaci čl. 5 odst. 8 Šesté směrnice, která byla naopak provedena už od počátku jeho účinnosti.

Navrhujeme proto eurokonformní výklad předmětného ustanovení, podle něhož se stane plátcem i obchodní korporace odštěpovaná ze subjektu, který je členem skupiny (tj. který je „plátcem“ v rámci skupiny). Stejný závěr musí platit i při odštěpení se sloučením do obchodní korporace, která je neplátcem. Vzhledem k tomu, že k povinnostem plátce se vážou i práva, která nelze novému subjektu upřít, neboť mu je přiznává Směrnice, navrhujeme pro případ, že závěr formulovaný v předchozí větě nebude přijat, možnost uplatnit přímo čl. 19 a 29 Směrnice (tj. možnost stát se plátcem dnem zápisu do obchodního rejstříku), pokud se tak nástupnická korporace vzniklá odštěpením rozhodne.

Alternativně se nástupnická korporace vzniklá odštěpením stává plátcem dnem nabytí majetku dle § 6b odst. 1 písm. b) zákona o DPH, neboť v obecné rovině nabývá obchodní závod od plátce (tj. od skupiny).

3. Závěr

Necht' je ustanovení § 6b odst. 2 zákona o DPH případně § 6b odst. 1. písm. b) vykládáno tak, že platí i pro situace, kdy se odštěpuje nový subjekt z obchodní korporace, která sice není samostatným plátcem, ale je členem skupiny a pro situace, kdy dochází k odštěpení se sloučením do obchodní korporace, která je neplátcem. Vzhledem k nejednoznačnému znění zákona navrhujeme, aby nebyl pozastavován opačný postup daňových subjektů uplatněný před zveřejněním tohoto příspěvku.

V každém případě lze využít přímého účinku čl. 19 a 29 Směrnice, jestliže se odštěpovaný subjekt pro postup dle Směrnice rozhodne.

Považujeme též za potřebné zpřesnit předmětné zákonné ustanovení při příležitosti nejbližší novelizace.

Stanovisko GFŘ:

GFŘ nesouhlasí se závěrem, že se využije ustanovení § 6b ZDPH.

Jednou z forem převodu souhrnu aktiv nebo jejich části je také rozdělení odštěpením (§ 243 odst. 1 písm. b) zákona o přeměnách obchodních společností a družstev), v jehož důsledku rozdělovaná obchodní korporace nezaniká a část jejího jmění přechází na nově vznikající korporaci nebo na již existující korporaci (případně kombinace obou).

V předloženém příspěvku je předpokládána situace, ve které dochází k odštěpení ze subjektu, jenž je členem skupiny, přičemž tento subjekt byl (variantně nebyl) před vstupem do skupiny plátcem. Obdobný závěr má pak platit i pro odštěpení sloučením (přechod jmění na již existující společnost) do obchodní korporace, která není plátcem.

Z konstrukce Dílu 1 Hlavy II ZDPH nelze dovodit, že jednotliví členové skupiny jsou plátcí, neboť "plátcem" (příkladně pro účely § 108 ZDPH) je pouze skupina jako celek. Přistoupení a zánik členů skupiny je upraven ve speciálním ustanovení § 95a ZDPH (skupinová registrace), tj. není možné automatizovaně postupovat dle ustanovení § 6 až § 6f ZDPH.

Pokud dochází k převodu souhrnu aktiv nebo jejich části, pak v souladu s § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH není tento převod předmětem daně (toto v obecné rovině musí platit i při přechodu či převodu jmění korporace). Nástupnická společnost následně přebírá i veškerá práva a povinnosti plynoucí jí z uplatňování daně z přidané hodnoty u převáděných aktiv (jmění), kdy tato kontinuita by měla být zajištěna tím, že tato nástupnická společnost je nebo se stane plátcem nebo členem skupiny.

Ustanovení § 95a odst. 5 až 7 ZDPH zachycuje a rozlišuje situace, kdy nástupnická společnost se stává povinně členem skupiny nebo naopak se stane plátcem. Z textu těchto ustanovení je patrné, že zákonodárce v době tvorby tohoto textu předpokládal pouze takovou přeměnu, kde původní (rozdělovaná) obchodní korporace zaniká, což u odštěpení nenastává. Situaci v ZDPH je nutno řešit novelizací § 95a ZDPH, tj. doplněním dalších případů přeměn, zejména rozdělení odštěpením, kdy nezaniká původní subjekt (úprava v novele k 1.1.2017).

Absence takové úpravy narušuje výše zmiňovanou kontinuitu u nástupnické společnosti, pokud by nebyla členem skupiny a z tohoto důvodu se daňový subjekt může oprávněně dovolávat přímého účinku a v závislosti na jejím postavení ve smyslu § 95a odst. 5 až 7 ZDPH se stát členem skupiny nebo plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku. V prvním případě bude podána žádost o přistoupení do skupiny, v druhém přihláška k registraci plátce.

Ustanovení § 6b ZDPH se nepoužije, pokud je původní (rozdělovaná) společnost členem skupiny.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

DPH

466/18.11.15 Skupinová registrace k DPH u přeměn

Předkládají: Ing., Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osv. 2987
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320

Úvod

V souladu s ustanovením § 95 a odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH) se při přeměně člena skupiny, který při přeměně zaniká, stává osoba, na kterou je jeho jmění převáděno, ze zákona členem této skupiny.

Při přeměně člena skupiny, který při přeměně nezaniká, je nezbytné při zařazení do skupiny postupovat standardním způsobem podle ustanovení § 95a odst. 3 ZDPH. Pokud se tedy osoba, na kterou je při přeměně převáděno jmění, chce stát členem skupiny, musí za něho skupina podat přihlášku nejpozději do 31. října běžného roku.

Stručný popis problému

Při některých typech přeměn může vznikat nejistota, zda je možné podat žádost o zařazení nového člena do skupiny, neboť při procesu proměny nový subjekt ještě nemusí právně existovat. Příkladem může být rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti, kdy je sice již provedena řada kroků procesu přeměny, ale zatím nedošlo k zápisu dokončené přeměny do obchodního rejstříku. Přitom z organizačních, administrativních i ekonomických důvodů může být žádoucí, aby se nově vzniklý subjekt stal členem skupiny co nejdříve.

Návrh řešení

Vzhledem k tomu, že žádost o zařazení nového subjektu do skupiny podává skupina, nic podle našeho názoru nebrání tomu, aby skupina tuto žádost podala v zákonném termínu do 31. října daného roku i v případě, že nový subjekt dosud formálně nevznikl. Poté, co právně vznikne nový subjekt zápisem přeměny do obchodního rejstříku, stane se tento nový subjekt členem skupiny, nejdříve však k 1. lednu roku následujícího, po roce vzniku. Správce daně v rozhodnutí o zařazení nového subjektu do skupiny uvede podmínku, že nový subjekt již musí k 1. lednu roku následujícího existovat. Což bude splněno v případech, kdy dokončení přeměny bude zapsáno v obchodním rejstříku do konce daného roku.

a. Závěr

Při přeměně může vzniknout nový subjekt až po zápisu přeměny do obchodního rejstříku. I v těchto případech však za něho může skupina podat žádost o zařazení do skupiny v zákonné lhůtě do 31. října 2015. Nový subjekt se stane členem skupiny od 1. ledna roku následujícího po podání žádosti za podmínky, že bude k 1. lednu následujícího roku existovat.

b. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:**GFŘ souhlasí s uvedeným závěrem.**

Pro osobu, která má přistoupit do skupiny, je rozhodující, zda k okamžiku vstupu do skupiny naplní podmínky stanovené v § 5a a § 95a ZDPH, což správce daně před vydáním rozhodnutí v registračním řízení prověří. Skutečnost, že v době podání žádosti skupinou dle § 95a odst. 3 nebo 4 ZDPH tato nově vznikající osoba zatím „neexistuje“ (čeká na zápis přeměny do obchodního rejstříku), není rozhodující.

Příloha č. 1 k příspěvku č. 464/18.11.15 Účetní závěrka – problematika jejího zveřejňování a přikládání k přinání k dani z příjmů

ZÁKON

ze dne..... 2013

kterým se mění zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ

Změna zákona o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky

Čl. I

Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění zákona č. 170/2004 Sb., zákona č. 284/2004 Sb., zákona č. 70/2006 Sb., zákona č. 312/2006 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 189/2008 Sb., zákona č. 254/2008 Sb., zákona č. 223/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 52/2012 Sb. a zákona č. 168/2012 Sb. se mění takto:

1. V § 3 se za odstavec 5 vkládá nový odstavec 6, který včetně poznámky pod čarou 4b zní:
(6) V souvislosti s poskytováním daňového poradenství může daňový poradce provádět autorizovanou konverzi dokumentů postupem podle zvláštního právního předpisu^{4b)}.

^{4b)} Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.

Dosavadní odstavce 6 a 7 se označují jako odstavce 7 a 8.

2. Za § 16 se vkládá nový § 16a, který zní:

Ministerstvo vnitra vykonává státní dohled nad činností daňových poradců podle § 3 odst. 6.

ČÁST DRUHÁ

Změna zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

Čl. II

Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění zákona č. 190/2009 Sb., zákona č. 219/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona č. 263/2011 Sb., zákona č. 167/2012 Sb. a zákona 503/2012 Sb., se mění takto:

1. V § 23 odst. 1 včetně poznámky pod čarou č. 4b zní:

- (1) Konverzi na žádost provádějí kontaktní místa veřejné správy⁴⁾, advokáti za podmínek stanovených jiným právním předpisem^{4a)} a daňoví poradci za podmínek stanovených jiným právním předpisem^{4b)}.

^{4b)} § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

ČÁST TŘETÍ

Čl. III

Účinnost

Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem třetího kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení.

DŮVODOVÁ ZPRÁVA

Obecná část

Zhodnocení platného právního stavu

Dle současného znění § 23 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů mohou provádět konverzi (převedení dokumentů v listinné podobě do dokumentu obsaženého v datové zprávě a převedení do dokumentu obsaženého v datové zprávě do dokumentu v listinné podobě):

- a) kontaktní místa veřejné správy:
- notáři,
 - krajské úřady,
 - matriční úřady,
 - obecní úřady, úřady městských částí nebo městských obvodů územně členěných statutárních měst a úřady městských částí hlavního města Prahy,
 - zastupitelské úřady,
 - držitel poštovní licence (Česká pošta s. p.),
 - Hospodářská komora České republiky

- banky, kterým byla ministerstvem udělena autorizace k výkonu působnosti kontaktního místa veřejné správy
- b) advokáti.

Kontaktní místa veřejné správy jsou povinna konverzi provést pro jakýkoliv účel, advokáti pouze v souvislosti s poskytováním právních služeb.

Advokáti pro účely konverze používají CzechPOINT@Office. Požadavky na technické vybavení jsou minimální (standardní počítač, připojení k internetu, scanner, tiskárna, komerční a kvalifikovaný certifikát, Acrobat Reader, 602XML Filler). Manipulační poplatek pro advokáty je ve výši 673 Kč za zřízení přístupu k CzechPOINT@Office. Při samotné konverzi advokáti postupují podle příručky vytvořené Ministerstvem vnitra České republiky.

Principy navrhované právní úpravy

Navrhuje se, aby stejná práva a povinnosti, které mají advokáti, měli i daňoví poradci při výkonu své profese.

Podobně jako advokáti mají i daňoví poradci od 1.7.2012 povinně zřízenou datovou schránku (viz § 31 odst. 3 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů). Právě v souvislosti s touto změnou došlo i k zahrnutí komplexního pozměňovacího návrhu (tisk 560/1) do návrhu novely zákona o advokacii (později zveřejněného ve sbírce zákonů pod číslem 219/2009 Sb.). Tuto část na jednání poslanecké sněmovny dne 5. května 2009 v 16:00 uvedl poslanec JUDr. Jeroným Tejc takto: „*Další novinkou tohoto komplexního pozměňovacího návrhu je umožnění tzv. automatické konverze dokumentů. Souvisí to s povinností advokátů během tří let mít povinně zřízenou datovou schránku, a bylo by tedy nelogické, aby advokát, který komunikuje s orgány státu, především se soudy, nebyl schopen s nimi komunikovat plnoprávně a nemohl provádět automatickou konverzi, kterou zákon pro komunikaci předpokládá.*“

Na základě stejné logiky se navrhuje, aby stejnou možnost jako mají advokáti, měli i daňoví poradci. Daňoví poradci, podobně jako advokáti, zasílají dokumenty elektronicky (formou dokumentu obsaženého v datové zprávě) orgánům státní správy (především pak finančním úřadům). Společně s dokumenty, které tvoří přímo daňoví poradci, jsou zasílány i přílohy, které daňový poradce nevytváří.

Například k přiznání k dani z příjmů fyzických osob se přikládá jako příloha (v případě, že fyzická osoba je zaměstnancem) listina „Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“, kterou vystavuje společnost, kde daná fyzická osoba je zaměstnána a podepisuje ji osoba k tomu pověřená (většinou mzdová účetní). Přílohou k přiznání k dani z příjmů právnických osob je účetní závěrka, kterou vyhotovuje daná společnost a podepisuje ji statutární orgán. V obou případech se jedná o dokumenty, které se přikládají k daňovému přiznání, které nevytváří daňový poradce, ale jsou pouze podkladem pro sestavení daňového přiznání, za které nese odpovědnost jiná osoba.

Konverze dokumentů by zvýšila důvěryhodnost listin.

Současně, vzhledem k tomu, že státní správa zasílá všechny dokumenty směřující k daňovým poradcům v elektronické podobě, by bylo vhodné, kdyby daňovým poradcům bylo umožněno provést konverzi z elektronické podoby do listinné.

Státní dozor bude podobně jako u advokátů vykonávat Ministerstvo spravedlnosti.

Soulad navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem České republiky a s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, a s právem Evropské unie

Návrh zákona není v rozporu s ústavním pořádkem, ani neodporuje mezinárodním smlouvám, kterými je Česká republika vázána. Není v rozporu s právními akty Evropských společenství, ani s obecně uznávanými zásadami mezinárodního práva.

Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty

Přijetí tohoto návrhu bude mít vliv na veřejné rozpočty naprosto zanedbatelný, neboť vše, co bylo vytvořeno pro advokáty, může být použito i pro daňové poradce (především návody). Všechny další náklady ponесou sami daňoví poradci (zřízení přístupu, náklady na technické vybavení a samotný provoz).

Dopady na podnikatelské prostředí, sociální dopady a dopady na životní prostředí

Návrh zákona nemá negativní dopady na podnikatelské prostředí České republiky, naopak zefektivňuje práci daňových poradců a zvyšuje jejich výkonnost.

Návrh zákona nemá negativní dopady na životní prostředí, naopak snižuje nutnost doručování listinných dokumentů do oblasti státní správy.

Zvláštní část

K čl. I

Navrhuje se rozšíření oblastí, které může vykonávat daňový poradce, o provádění konverzí dle zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

Dále se navrhuje, aby státní dohled u této činnosti vykonávalo Ministerstvo vnitra, které provádí kontrolu všech subjektů provádějících konverzi s výjimkou advokátů.

K čl. II

Navrhuje se rozšíření osob, které mohou provádět konverzi (převedení dokumentů v listinné podobě do dokumentu obsaženého v datové zprávě a převedení do dokumentu obsaženého v datové zprávě do dokumentu v listinné podobě) o daňové poradce.

K čl. III

Účinnost zákona se navrhuje k prvnímu dni třetího kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení.