



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1
Sekce metodiky a výkonu daní



GFR07849621
ESS

Č. j.: 77865/21/7100-40113-207118

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

M E T O D I C K Ý P O K Y N

k uplatňování institutu posečkání úhrady daně formou rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle ustanovení § 38zg zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Článek I. – Cíl (účel) pokynu

V roce 2016 byla přijata směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, již se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (v roce 2017 novelizována směrnicí Rady (EU) 2017/952) (dále jen „směrnice ATAD“).

Směrnice ATAD byla do české právní úpravy implementována zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, který nabyl účinnosti dne 1. 4. 2019. Tato novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), zavádí do českého daňového systému kromě jiného i problematiku zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (§ 23g ZDP). S aplikací institutu zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle ustanovení § 23g ZDP souvisí nový **institut rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP**.

Dle Čl. II zákona č. 80/2019 Sb., Přejícná ustanovení, bodu 12. platí, že se ustanovení § 23g a § 38zg ZDP ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, použijí na přemístění majetku bez změny vlastnictví uskutečněné ve zdaňovacích obdobích započatých ode dne 1. 1. 2020. Z tohoto důvodu lze institut rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle ustanovení § 38zg ZDP uplatnit ve vztahu k části daně z příjmů právnických osob vztahující se ke **zdaňovacím obdobím nebo obdobím, za která se podává daňové přiznání, započatým od 1. 1. 2020**.

Problematika ustanovení § 23g a § 38zg ZDP se vztahuje na **poplatníky daně z příjmů právnických osob**. Výše uvedená ustanovení ZDP se tak nevztahují na fyzické osoby.

Cílem tohoto metodického pokynu je poskytnutí **doplňujících informací** správcům daně k aplikaci institutu rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP a zároveň **sjednocení rozhodovací praxe** finančních úřadů v rámci České republiky při jeho aplikaci tak, aby při rozhodování shodných a podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Článek II. - Vztah institutu rozložení úhrady daně na splátky dle § 38zg ZDP k institutu posečkání úhrady daně dle § 156 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů

Institut posečkání úhrady daně je obecně upraven v § 156 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ustanovení § 38zg ZDP představuje **speciální úpravu ve vztahu k ustanovení § 156 a násl. daňovému řádu**. To znamená, že pokud není v ustanovení § 38zg ZDP stanoveno jinak, použijí se příslušná ustanovení daňového řádu. Použije se tak např. ustanovení § 156 odst. 2 daňového řádu stanovující lhůtu pro vydání rozhodnutí o posečkání, § 156 odst. 4 a 5 daňového řádu stanovující dobu, na kterou se rozhodnutí vydává (při respektování maximální doby 5 let od splatnosti daně dle § 38zg odst. 1 zákona), § 253 daňového řádu upravující úrok z posečkané částky či § 157 daňového řádu týkající se pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání. Možnost požadovat úrok od poplatníka, kterému bylo posečkáno s částí daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, stanoví Čl. 5 odst. 3 směrnice ATAD. Po dobu posečkání tak poplatníkovi sice nevzniká povinnost uhradit úrok z prodlení, ale úrok z posečkané částky. Zároveň není vyloučena možnost poplatníka požádat si o prominutí úroku z posečkané částky podle § 259b daňového řádu.

Článek III. – Specifika a podmínky uplatnění institutu rozložení úhrady daně na splátky dle ustanovení § 38zg ZDP a stanovení části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví

Dle ustanovení § 38zg odst. 1 ZDP na žádost poplatníka daně z příjmů právnických osob povolí správce daně rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví na splátky na dobu nejvýše 5 let ode dne splatnosti daně, pokud je majetek přemístěn bez změny vlastnictví z České republiky do jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, se kterým má Česká republika nebo Evropská unie uzavřenu dohodu, která je v tomto státě a v České republice prováděna, o vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek rovnocenné vzájemné pomoci upravené příslušným právním předpisem Evropské unie¹ nebo vzájemné pomoci upravené zákonem upravujícím mezinárodní pomoc při vymáhání některých finančních pohledávek.

Z dikce ustanovení § 38zg odst. 1 ZDP vyplývá, že posečkání úhrady daně formou rozložení úhrady části daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle ustanovení § 38zg ZDP je koncipováno jako **nárokové**, to znamená, že pokud poplatník splní podmínky

¹ Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.

stanovené ZDP, je správce daně **povinen** mu posečkání úhrady daně formou rozložení úhrady této části daně povolit.

Institut rozložení úhrady daně na splátky dle ustanovení § 38zg ZDP lze aplikovat při přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky **do států EU a dále do států EHP, které splňují podmínku dle ustanovení § 38zg odst. 1 ZDP.** Ve vztahu k zemím EU je podmínka stanovená zákonem automaticky splněna implementací Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření, která byla transponována do českého právního řádu zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů. Podmínka je rovněž splněna u států tvořících Evropský hospodářský prostor, se kterými má Česká republika uzavřenu platnou mezinárodní smlouvu, která stanoví spolupráci při vymáhání pohledávek, konkrétně u Norska (Sbírka mezinárodních smluv č. 121/2005) a u Lichtenštejnska (Sbírka mezinárodních smluv č. 8/2016).

Druhým specifickým institutem posečkání úhrady daně formou rozložení úhrady daně na splátky podle § 38zg odstavce 1 ZDP je to, že se **nevztahuje na celou daň** (tj. na celou daň z příjmů právnických osob daného poplatníka), **ale pouze na její část připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do států dle § 38zg odst. 1 ZDP.** O **posečkání úhrady zbylé části daně z příjmů právnických osob nebo rozložení její úhrady na splátky** může daňový subjekt případně požádat v souladu s ustanovením § 156 a násl. daňového řádu, a to formou samostatné žádosti. Součet částky posečkání daně dle § 38zg zákona a částky posečkání daně dle § 156 a násl. daňového řádu bude v takovém případě odpovídat nedoplatku daňového subjektu z titulu daně z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.

Žádost o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle ustanovení § 38zg ZDP i žádost o posečkání daně dle § 156 a násl. daňového řádu jsou dvě **samostatné žádosti**. Předpokladem pro rozhodování o těchto žádostech je uhrazení správního poplatku dle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně dle části I položky 1 odst. 1 písm. d) platného Sazebníku k tomuto zákonu, přičemž každá jednotlivá žádost podléhá uhrazení samostatného správního poplatku. V případě, že daňový subjekt podá žádost o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle ustanovení § 38zg ZDP a současně žádost o posečkání daně dle § 156 a násl. daňového řádu formou jedné žádosti, je třeba daňový subjekt informovat ve smyslu výše uvedeného.

Žádost o rozložení úhrady daně na splátky dle § 38zg ZDP podává daňový subjekt formou jedné žádosti za příslušné zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Přestože to ustanovení § 38zg odst. 1 ZDP výslovně nestanoví (tzn. daňovému subjektu nevzniká zákonná povinnost) je vhodné, aby daňový subjekt jako přílohu žádosti o rozložení úhrady daně na splátky předložil seznam majetku, který byl v příslušném zdaňovacím období předmětem zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 23g ZDP.

Ustanovení § 38zg odstavec 2 ZDP stanoví postup pro výpočet **části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví**. Ta se vypočítá jako část celkové daně z příjmů právnických osob, a to podle poměru části základu daně vzniklého v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí k základu daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně. Termín „do zahraničí“ je třeba chápat tak, že institut zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 23g ZDP je sice obecně koncipován jako přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí, nicméně posečkat lze část daně z příjmů právnických osob dle § 38zg ZDP pouze při přemístění majetku bez změny vlastnictví do států dle § 38zg odst. 1 ZDP.

Pro účely uplatňování ustanovení § 38zg ZDP a výpočtu příslušné části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví je nutné vzít v úvahu základní předpoklady pro možnost využití institutu posečkání úhrady daně formou rozložení úhrady daně na splátky dle ustanovení § 38zg ZDP, které musí být **naplněny současně**:

- a) poplatník daně z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, **zvýšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji z titulu přemístění majetku bez změny vlastnictví do států podle § 38zg odst. 1 ZDP** (Příloha č. 3 II. oddílu DAP DPPO, Tabulka A., řádek 2),
- b) poplatník daně z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, **vykáže základ daně² před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně** (ř. 220 DAP DPPO),
- c) poplatník daně z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, **vykáže daňovou povinnost** (ř. 330 DAP DPPO).

Při výpočtu části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, u které lze požádat o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP, se vychází z následujícího algoritmu:

Souhrnný základ daně³ z přemístění majetku do států
podle § 38zg odst. 1 ZDP

----- x Daň z příjmů právnických osob⁴
Celkový základ daně²

Správce daně by měl vždy před vydáním rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky zkontrolovat oprávněnost výše nároku dle ustanovení § 38zg odst. 2 ZDP aplikací výše uvedeného algoritmu s použitím údajů uvedených v příslušném přiznání k dani z příjmů právnických osob, včetně souvisejících příloh.

²Kladná hodnota vykázaná na ř. 220 přiznání k dani z příjmů právnických osob

³ Kladná hodnota vykázaná na ř. 2 tabulka A Příloha č 3 II. oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob.

⁴ Daň vykázaná na ř. 330 přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Příklady výpočtu části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví dle ustanovení § 38zg ZDP

Příklad č. 1:

Poplatník daně z příjmů právnických osob vykázal v příslušném zdaňovacím období základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí ve výši **140**, z toho základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši **100** a základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Brazílie ve výši **40**. Základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně na ř. 220 DAP DPPO vykázal ve výši 10.000 a daňovou povinnost na ř. 330 DAP DPPO ve výši 1.900.

Při stanovení souhrnného základu daně z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do států podle § 38zg ZDP bude vzat do výpočtu pouze základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši **100**, protože státem splňujícím podmínky ustanovení § 38zg odst. 1 ZDP je pouze Německo. Část daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví se vypočítá následovně: $(100/10.000) \times 1.900 = 19$.

Příklad č. 2

Poplatník daně z příjmů právnických osob vykázal v příslušném zdaňovacím období souhrnný základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí ve výši **200**, z toho základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši **100** a základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie také ve výši **100**. Základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně na ř. 220 DAP DPPO vykázal ve výši 10.000 a daňovou povinnost na ř. 330 DAP DPPO ve výši 1.900.

Při stanovení souhrnného základu daně vzniklého z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do států podle § 38zg odst. 1 ZDP budou zahrnuty do výpočtu jak základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši 100, tak i základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie ve výši 100, tj. souhrnný základ daně ve výši **200**. Část daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví se vypočítá následovně: $(200/10.000) \times 1.900 = 38$.

Příklad č. 3

Poplatník daně z příjmů právnických osob vykázal v příslušném zdaňovacím období souhrnný základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí ve výši **100**, z toho základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši **200** a ztrátu vzniklou z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie ve výši **- 100**. Základ daně před uplatněním

položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně na ř. 220 DAP DPPO vykázal ve výši 10.000 a daňovou povinnost na ř. 330 DAP DPPO ve výši 1.900.

Při stanovení souhrnného základu daně vzniklého z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do států podle § 38zg ZDP budou zahrnuty do výpočtu jak základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši 200, tak i ztráta vzniklá z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie ve výši - 100, tj. souhrnný základ daně ve výši **100**. Část daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví se vypočítá následovně: $(100/10.000) \times 1.900 = 19$.

Příklad č. 4

Poplatník daně z příjmů právnických osob vykázal v příslušném zdaňovacím období ztrátu vzniklou z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí ve výši - **100**, z toho základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši **100** a ztrátu vzniklou z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie ve výši - **200**. Základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně na ř. 220 DAP DPPO vykázal ve výši 10.000 a daňovou povinnost na ř. 330 DAP DPPO ve výši 1.900.

Vzhledem k tomu, že poplatník vykázal souhrnně v příslušném zdaňovacím období ztrátu vzniklou z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do států podle § 38zg odst. 1 ZDP, není možné aplikovat institut rozložení úhrady daně na splátky dle ustanovení § 38zg ZDP.

Příklad č. 5

Poplatník daně z příjmů právnických osob vykázal v příslušném zdaňovacím období souhrnný základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí ve výši **140**, z toho základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši **100** a základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie ve výši **40**. Na ř. 220 DAP DPPO poplatník vykázal ztrátu ve výši - **200.000** a tudíž mu nevznikla daňová povinnost.

V tomto případě sice poplatník vykázal souhrnný základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do států dle § 38zg odst. 1 ZDP ve výši **140**, ale vzhledem ke skutečnosti, že vykázal na ř. 220 DAP DPPO **ztrátu**, a tudíž mu nevznikla daňová povinnost, nelze v tomto případě aplikovat institut rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP.

Příklad č. 6

Poplatník daně z příjmů právnických osob vykázal v příslušném zdaňovacím období souhrnný základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí ve výši **1.400**, z toho základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši **1.000** a základ daně vzniklý z přemístění

majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie ve výši **400**. Na ř. 220 DAP DPPO poplatník vykázal základ daně ve výši **100** a daňovou povinnost na ř. 330 DAP DPPO ve výši **19**.

Vzhledem k tomu, že v tomto případě je základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně vykázán na ř. 220 DAP DPPO nižší než základ daně vzniklý v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví do států dle § 38zg odst. 1 ZDP, je v souladu s ustanovením § 38zg odst. 2 ZDP část daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví rovna celé dani z příjmů právnických osob ve výši 19.

Článek IV. - Rozhodnutí o posečkání úhrady daně formou rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví - § 38zg odst. 3 ZDP

Správce daně má podle § 156 odst. 2 daňového řádu povinnost rozhodnout o žádosti daňového subjektu o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví **do 30 dnů ode dne jejího podání**.

Ustanovení § 38zg odst. 3 ZDP definuje podmínky, které správce daně stanoví v rozhodnutí o posečkání úhrady daně při přemístění majetku bez změny vlastnictví. Na rozdíl od obecné úpravy obsažené v § 156 odst. 3 daňového řádu, podle které se v rozhodnutí o posečkání stanoví doba posečkání a posečkání může být vázáno i na další podmínky, je u rozhodnutí o posečkání úhrady daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP zákonem taxativně vymezen výčet podmínek, které správce daně v tomto rozhodnutí stanoví.

Podle ustanovení § 38zg odst. 3 písm. a) ZDP je základní podmínkou **dodržení lhůty splatnosti jednotlivých splátek**, to znamená, že pokud je poplatník v prodlení s některou ze stanovených splátek, rozhodnutí o posečkání úhrady daně při přemístění majetku bez změny vlastnictví pozbývá účinnosti a celá část daně, jejíž úhrada byla rozložena do splátek, se stává splatnou. Tato právní úprava je přísnější nežli požadavek zakotvený v ustanovení Čl. 5 odst. 4 písm. e) směrnice ATAD, nicméně použití takové úpravy umožňuje její Čl. 3, který stanoví, že tato směrnice nebrání použití vnitrostátních předpisů, jejichž cílem je zajistit vyšší úroveň ochrany pro vnitrostátní základ daně.

Druhou podmínkou, vymezenou v ustanovení § 38zg odst. 3 písm. b) ZDP, je povinnost daňového subjektu poskytnout **přiměřenou formu zajištění**, a to v případě, že je toto zajištění v souvislosti s úhradou této části daně vyžadováno správcem daně s ohledem na riziko, že tato část daně nebude později uhrazena. Zajištění daně může být vyžadováno jak při vydání rozhodnutí, tak kdykoliv v průběhu jeho platnosti, a to, stejně jako v ostatních případech požadavku poskytnutí zajištění, pouze tehdy, pokud se správce daně důvodně domnívá, že ze strany poplatníka nebude později plněno řádně a včas. Možnost vyžadovat tuto podmínku je v souladu s Čl. 5 odst. 3 směrnice ATAD. Podmínka poskytnutí přiměřené formy zajištění může být stanovena i v jiných případech povolení posečkání daně podle obecné úpravy daňového řádu, ale protože povolení rozložení části daně na splátky je nárokové, je tato podmínka v ZDP taxativně vymezena.

Vzhledem k taxativnímu výčtu podmínek uvedených v § 38zg odst. 3 ZDP **není možné posečkání úhrady formou rozložení úhrady části daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 38zg ZDP vázat na splnění jiných podmínek.** Zejména tak není možné stanovit, že přeplatek na jiné dani bude použit k úhradě nedoplatku vzniklého v důsledku povoleného rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví na splátky.

Článek V. - Pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání úhrady daně formou rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 157 daňového řádu a dle § 38zg odst. 4 ZDP

Rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví může pozbýt účinnosti buď v souladu s ustanovením § 157 daňového řádu nebo v souladu s ustanovením § 38zg odst. 4 ZDP.

Pozbytí účinnosti dle § 157 daňového řádu:

Dle ustanovení § 157 daňového řádu platí, že není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkání, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti ex lege **uplynutím dne jejího nedodržení.** Správce daně vydá v této souvislosti deklaratorní rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání.

Např. správce daně povolí posečkání úhrady části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP od 3. 5. 2021 do 2. 5. 2026. Daňový subjekt však poruší některou z podmínek posečkání (např. uhradí splátku, která byla splatná 15. 7. 2021 opožděně dne 19. 7. 2021). Dne 15. 7. 2021 došlo k porušení podmínky posečkání a uplynutím tohoto dne tedy rozhodnutí o posečkání pozbývá účinnosti. Od 3. 5. 2021 do 15. 7. 2021 běží úroky z posečkané částky, od 16. 7. 2021 pak běží úrok z prodlení.

Rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP může pozbýt účinnosti v souladu s ustanovením § 157 odst. 2 daňového řádu rovněž **uplynutím dne předcházejícího dni, ve kterém došlo ke vstupu daňového subjektu do likvidace nebo k nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku daňového subjektu.** I v tomto případě dochází k pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání ex lege a správce daně vydá rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky.

Např. správce daně povolí posečkání úhrady části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP od 3. 5. 2021 do 2. 5. 2026. Daňový subjekt však dne 16. 8. 2021 vstoupí do likvidace (den vstupu do likvidace je zapsán v Obchodním rejstříku) nebo dne 16. 8. 2021 nabude účinnosti rozhodnutí o úpadku (výrok rozhodnutí soudu o úpadku obsahuje údaj o tom, kdy nastávají účinky rozhodnutí - zveřejněno v insolvenčním rejstříku, který je dostupný na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti). Rozhodnutí o posečkání pozbývá účinnosti ex lege uplynutím dne 15. 8. 2021. Od 3. 5. 2021 do 15. 8. 2021 běží úrok z posečkané částky. Od 16. 8. 2021 běží úrok z prodlení (v případě insolvence bude zohledněn § 243 odst. 3 daňového řádu).

Pozbytí účinnosti dle § 38zg odst. 4 ZDP

Ustanovení § 38zg odst. 4 ZDP stanoví **další případy, kdy rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle ustanovení § 38zg pozbývá účinnosti**. Podle ustanovení § 38zg odst. 4 písm. a) ZDP se tak stane **dnem, kdy poplatník pozbyl vlastnické právo k přemístěnému majetku**. Ustanovení § 38zg odst. 4 písm. b) ZDP stanoví, že rozhodnutí pozbývá účinnosti **dnem, kdy byl přemístěný majetek přemístěn bez změny vlastnictví do jiného státu než státu uvedeného v § 38zg odst. 1 ZDP**. Důvodem je, aby poplatníci neobcházeli zákon a nezneužívali možnost posečkání úhrady daně formou rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví tak, že by majetek, který by chtěli fakticky převést do třetího státu, nejdříve přemístili do státu v Evropské unii nebo Evropském hospodářském prostoru, aby získali odklad úhrady daně při přemístění majetku bez změny vlastnictví, a poté jej ihned přesunuli do třetího státu.

V tomto případě pozbývá rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP účinnosti **dnem, kdy daňový subjekt pozbyde vlastnictví k jakékoli části majetku nebo přemístí bez změny vlastnictví do jiného státu než do státu dle § 38zg odst. 1 ZDP jakoukoli část majetku, na jehož přemístění se rozhodnutí vztahovalo**, a správce daně vydá rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky v okamžiku, kdy se o této skutečnosti dozví.

Např. správce daně povolí posečkání úhrady části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP od 3. 5. 2021 do 2. 5. 2026. Daňový subjekt však poruší některou z podmínek posečkání stanovenou v ustanovení § 38zg odst. 4 ZDP (např. prodá majetek, který byl předmětem zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví). Dne 15. 7. 2021 došlo prodeji majetku, tudíž k porušení podmínky posečkání dle § 38zg odst. 4 ZDP a tímto dnem rozhodnutí o posečkání pozbývá účinnosti. Od 3. 5. 2021 do 15. 7. 2021 běží úroky z posečkané částky, od 16. 7. 2021 pak běží úrok z prodlení.

Daňový subjekt má v takovém případě možnost znovu požádat správce daně o povolení rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob na splátky u té části majetku, u kterého jsou i nadále splněny podmínky stanovené zákonem, a toto rozložení úhrady části daně na splátky mu může být povoleno i zpětně ode dne splatnosti daně.

Článek VI. - Změna výše části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví - § 38zg odst. 5 ZDP

Ustanovení § 38zg odst. 5 ZDP stanoví postup pro situace, kdy dojde po vydání rozhodnutí o posečkání úhrady daně formou rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví k následnému stanovení daně a část daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví vypočítaná s přihlédnutím k tomuto stanovení daně bude nižší než původní část daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, která byla posečkána.

Snížení části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví může nastat buď tehdy, když dojde ke stanovení daně na základě zahrnutí dalších příjmů, které nesouvisí s přemístěním bez změny vlastnictví, do základu daně, nebo naopak na základě snížení příjmů vzniklých v důsledku přemístění bez změny vlastnictví (v obou těchto případech dojde ke snížení poměru části základu daně vzniklého v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví k základu daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně), nebo v případě snížení daně v důsledku dodatečného uplatnění odčitatelných položek nebo položek snižujících základ daně (v této situaci se nezmění poměr části základu daně vzniklého v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví k základu daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně, ale dojde ke snížení daně na ř. 330 daňového přiznání, a tedy i ke snížení části daně připadající na přemístění majetku). Ustanovení § 38zg odst. 5 ZDP pro tyto případy stanoví, že rozhodnutí o posečkání úhrady daně při přemístění majetku bez změny vlastnictví **částečně pozbývá účinnosti 15. dnem ode dne nabytí právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru**, neboť pokud by bylo toto rozhodnutí i nadále účinné v plném rozsahu, měl by poplatník posečkánu daň ve větším rozsahu, než pro který je k tomu po doměření daně důvod. Správce daně v tomto případě nevydává rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky, neboť o tomto postupu je daňový subjekt vyrozuměn při vydání rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky dle § 38zg ZDP v rámci poučení. Zbývající splátky se vypočítají tak, že se zbývající část této části daně, která ještě nebyla zaplacená, vydělí počtem zbývajících splátek; tak dojde k rovnoměrnému snížení zbývajících splátek při zachování původně stanovené doby spláčení. O výpočtu zbývajících snížených splátek vyhotoví správce daně úřední záznam, který založí do veřejné části spisu daňového subjektu.

Příklad:

*Správce daně na základě žádosti daňového subjektu vydal rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky dle § 38zg ZDP s tím, že část daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví činila 120.000, doba splatnosti 5 let, splátky byly stanoveny rovnoměrně, tj. měsíční splátka činila **2.000**. Po uplynutí tří let od vydání rozhodnutí došlo v rámci daňové kontroly k doměření daně z příjmů právnických osob, přičemž výše části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví se změnila (snížila) na 96.000. Zbývající výše splátek se vypočítá tak, že od celkové části daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví ve výši 96.000 se odečtou dosud uskutečněné splátky ve výši Kč 72.000 (tj. 36 měsíců x 2.000) a zbývající část ve výši 24.000 se vydělí počtem zbývajících splátek (tj. $24.000 : 24 = 1.000$). Nově stanovená výše měsíčních splátek tak bude činit **1.000**.*

Pokud je po vydání rozhodnutí o posečkání úhrady daně při přemístění majetku bez změny vlastnictví stanovena daň tak, že část daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví vypočítaná s přihlédnutím k doměření daně bude **vyšší** než původní část daně, která byla posečkána, zůstává původní rozhodnutí nadále v plném rozsahu účinné a nijak se nemění. Poplatník však, za splnění podmínek uvedených v ustanovení § 38zg odst. 1 ZDP, může požádat o posečkání i té části daně, která odpovídá rozdílu mezi částí daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví s přihlédnutím k novému stanovení daně a již

posečkanou daní. Splátky této daně budou rozloženy také na dobu pěti let (pokud poplatník nepožádá o dobu kratší), jak stanoví § 38zg odst. 1 ZDP.

Článek VII. – Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti šestým dnem od jeho podpisu.

Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce