

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 28.2.2001**

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. V úvodu jednání informoval zástupce odboru 18, že na základě řešení konkrétního případu organizační složky zahraničního subjektu bylo zpracováno vzorové řešení postupu k zamezení diskriminace při zdaňování zahraničních plátců DPH; řešení má návaznost na závěry k bodu 2 - Podnikání zahraničních osob po novele zákona o DPH zákonem č. 17/2000 Sb., uvedené v zápisu z KV KDP konaného dne 13.9.2000, a v zápisu z KV KDP konaného dne 27.10.2000. Vzorové řešení je přílohou tohoto zápisu.
2. Zástupci KDP neuplatnili připomínky k zápisu z jednání KV KDP konaného dne 24.1.2001.
3. Zástupce odboru 25 ministerstva financí, JUDr. Kalous, uplatnil požadavek na zveřejnění tiskové opravy k příspěvku „Zastupování právníckými osobami“, publikovanému v Bulletinu KDP č. 2/2001, neboť v něm prezentovaný výsledek jeho projednání v KV KDP dne 27.10.2000 neodpovídá zpřesněnému závěru k tomuto problému, uvedenému v zápisu z KV KDP konaného dne 6.12.2000. Prezident KDP přislíbil zajištění tohoto požadavku.
4. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

### **Daň z příjmů**

1. Účetní a daňové aspekty akcií získávaných zaměstnanci od 1.1.2001 (do 31.12.2000 zaměstnanecké akcie)

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

#### **I. ÚVOD-PRÁVNÍ ÚPRAVA**

S účinností od 1.1.2001 byly novelou obchodního zákoníku (dále také jen „ObchZ“) zákonem č.370/2000 Sb. zrušeny jako zvláštní druh akcií zaměstnanecké akcie. I po 31.12.2000 umožňuje ObchZ, aby zaměstnanci nabývali akcie společnosti za zvýhodněných podmínek. Nejedná se však již o zvláštní druh akcií (viz § 158 odst.1 ObchZ ve znění platném od 1.1.2001). Zvýhodněné podmínky spočívají v podstatě v tom, že zaměstnanec nemusí splatit celý emisní kurz akcií, respektive celou cenu, za kterou společnost tyto akcie nabyla. Rozdíl má společnost pokryt z vlastních zdrojů (viz. § 158 odst. 2 ObchZ ve znění platném od 1.1.2001). Obchodní zákoník stanoví podmínky, za nichž je možné toto zvýhodnění zaměstnancům přiznat (viz. § 158 odst. 2 ObchZ). Uvedenou výhodu mohou uplatnit pouze zaměstnanci a bývalí zaměstnanci společnosti, kteří odešli do důchodu (viz § 158 odst. 3 ObchZ). Část emisního kurzu akcií nebo kupní ceny akcií, kterou mají povinnost uhradit zaměstnanci (po přiznání výhody dle § 158 ObchZ), je možné

dále uhradit formou započtení pohledávky zaměstnance na zisku společnosti (viz § 178 odst. 4 ObchZ).

Dosavadní zaměstnanecké akcie přestávají být zvláštním druhem akcií dnem, kdy o jejich změně rozhodne valná hromada, nejpozději však uplynutím dvou let od nabytí účinnosti novely ObchZ (Čl. VIII. bod 25. zákona č.370/2000 Sb.). Do té doby se použijí na zaměstnanecké akcie dosavadní právní předpisy.

Otázka je, jak se nová právní úprava promítne do daní a účetnictví, především pak do daně z příjmů.

## II. ÚČETNÍ A DAŇOVÝ ROZBOR

### 1. Dosavadní zaměstnanecké akcie

U dosavadních zaměstnaneckých akcií se z hlediska účetního a daňového nic nemění. Jak jednoznačně vyplývá z výše uvedených přechodných a závěrečných ustanovení použijí se do doby rozhodnutí valné hromady o jejich změně (nejpozději však do dvou let od 1.1.2001) na tyto zaměstnanecké akcie dosavadní právní předpisy. To znamená, že se použije nejen znění obchodního zákoníku k 31.12.2000, ale i znění všech ostatních právních předpisů upravujících tuto otázku (tedy i účetních a daňových) k 31.12.2000. Z hlediska zaměstnaneckých akcií se jedná především o ustanovení § 6 odst. 9 písm. h) zákona č.586/1992 Sb. (dále také jen „ZDP“) a § 8 odst. 3 písm. a) ZDP ve znění platném do 31.12.2000. Z výše uvedeného také vyplývá, že případná jakákoliv pozdější změna platných právních předpisů by se těchto „starých“ zaměstnaneckých akcií neměla dotknout.

Okamžik přeměny zaměstnaneckých akcií na kmenové akcie není z pohledu daňového relevantní. Původní osvobození dle § 6 odst. 9 písm. h) ZDP (ve znění platném do 31.12.2000) zůstává zachováno. Pokud by majitel „transformované“ akcie tuto akcii následně prodal počítá se lhůta relevantní pro případné osvobození příjmů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP od okamžiku nabytí „původní“ zaměstnanecké akcie. Tento výklad vyplývá z předchozích stanovisek MF ČR a s účinností od 1.1.2001 byl výslovně potvrzen i v ZDP (viz. § 4 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném od 1.1.2001).

### 2. Akcie nabývané zaměstnanci dle §§ 158 a 178 odst. 4 ObchZ ve znění platném od 1.1.2001

#### 2.1. Zaměstnanci a bývalí zaměstnanci, kteří odešli do důchodu (dále také jen „FO“)

Na tyto akcie nelze s účinností od 1.1.2001 aplikovat ustanovení ZDP, která hovoří o zaměstnaneckých akciích, to je především § 6 odst. 9 písm. h) ZDP. Jak již bylo výše uvedeno, obchodní zákoník s účinností od 1.1.2001 žádné zaměstnanecké akcie nezná. Vyvstává tedy otázka jak na straně FO posuzovat postup dle §§ 158 odst. 2 ObchZ, případně § 178 odst. 4 ObchZ.

##### 2.1.1. Postup dle § 158 odst. 2 ObchZ

V případě zaměstnanců se v některých případech (viz dále) bude jednat o příjem dle § 6 odst. 3 ZDP. V smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 591/1992 Sb. o cenných papírech (dále jen „ZoCP“) ve znění platném od 1.1.2001 se akcie považují za věci movité (bez ohledu na to, zda se jedná o zaknihované či listinné cenné papíry). Z toho vyplývá, že kdyby na základě postupu dle § 158 odst. 2 ObchZ (ve znění platném od 1.1.2001) byla cena akcie, kterou hradí zaměstnanec nižší než cena zjištěná dle zákona č.151/1997 Sb. o oceňování jednalo by se na straně

zaměstnance o příjem dle § 6 ZDP. V této souvislosti je však nutné zdůraznit, že bude posuzována cena hrazená zaměstnancem a cena zjištěná na základě zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování a nikoliv o rozdíl, který má společnost na základě § 158 odst. 2 ObchZ hradit ze svých vlastních zdrojů. Tyto hodnoty nemusí být ve všech případech identické například v důsledku poklesu ceny akcií na trhu v době od nákupu akcií společností a jejím prodejem FO. Pro účely stanovení základu daně nebude částka brutalizována.

Domníváme se, že z ustanovení § 6 odst. 1 písm a) ZDP by se takto měl uvedený případ posuzovat jak u zaměstnanců, tak u bývalých zaměstnanců, kteří odešli do důchodu (§ 158 odst. 3 ObchZ).

#### 2.1.2. Postup dle § 178 odst. 4 ObchZ

V tomto případě se jedná o to, že část podílu na zisku, která na základě rozhodnutí valné hromady náleží zaměstnancům jim nebude vyplacena, nýbrž bude započtena proti pohledávce společnosti z titulu akcií společnosti nabývaných FO. V tomto případě bude za příjem ze závislé činnosti dle § 6 ZDP považován podíl zaměstnance na zisku dle § 178 odst. 4 ObchZ. Tento podíl bude zdaněn dle § 6 ZDP v okamžiku započtení. Pro účely stanovení základu daně nebude částka brutalizována. V tomto případě nebude relevantní obvyklá cena akcií dle § 6 odst. 3 ZDP.

### 2.2. Společnost

#### 2.2.1. Postup dle § 158 odst. 2 ObchZ

Z hlediska daňového a účetního posouzení na straně společnosti bude relevantní, co je myšleno slovy „...pokryt z vlastních zdrojů společnosti...“ uvedených v § 158 odst. 2 ObchZ. Domníváme se, že je obecně nutné rozlišovat emisi nových akcií a prodej akcií které společnost nakoupí:

##### 2.2.1.1. Emise nových akcií

Z ustanovení § 158 odst. 2 ObchZ ve znění platném od 1.1.2001 vyplývá, že se nemusí splácet celý emisní kurs. Z toho je možné dle našeho názoru dovozovat, že nejprve musí být předepsána pohledávka společnosti za FO z titulu emisního kurzu dle § 163a ObchZ, která je následně společností: „...pokryta z vlastních zdrojů společnosti...“. To znamená následující způsob účtování:

1) Předpis pohledávky z titulu emisního kurzu, například ve výši 100,- Kč:

MD 353	D 411	100,-Kč
	(D 413)	

2) Částečná úhrada emisního kurzu zaměstnancem, například ve výši 95,-Kč:

MD 221	D 353	95,-Kč
211		

3) Pokrytí zbývajících částí pohledávky společnosti ve výši 5,-Kč z titulu emisního kurzu z vlastních zdrojů společnosti:

MD 52x	D 353	5,-Kč
--------	-------	-------

Prostřednictvím tohoto účtování se o uvedený rozdíl sníží hospodářský výsledek daného účetního období, a tím i vlastní kapitál dané společnosti, čímž bude neplněno ustanovení § 158 odst. 2 ObchZ. Domníváme se, že přímé účtování proti vlastnímu kapitálu by nebylo správné. Předně není účet, proti kterému by bylo možné takto

účtovat (účet 431 není možné dle našeho názoru použít), byla by porušena věcná a časová souvislost nákladů a výnosů, a dále by vznikl problém, kdyby se díky tomuto „přímému“ účtování dostal do „mínusu“ některý účet vlastního kapitálu (to je zůstatek účtu vlastního kapitálu by byl na straně MD). Účet 429, který má zůstatek na straně MD, je pro tyto účely nepoužitelný.

V této souvislosti vzniká otázka, jaký charakter má náklad vzniklý na základě výše uvedeného účtování z hlediska daňového.

#### *Současní zaměstnanci*

Vydeme-li z toho, že na straně FO bude uvedený příjem zdaňován dle § 6 ZDP a dále z ekonomické podstaty dané operace, jedná se o formu odměny za práci zaměstnanců. Domníváme se taktéž, že z hlediska věrného zobrazení skutečnosti by tento náklad měl být zachycen na některém z účtů účetní skupiny 52x s tím, že dle našeho názoru je dokonce možný i speciální analytický účet na účtu 521. Na základě toho se domníváme, že na straně společnosti se bude jednat o plně daňově relevantní náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Jsme přesvědčení, že vzniklý náklad je obecně novým specifickým nákladem, výslovně neupraveným v jednotlivých ustanoveních § 24 odst. 2 ZDP případně § 25 odst. 1 ZDP. V těchto případech docházejí soudy k jednoznačnému závěru, že daňovou uznatelnost takovýchto nákladů je nutné posuzovat dle § 24 odst. 1 ZDP (*viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně č.j.: 30 Ca 57/98-25 ze dne 2. 2. 2000 publikovaný v Bulletinu KDP ČR 9/2000 na str. 19, případně rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem vedený pod spisovou značkou 16 Ca 507/99 ze dne 23. 6. 1999 publikovaný v časopise Finance a úvěr č. 4/2000 na str. 250*).

V případě, že nárok zaměstnanců na tato zvýhodnění bude zakotven ve kolektivní smlouvě nebo vnitřním předpise je možné vyvodit daňovou uznatelnost taktéž z ustanovení § 24 odst. 2 písm j bod 5. ZDP případně § 24 odst. 1 písm p) ZDP. Daňovou uznatelnost je v tomto případě možné vyvodit i z ustanovení § 25 odst. 1 písm d) ZDP. Jednak se nejedná o peněžité plnění a i pokud bychom toto plnění považovali za peněžité, vzniká na něj nárok na základě zvláštního předpisu (§ 158 odst. 2 ObchZ, případně kolektivní smlouva nebo vnitřní předpis).

#### *Bývalí zaměstnanci kteří odešli do důchodu*

V tomto případě se domníváme, že bude relevantní, zda nárok těchto FO bude zakotven nejen ve stanovách společnosti (§ 158 odst. 1 ObchZ), ale také v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpise. V případě, že ano, bude vzniklý náklad daňově relevantní ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP. V opačném případě by se jednalo o daňově nerelevantní náklad. S hlediska účetního zachycení by měl být uvedený náklad opět zachycen na některém z účtů účetní skupiny 52x.

4) Sražení zálohy na daň ze závislé z částky 5,-Kč uvedené v bodě 3) například ve výši 2,-Kč (praktické realizace bude samozřejmě spočívat v zahrnutí do základu daně a odvodu vyšší zálohy na daň ze závislé činnosti):

MD 331      D 324    2,-Kč

#### 2.2.1.2. Prodej nakoupených akcií

V tomto případě z ustanovení § 158 odst. 2 ObchZ dle našeho názoru vyplývá, že společnost akcie nakoupí a následně je prodá zaměstnanci za nižší cenu. To znamená následující způsob účtování.

1) Nákup vlastních akcií, například za 100,-Kč:

MD 252	D 221	100,-Kč
	(211, 32x)	

2) Prodej zaměstnanci v souladu s § 158 odst. 2 ObchZ, například za 95,-Kč:

MD 561	D 252	100,-Kč
MD 335	D 661	95,-Kč

3) Domníváme se, že posledním účetním zápisem musí být i v tomto případě (obdobně jak je to popsáno v části 2.2.1.1. Emise nových akcií) v souladu se způsobem zdanění na straně FO (příjem dle § 6 ZDP) a ekonomickou podstatou dané operace „převod“ dosažené ztráty na některý z účtů účetní skupiny 52x účetním zápisem:

MD 52x	D 661	5,-Kč
--------	-------	-------

Z hlediska daňového posouzení dosažené ztráty platí v tomto případě vše, co bylo výše uvedeno v části 2.2.1.1. Emise nových akcií. Domníváme se, že v tomto případě není možné aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm r) ZDP, protože v tomto případě není ekonomickou podstatou dané operace prodej vlastních akcií se ztrátou, nýbrž obecně způsob odměňování zaměstnanců. Tento způsob odměňování zaměstnanců je navíc zakotven v platném právním předpise (§ 158 odst. 2 ObchZ) a dále musí být uveden ve stanovách společnosti a ve většině případů bude navíc bude upraven v kolektivní smlouvě nebo vnitřním předpise společnosti.

4) Sražení zálohy na daň ze závislé z částky 5,-Kč uvedené v bodě 3) například ve výši 2,-Kč (praktické realizace bude samozřejmě spočívat v zahrnutí do základu daně a odvodu vyšší zálohy na daň ze závislé činnosti):

MD 331	D 324	2,-Kč
--------	-------	-------

#### 2.2.2. Postup dle § 178 odst. 4 ObchZ

V tomto případě by neměl popsáný postup činit z pohledu společnosti potíže jak z hlediska účetního, tak z hlediska daňového. Pohledávka zaměstnance z titulu jeho podílu na zisku bude započtena proti jeho závazku z titulu úhrady za akcie společnosti. Z hlediska daně z příjmů právnických osob by v tomto případě neměly vznikat na straně společnosti žádné dopady.

### III. ZÁVĚR - DOPORUČENÍ

1) Doporučujeme zapracovat do některého z pokynů řady “D”, případně publikovat jiným vhodným způsobem, závěry k této problematice, jak jsou popsány výše.

2) V rámci některé z příštích novel ZDP doporučujeme změnit úpravu § 6 odst. 9 písm h) ZDP tak, aby odpovídalo současnému znění obchodního zákoníku (§§ 158 a 178 odst. 4 ObchZ).

#### **Stanovisko MF:**

Při emisi akcií nabývaných zaměstnanci má být rozdíl pokryt z vlastních zdrojů (viz § 158 odst. 2 ObchZ ve znění platném od 1.1.2001). Těmito zdroji podle našeho názoru nemohou být náklady, neboť by to v konečném důsledku znamenalo, že je základní kapitál tvořen na vrub nákladů. Tento postup by byl v rozporu s Čl. I odst. 11 Úvodních ustanovení Postupů účtování pro podnikatele. Jsme však toho názoru, že ani obchodní zákoník nepředpokládá, že by vlastními zdroji měly být náklady. Např. v § 178 odst. 2) pracuje též s pojmem vlastní zdroje a zde je nepochybné (a to

i z dostupných komentářů), že se nemůže jednat o náklady. V neposlední řadě je třeba dodat, že i známé účetní osobnosti (ing. Fišerová, ing. Kunešová – Skálová) neřeší popisovaný problém ve svých odborných publikacích prostřednictvím nákladů, ale prostřednictvím účtů vlastního kapitálu (412, 427).

Prodej nakoupených vlastních akcií zaměstnancům pokládáme za správný. Nesouhlasíme však s účetní souvztažností MD 52x a DAL 661.

Z důvodů uvedených ve stanovisku odboru účetnictví nelze souhlasit s navrženými závěry k tomuto problému z hlediska daně z příjmů právnických osob.

Dosavadní ustanovení § 6 odst. 9 písm. h) ZDP bude účelné při vhodné příležitosti ze ZDP vypustit, s ohledem na novelu obchodního zákoníku, kterým byl zvláštní druh "zaměstnaneckých akcií" vypuštěn.

## 2. Daňové důsledky prodeje podniku od 1.1.2001

Předkládá: Ing. Marie Konečná, daňový poradce č. osvědčení 294  
Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

### I. POPIS PROBLEMATIKY

#### 1) Daňově neuznatelná ztráta z prodeje podniku

Novela zákona o daních z příjmů (zákon č. 492/2000 Sb.) nově výslovně řeší prodej podniku nebo jeho části (viz § 23 odst. 16 a § 24 odst. 2 písm. zn) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“). Jako daňový výdaj nelze uznat celkovou účetní ztrátu z prodeje podniku nebo jeho části. V souvislosti s tím se na prodej podniku či části podniku nebudou vztahovat ustanovení limitující uznatelnost jednotlivých složek prodávaného majetku příjmy z jeho prodeje tak, jak jsou uvedeny v § 24 odst. 2 ZDP (pozemky, technické zhodnocení pronajatého majetku, majetek vyloučený z daňového odpisování, cenné papíry, obchodní podíly, opční práva, pohledávky atd.).

Otázkou je, jak tuto ztrátu z prodeje stanovit s ohledem na znění § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP, který stanoví, že součástí nákladů na zajištění, dosažení a udržení příjmů je:

„...úhrn účetních hodnot majetkových složek podniku nebo jeho části při prodeji (§ 476 až 488 obchodního zákoníku) upravený u poplatníka účtujícího v soustavě podvojného účetnictví o *další související položky* zúčtované do nákladů v souladu se zvláštními právními předpisy (tj. zákon o účetnictví), a to jen do výše příjmů z jeho *prodeje zvýšených o související částky zúčtované do příjmů (výnosů) v souladu se zvláštními právními předpisy (tj. zákon o účetnictví)*. .....Pro účely tohoto ustanovení se nepoužijí ostatní ustanovení tohoto odstavce, která omezují uplatnění výdajů (nákladů) vyšší souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných majetků...“

Z výše uvedeného vyplývá, že prodej podniku či jeho části z účetního hlediska by měl být posuzován následovně:

1) Zaúčtování vlastního prodeje - převod aktiv a pasiv, kdy aktiva se při prodeji podniku zaúčtují do nákladů a příjem z prodeje a převáděné závazky (resp. dohadné pasivní účty) do výnosů. To znamená, že z účetního hlediska bude postupováno tak, jak je popsáno v komplexním materiálu Doc. Ing. Hany Vomáčkové, Doc. Ing. Hany Březinové a Ing. Jiřího Nesrovnala, „Prodej podniku“, který byl projednáván na Koordinačním výboru v minulém roce (s účetním postupem uvedeném v materiálu

vyšlo MF ČR v zásadě souhlas v zápisu z Koordinačního výboru ze dne 22.9.1999).

2) Další účetní zápisy související s prodejem podniku nebo jeho části, to je zejména rozpuštění opravných položek a rezerv ve vazbě na úbytek majetku v souvislosti s prodejem podniku nebo části podniku.

Otázkou je, jak určit případnou ztrátu, která bude v souladu s § 24 odst. 1 písm. zn) ZDP daňově neuznatelná a bude připočitatelnou položkou k základu daně. Je zcela jednoznačné, že uvedená ztráta bude zjišťována z účetnictví. Jako výchozím údajem bude účetní hospodářský výsledek vzniklý na základě účtování dle bodu 1). Domníváme se, že souvisejícími částkami zúčtovanými do výnosů v souladu se zvláštními právními předpisy (o které se zvyšuje pro účely § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP příjem z prodeje podniku nebo jeho části) jsou i částky opravných položek a rezerv, které váží na převáděná aktiva prodávajícího podniku (to znamená účtování dle bodu 2). Případnou daňově neuznatelnou ztrátu z titulu prodeje podniku tedy zjistíme jako účetní hospodářský výsledek z prodeje podniku, a to včetně výnosů z titulu opravných položek a rezerv rozpuštěných v souvislosti s prodejem podniku nebo jeho části.

Zdůvodnění

To, že výnosy z titulu rozpuštění opravných položek a rezerv jsou částkou související s prodejem podniku zúčtovanou do výnosů vyplývá:

1) Z obecné účetní zásady souvislosti nákladů a výnosů (§ 3 zákona o účetnictví, dále jen „ZoÚ“) je zřejmé, že rozpuštění rezerv a opravných položek je zcela jednoznačně účetní operací související s prodejem podniku či jeho části. Pokud by se podnik nebo jeho část neprodával, nebylo by důvod rezervy a opravné položky rozpouštět.

2) Článek XII Úvodních ustanovení postupů účtování pro podnikatele ve svém závěru uvádí, že při prodeji majetku se opravné položky, které se k němu váží, zruší vyúčtováním ve prospěch výnosů. Z toho jednoznačně vyplývá, že rozpuštění opravných položek je vzhledem k prodeji podniku „...související částka zúčtovaná do výnosů...“. Toto platí pro účetní i daňové opravné položky. Opravné položky by tedy nemělo být možné „převádět“ na nabyvatele části podniku a při prodeji majetku se opravné položky, které se k němu váží, zruší. Podobně je dle našeho názoru možno postupovat s ohledem na článek XI. odst. 7 úvodních ustanovení postupů účtování pro podnikatele také u rezerv.

Závěr:

Pokud výsledek všech výše uvedených relevantních účetních zápisů provedených v souvislosti s prodejem podniku nebo části podniku (to je účetních zápisů dle bodu 1) a 2)) bude při srovnání nákladů a výnosů ztrátou, nebude tato ztráta daňově relevantní a bude nutné o ni zvýšit základ daně. Tím je naplněna díkce zákona, která limituje výši daňově uznatelných nákladů ve vazbě na dopady účtování prodeje podniku včetně všech souvisejících položek zúčtovaných do nákladů a výnosů, tedy včetně výnosů z titulu rozpuštění opravných položek a rezerv rozpouštěných v souvislosti s prodejem podniku.

Na druhé straně se domníváme, že by měl být v daňovém přiznání zohledněn i rozdíl mezi daňovými a účetními zůstatkovými cenami prodávajícího majetku. Tento

rozdíl není výše citovaným ustanovením § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP vyloučen, protože v tomto případě není daňová uznatelnost vázána na výši příjmů z prodeje.

Pro daňové účely bude pak při zpracování daňového přiznání za celou společnost v řádném termínu postupováno standardně včetně sledování dodržení podmínek pro 10 % investiční odpočet dle § 34 ZDP apod.

## 2) Daňové posouzení opravných položek a rezerv rozpuštěných v souvislosti s prodejem podniku

V dalším kroku je pak nutno pro daňové účely posoudit další dopady prodeje podniku s ohledem na charakter výnosů, které s prodejem podniku souvisí.

Jde zejména o rozpuštění opravných položek a rezerv, u nichž by se při samotném výpočtu daňové povinnosti měl dle našeho názoru zohledňovat jejich charakter (dani podléhající či nepodléhající výnos), neboť zákon o dani z příjmů ustanovení o charakteru výnosů v rámci prodeje podniku nemodifikuje.

### Zdůvodnění

V případě rozpuštění účetních rezerv a opravných položek je výnos z titulu jejich rozpuštění vylučován ze základu daně na základě ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 3. ZDP. Z uvedeného ustanovení je patrné, že jedinými dvěma podmínkami pro vyloučení výnosu z titulu rozpuštění účetní opravné položky či rezervy ze základu daně je:

a) Zúčtování rezervy či opravné položky do výnosů (z uvedeného je patrné, že nebude relevantní, na který výnosový účet bude rozpuštění rezerv a opravných položek zaúčtováno).

b) To, že tvorba rezervy či opravné položky, která je rozpouštěna, nebyla daňově relevantním nákladem.

Žádnou další podmínku ZDP nestanovuje, z čehož vyplývá, že na závadu věci není ani to, že pro účely daňově neuznatelné ztráty z titulu prodeje podniku dle § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP uvedené výnosy zvyšují příjmy z titulu prodeje podniku. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP je speciálním ustanovením, ve kterém je popsáno, jakým způsobem bude určena daňově neuznatelná ztráta z titulu prodeje podniku bez jakékoliv daňové souvislosti dalšího posuzování položek, které vstupují do daného vzorečku. Dalším příkladem může být daňově odpisovaný majetek, který do daného vzorečku vstupuje taktéž v zůstatkových účetních cenách bez ohledu na to, že v rámci přiznání je následně zohledňován rozdíl mezi zůstatkovou cenou účetní a daňovou tohoto majetku (viz výše bod 1) *Daňově neuznatelná ztráta z prodeje podniku část Závěr*). Jako určitou analogii tohoto postupu je možné přirovnat ustanovení daňové nabývací ceny (§ 24 odst. 7 ZDP) v případě vkladu. I v tomto případě snižuje účetní opravná položka vytvořená k vkládanému majetku (například k zásobám) daňovou nabývací cenu obchodního podílu bez ohledu na to, že byla vytvořena proti daňově nerelevantním nákladům (viz například příspěvek Ing. Jany Skálové „Vklad aktiv s opravnou položkou do obchodní společnosti“ - Koordinační výbor ze dne 17.12.1997).

### Závěr:

Daňové posouzení výnosů z titulu opravných položek a rezerv rozpuštěných v souvislosti s prodejem podniku, respektive části podniku, bude standardní jako v jiných případech, to znamená, že rozpouštění účetních rezerv a opravných položek

bude daňově nerelevantním výnosem, a to bez ohledu na „funkci“ těchto výnosů při výpočtu daňově nerelevantní ztráty z prodeje podniku nebo části podniku dle § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP.

## II. ZÁVĚR - DOPORUČENÍ

Doporučujeme zapracovat do některého z pokynů řady “D”, případně publikovat jiným vhodným způsobem závěry k této problematice, jak jsou popsány výše.

### **Stanovisko MF:**

Vzhledem ke složitosti případu a ke krátké lhůtě poskytnuté na přípravu stanoviska navrhuje odložit řešení problému na některý z dalších koordinačních výborů. Nejde o problém, který je nutné uzavřít v termínu pro podávání daňových příznání za rok 2000, a proto považujeme za vhodné stanovisko důkladně připravit.

## 3. Problematika přechodu účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok

Předkládá : Ing. Miroslav Mrázek, daňový poradce č. osvědčení 132  
Mgr. Jiří Teichmann, daňový poradce č. osvědčení 1641

### 1. Úvod - Legislativní změny

*Novelizované znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZU“) ve znění změn, které přinesl zákon č. 492 /2000 Sb. ze dne 12. prosince 2000, nově v rámci svého ustanovení § 3 odstavec 2 definuje účetní období, a to následovně: „Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců. Účetní období při vzniku účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo při zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního roku může být o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců. V případech přeměn společností nebo družstev s výjimkou změny právní formy účetní období začíná rozhodným dnem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku, jde-li o nástupnickou účetní jednotku. U zanikající účetní jednotky končí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni podle zvláštního právního předpisu. Účetní jednotky, které jsou podnikateli, mohou uplatnit hospodářský rok pouze se souhlasem příslušného správce daně.<sup>10)</sup> Ostatní účetní jednotky mohou uplatnit hospodářský rok pouze se souhlasem Ministerstva financí (dále jen "ministerstvo")“.*

*Postup účetní jednotky při změně účetního období je definován v rámci ustanovení § 3 odstavec 3 zákona o účetnictví takto: „O změnu účetního období podle odstavce 2 (viz výše uvedené) může účetní jednotka požádat s uvedením předpokládaného dne a důvodu této změny příslušného správce daně nebo ministerstvo nejpozději tři měsíce přede dnem uvedeným v žádosti. Při rozhodování o žádosti účetní jednotky postupuje správce daně podle zákona o správě daní a poplatků nebo ministerstvo podle správního řádu; o žádosti rozhodnou bezodkladně, nejpozději do 30 dnů od zahájení řízení. Správce daně nebo ministerstvo mohou svůj souhlas odmítnout, jen mají-li k tomu objektivní a zásadní hospodářské důvody. Účetní jednotka nesmí*

nově vymezené účetní období uplatnit dříve, než je jí doručeno souhlasné rozhodnutí správce daně. Pomine-li důvod, na základě kterého byl udělen souhlas s uplatněním nově vymezeného účetního období, musí o tom účetní jednotka informovat příslušného správce daně nebo ministerstvo a znovu požádat o změnu účetního období podle věty první.“

*Novelou zákona č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), přijatou taktéž v rámci zákona č. 492/2000 Sb. bylo nově v rámci ustanovení § 17a definováno zdaňovací období, a to následovně:*

„Zdaňovacím obdobím je

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než kalendářní rok.“

## 2. Definice problému

- a) Z výše uvedených legislativních změn vyplývá, že období bezprostředně předcházející změně účetního období, které je kratší než 12 měsíců, je účetním obdobím ve smyslu ZU. Z novelizovaného znění ZDP však nelze jednoznačně stanovit, zda-li se v tomto případě jedná o zdaňovací období ve smyslu ZDP. Tato nejasnost přináší rozsáhlé problémy v souvislosti s aplikací mnoha hmotně právních ustanovení, která obsahují vazbu jejich použití na zdaňovací období nebo jeho část.
- b) Legislativní změny nepostihují situaci, kdy daňový subjekt chce mít účetním obdobím hospodářský rok, a to již od počátku svého vzniku.

## 3. Rozbor problematiky „zkráceného přechodného období“

Při přechodu účetního období z kalendářního roku na rok hospodářský musí každá účetní jednotka překlenout účetní období bezprostředně předcházející této změně. Délka tohoto přechodného období při této změně nebude nikdy rovna 12 měsícům, neboť potrvá od 1. ledna do posledního dne měsíce předcházející první den hospodářského roku (poslední den některého z měsíců leden až listopad).

Účetní jednotka se může rozhodnout, zda nové účetní období v podobě hospodářského roku začne v tomtéž kalendářním roce nebo až v kalendářním roce následujícím. Takové přechodné období pak potrvá buď:

- 1 až 11 měsíců („zkrácené přechodné období“) nebo
- 13 až 23 měsíců („prodloužené přechodné období“).

„Prodloužené přechodné období“ bude v souladu s novelizovaným zněním ZDP (§17a písm. d) ZDP) považováno za zdaňovací období.

Z novelizovaného znění ZDP nevyplývá, že se v případě „zkráceného přechodného období“ jedná o zdaňovací období ve smyslu tohoto zákona. Podle ustanovení § 38m odstavce 3 písm. c) ZDP je však účetní jednotka povinna podat za toto „zkrácené přechodné období“ daňové přiznání, a to k poslednímu dni měsíce, předcházejícímu první den hospodářského roku.

S ohledem na tuto skutečnost, je v dalším nutno stanovit jednoznačný postup při aplikaci několika hmotně právních ustanovení ZDP a dalších souvisejících právních předpisů, které se odvolávají na skutečnosti související se zdaňovacím obdobím, a to zejména uplatnění daňových odpisů (§ 30 a násl. ZDP), reinvestičního odpočtu (§ 34 odstavec 3 ZDP), daňové ztráty (§ 34 odstavec 1 ZDP), tvorbu a rozpouštění rezerv a opravných položek na pohledávky (zákon o rezervách) a odpisů pohledávek (ZDP).

Dále uvedený návrh pokrývá pouze oblast daně z příjmů právnických osob. Z tohoto důvodu v něm nejsou zmíněna ustanovení dotýkající se daně z příjmů fyzických osob.

#### 4. Návrh postupu při uplatnění ZDP a souvisejících právních předpisů ve „zkráceném přechodném období“

„Zkrácené přechodné období“ není zdaňovacím obdobím. Protože se jedná o část kalendářního roku a protože kalendářní rok je v souladu se zněním § 17a zdaňovacím obdobím, jedná se o část zdaňovacího období.

Při přípravě daňového přiznání za „zkrácené daňové období“ bude daňový subjekt postupovat obdobně jako dosud v případech, kdy vznikala povinnost podat daňové přiznání za část kalendářního roku (ukončení činnosti apod.).

Pro výpočet daňové povinnosti za „zkrácené přechodné období“ budou některá ustanovení ZDP a souvisejících předpisů aplikována takto:

##### a) Odpisy majetku ve smyslu ustanovení § 31 a 32 ZDP

- *V případě hmotného majetku budou daňové odpisy ve smyslu ustanovení § 26, odstavec 7 písm. a) bod 3 realizovány ve výši jedné poloviny ročního odpisu.*
- *V případě nehmotného majetku*
  1. *V případě nehmotného majetku evidovaného v majetku daňového subjektu do 31. prosince 2000 se postupuje ve smyslu ZDP ve znění platném do 31. prosince 2000, tzn. že daňové odpisy budou rovněž uplatněny ve výši jedné poloviny ročního odpisu.*
  2. *V případě nehmotného majetku evidovaného v majetku daňového subjektu od 1. ledna 2001 bude podle ZDP v souladu s ustanovením § 24 odstavec 2 písm. v) ZDP uplatněn účetní odpis.*
- *V případě drobného investičního (dlouhodobého) majetku bude v souladu s ustanovením § 24 odstavec 2 písm. v) ZDP uplatněn účetní odpis.*

##### b) Reinvestiční odpočet ve smyslu § 34 odstavec 3 ZDP

- *Reinvestiční odpočet podle ustanovení § 34 odstavce 3 a 4 ZDP lze uplatnit v plné zákonné výši.*

##### c) Uplatnění daňové ztráty podle § 34 odstavec 1 ZDP

- *Od základu daně lze ve „zkráceném přechodném období“ odečíst daňovou ztrátu vzniklou nebo vyměřenou v předchozích obdobích.*
- *Daňová ztráta vzniklá v tomto „zkráceném přechodném období“ je položkou odčitatelnou v následujících 7 zdaňovacích obdobích.*

d) Uplatnění rezerv na opravu hmotného majetku podle zákona o rezervách

- *V rámci „zkráceného přechodného období je možné tvořit i rozpouštět rezervy na opravu hmotného majetku podle ustanovení § 7 zákona o rezervách.*
- *V případě, že v rámci „zkráceného přechodného období“ bude prováděna oprava, na kterou byla rezerva vytvořena, bude tato oprava přednostně hrazena z rezervy (ustanovení § 4 odstavec 1 zákona o rezervách)*

e) Opravné položky k pohledávkám

- *Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení podle ustanovení § 8 zákona o rezervách ve vazbě na změněnou dikci ustanovení § 8 odstavec 1 zákona o rezervách (.....období, za které se podává daňové přiznání...) mohou být tvořeny.*
- *Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 podle ustanovení § 8a zákona o rezervách ve vazbě na změněnou dikci ustanovení § 8a odstavec 1 tohoto zákona (... období, za které se podává daňové přiznání...) mohou být tvořeny.*

f) Zálohy - § 38a odstavec 1, 3 a 4 ZDP

- *„Zkrácené přechodné období“ je obdobím zálohovým. Z tohoto důvodu budou i v tomto případě uplatňována ustanovení odstavce 3 a 4 § 38a ZDP stejně jako v případě zdaňovacího období trvajících 12 měsíců.*

g) Odpis pohledávek

- *Poplatník účtující v soustavě podvojného účetnictví může v „zkráceném přechodném období“ uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů nejvýše 20% z neuhrazené části hodnoty pohledávky nebo ceny pořízení u pohledávky nabyté postoupením, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994, s výjimkou pohledávek uvedených v ustanovení § 24 odstavec 2 písm. y) bod 1 a 2 ZDP a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 též s výjimkou pohledávek uvedených v předposlední větě § 24 odstavec 2 písm. y) ZDP. Celkově lze uplatnit jako výdaj (náklad) nejvýše neuhrazenou část hodnoty pohledávky nebo cenu pořízení pohledávky nabyté postoupením. Obdobně lze postupovat i u celého souboru těchto pohledávek.*

5. Rozbor problematiky účetního období při vzniku účetní jednotky, která chce od počátku aplikovat účetní období v podobě hospodářského roku

ZÚ umožňuje v rámci ustanovení § 3 odstavec 2 tohoto zákona používat jako účetní období kalendářní nebo hospodářský rok.

Ze znění žádného právního předpisu nevyplývá povinnost účetní jednotky nejprve použít jako účetní období kalendářní rok a teprve po té přejít změnou k účetnímu období v podobě hospodářského roku. Z výše uvedeného vyplývá pro účetní jednotku možnost užívat jako účetní období hospodářský rok, a to již od okamžiku jejího vzniku.

Jako účetní období si účetní jednotka může zvolit hospodářský rok, tj. období po sobě jdoucích 12 kalendářních měsíců začínající jiným měsícem než leden.

Nově existující subjekt je v rámci registračního řízení povinen sdělit správci daně, jaké účetní období od okamžiku svého vzniku tento subjekt používá. Finanční úřad,

pokud nemá oprávněné pochybnosti, udělí ještě v rámci registračního řízení souhlas s používáním tohoto účetního období.

Účetní jednotka používající již od svého vzniku hospodářský rok jako účetní období nežádá o změnu. Proto se neuplatní ustanovení o povinnosti podat žádost o souhlas se změnou ve lhůtě tří měsíců předcházejících používání jiného účetního období.

Pokud si účetní jednotka zvolí jako účetní období hospodářský rok, který započne běžet dnem jejího vzniku (tj. dnem zápisu do Obchodního rejstříku), nevystává v záležitosti jejího účetního období žádný problém.

Pokud účetní jednotka právně vznikne k jinému dni (např. ke dni 1.dubna), než který je prvním dnem jejího účetního období (např. ke dni 1. září pro hospodářský rok od září do srpna), představuje období od 1.dubna do 31. srpna první účetní období tohoto subjektu, a to stejně jako v případě subjektu, který do 1.1.2001 vznikl v průběhu kalendářního roku. Toto účetní období představuje část zdaňovacího období, neboť je částí hospodářského roku.

1. Návrh postupu v případě, kdy účetní jednotka používá účetní období v podobě hospodářského roku již od okamžiku svého vzniku

Účetní jednotka může již od svého vzniku použít jako účetní období hospodářský rok. Povinnost požádat finanční úřad o možnost použití tohoto účetního období nevzniká. Účetní jednotka má však v rámci registračního řízení povinnost informovat správce daně o tom, jaké účetní období bude účetní jednotka používat.

V případě, že účetní jednotka nevznikne k prvnímu dni svého určeného účetního období, představuje období od okamžiku vzniku do dne předcházející tomuto účetnímu období zkrácené účetní období, které z hlediska ZDP představuje část zdaňovacího období, které je hospodářský rok.

## 7. Závěr

Doporučujeme zpracovat do některého z pokynů řady „D“ případně publikovat jiným vhodným způsobem, výklad k této problematice, jak je popsán výše.

### **Stanovisko MF:**

Jakékoliv období kratší než období uvedené v § 17a písm. a) až d) je částí zdaňovacího období, jak uvádí i předkladatelé příspěvku (bod 4.). Do konce roku 2000 nebyly pochybnosti o povinnosti poplatníka podat daňové přiznání za období kratší než zdaňovací období (např. při vstupu do likvidace, prohlášení konkursu, sloučení - § 40 zákona o správě daní a poplatků), t. j. za část zdaňovacího období a v minulosti toto nikdy nebylo zpochybnováno. Z toho vyplývá, že za část zdaňovacího období, která předchází zdaňovacímu období podle § 17a je poplatník povinen podat daňové přiznání. S výrazem "zkrácené přechodné období" nově zavedeným předkladatelem příspěvku nesouhlasíme, neboť se jedná o část zdaňovacího období

K uplatnění položek, o které se snižuje základ daně lze souhlasit se závěry v bodu 4. písmenech a) až c) a písmenu f).

Pokud jde o odpis pohledávek uvedený v písm. g) uvádíme, že 20% z neuhrazené částky hodnoty pohledávky lze uplatnit pouze za zdaňovací období a nikoliv pouze za část zdaňovacího období. Proto s názorem uvedeným v příspěvku nelze souhlasit.

Rezervy a opravné položky se podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tvoří za zdaňovací období, které je pro účely tohoto zákona vymezeno v § 3. Z dikce zákona je tedy jednoznačně zřejmé, že v jiném případě než po splnění výše uvedených podmínek (tedy např. za část zdaňovacího období) není možno uplatňovat v základu daně rezervy na opravu majetku podle § 7, ani tvořit opravné položky podle § 8 a § 8a zákona o rezervách.

K tvorbě rezerv (písm. d) a opravných položek (písm. e) je nutno konstatovat, že rezervy na opravy hmotného majetku podle § 7 zákona o rezervách lze jednoznačně tvořit pouze za zdaňovací období, které je vymezeno v § 3 zákona o rezervách, tedy za zdaňovací období vymezené v zákoně o daních z příjmů, pokud u příslušné právnické osoby trvá nejméně 12 měsíců nebo pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze nebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva. Stejně tak nelze za období kratší než 12 kalendářních měsíců (viz předchozí text) uplatňovat odpisy starého bloku pohledávek.

Jinak je tomu u opravných položek k pohledávkám, kdy je možnost uplatňovat opravné položky při splnění zákonných podmínek i v případě, kdy je povinnost podat daňové přiznání za období kratší. Přitom je rozhodující, zda uplynula příslušná lhůta po splatnosti a v případě vyšší tvorby bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení. Zároveň je nezbytné odlišovat hodnotu pohledávky a cenu pořízení pohledávek u pohledávek nabytých postoupením. Nelze tvořit opravné položky k pohledávkám vzniklým z titulu úvěru, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, a to ani tehdy, pokud je další subjekt získá jejich postoupením.

Uvedené závěry vyplývají jednoznačně ze zákona o daních z příjmů, proto nevidíme důvod uvádět je v pokynu řady D.

Uplatnění hospodářského roku jako účetního období již od počátku existence účetní jednotky nemá zákonnou oporu, neboť tato je zakládána a vzniká v reálném čase, kterým je kalendářní rok. Hospodářský rok, který je účetní kategorií, může účetní jednotka uplatnit pouze se souhlasem příslušného správce daně nebo Ministerstva financí (srovnej poslední dvě věty § 3 odst. 2 ZoÚ), tzn. že musí o uplatnění požádat (postupem podle § 3 odst. 3 ZoÚ), i když se jedná o jeho „první“ použití. Požádat může jen ten, kdo vznikl, resp. má právní subjektivitu. O změnu účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok lze tedy požádat až po vzniku účetní jednotky, nikoliv např. při jejím založení. Navíc si lze jen stěží představit, že by u rejstříkového soudu účetní jednotka vznikla zrovna k 1. dni měsíce, který by byl současně počátkem hospodářského roku.

Účetní období bezprostředně přecházející změně účetního období může být kratší i delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců (viz § 3 odst. 2 ZoÚ). To platí i ve výše uvedeném případě. V situaci popsané v posledním odstavci bodu 6 materiálu, ale i v jiných podobných případech, by bylo toto předcházející účetní období kratší. Jelikož § 17a zákona o daních z příjmů neuznává za zdaňovací období takové „kratší účetní období“, již bylo doporučeno účetním jednotkám a doporučováno i v tomto stanovisku, aby se účetní jednotky v rámci postupu podle § 3 odst. 3 zákona o účetnictví dohodli s příslušným správcem daně na tom, že uvedené „kratší účetní období“ se přiřadí k bezprostředně následujícímu účetnímu období, čímž vznikne účetní období delší než 12 měsíců, které bude současně

zdaňovacím obdobím podle § 17a písm. d zákona o daních z příjmů. (Jde o obdobu situace v souvislosti se vznikem a zánikem účetní jednotky podle příslušné věty § 3 odst. 2 ZoÚ).

#### 4. Problematika rozdílu mezi příjmy dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a příjmy dle § 7 ZDP

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce č. osvědčení 3  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757  
Ing. Martin Tuček, daňový poradce č. osvědčení 152

##### I. ÚVOD

Cílem tohoto příspěvku je řešení problematiky zdaňování příjmů, které jsou na rozhraní mezi příjmy dle § 6 ZDP a § 7 ZDP. V praxi existuje množství případů, které nejsou v ZDP jednoznačně řešeny, respektive na základě platné právní úpravy nelze zcela jednoznačně určit, zda se jedná o příjem dle § 6 ZDP nebo jde o příjem dle § 7 ZDP. Stanoviska jak správců daně, daňových subjektů, tak i soudů, jsou v mnohých identických (respektive téměř identických) případech různá. Takových případů v poslední době začíná přibývat s tím, že lze předpokládat, že tento trend bude například i v souvislosti s poslední novelou obchodního zákoníku (zákon č. 370/2000 Sb.) pokračovat. Problém nastává v případech, kdy je určitý příjem posouzen daňovým subjektem jako příjem dle § 7 ZDP s tím, že stanovisko správce daně je takové, že se jedná o příjem dle § 6 ZDP. Většinou následuje doměření daně ze závislé činnosti plátcí daně, a to většinou bez ohledu na to, že z těchto příjmů daň zaplatil v rámci svého daňového přiznání poplatník. De facto takový postup znamená, že uvedený příjem je zdaněn podruhé pouze jinou technikou.

Správcem daně je odkazováno, že tuto skutečnost si má poplatník zohlednit v rámci svých daňových povinností (formou dodatečného přiznání k dani z příjmů a případné žádosti o vrácení přeplatku dle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“)). Tento postup daňové subjekty v některých případech akceptují, což pomíneme-li případné penále (§ 63 ZDP), vede ve většině případů ke stejným celkovým daňovým příjmům do státního rozpočtu. V jiných případech jde daňový subjekt se správcem daně do sporu, který většinou končí soudním rozhodnutím v rámci přezkumu daňových rozhodnutí.

V každém případě dle našeho názoru náklady na správu daně související s těmito případy jsou mnohdy vyšší jako případné zvýšené příjmy státního rozpočtu. Jsme toho názoru, že v souladu s § 1 odst. 2 ZSDP a § 2 odst. 2 ZSDP je z pohledu správce důležité, aby se naplnily daňové příjmy státního rozpočtu a nikoliv jakou formou, při zohlednění nákladů jak na straně správce daně, tak na straně daňového subjektu. Aplikováno na popisovaný případ, není důležité, zda budou v uvedeném sporném případě příjmy zdaněny dle § 6 ZDP či dle § 7 ZDP, ale zda budou zdaněny daní z příjmů fyzických osob. Tím v žádném případě nechceme nabádat k pohrdání právem. Domníváme se však, že spory o to, zda se jedná o příjmy dle § 6 ZDP nebo o příjmy dle § 7 ZDP v mnohých případech komplikují a stěžují práci nejen daňovým subjektům, ale i samotným správcům daně bez jakéhokoliv výrazného dopadu těchto sporů do státního rozpočtu, zvláště když problematika není jednoznačná a spor je pouze o techniku výběru daně nikoliv o základ daně a daň.

Na základě výše uvedených skutečností navrhuje:

##### II. NÁVRH ŘEŠENÍ

Zpracovat do některého z výkladových pokynů řady „D,, následující text (dále uvedený text vychází z jedné z pracovních verzí návrhu pokynu D-190):

*„Zjistí-li správce daně, že plátce daň nesrazil, ačkoli daň měl podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů srazit, předepíše mu správce daně daň k přímému placení. Pokud plátce daně daň nesrazil nebo nevybral od poplatníka a prokáže, že částky daně, které jsou předmětem předpisu k přímému placení, byly již uhrazeny na základě daňového přiznání poplatníka a byly zahrnuty do celkového základu daně z příjmů fyzických osob, u jehož zdanění plátcem daně k pochybení došlo, tyto částky nepředepíše správce daně plátcovi k přímému placení.“*

V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že i tuto otázku budeme jakožto veškeré jiné daňové otázky posuzovat v souladu s obecnými zásadami daňového řízení (např. § 2 odst. 7 ZSDP).

### III. ZDŮVODNĚNÍ

1) Výše uvedený výklad je v souladu se zásadou, že jeden identický příjem není možné zdaňovat dvakrát daní z příjmů. K tomu de facto dochází, pokud je uvedený příjem zdaněn jednou poplatníkem dle § 7 ZDP a podruhé je zdaněn, když je daň předepsána k přímému placení plátcovi daně v rámci posouzení uvedeného příjmu jako příjmu dle § 6 ZDP. S touto zásadou (jeden příjem není možné dvakrát zdanit daní z příjmů) je možné se setkat i v některých daňových judikátech:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č.j. 10 Ca 100/99-26 ze dne 18.5.1999 publikovaný v časopise Správní judikatura 10-12/99 na str. 367. V předmětné kauze byla řešena otázka zajištění daně v případě úhrad ve prospěch daňových nonrezidentů dle § 38e ZDP. Žalobce - český daňový rezident toto zajištění neprováděl a správce daně proto částky, které nebyly zajištěny, předepsal k přímému placení českému daňovému rezidentovi. Na druhou stranu však bylo prokázáno, že daňový nonrezident (stálá provozovna dle § 22 odst. 2 ZDP) na zajištění, jehož daňové povinnosti mělo být českým daňovým rezidentem zajištění daně dle § 38e ZDP prováděno, si své daňové povinnosti vůči ČR řádně vypořádal na základě daňového přiznání k dani z příjmů. Soud k této situaci konstatoval: „Je-li u jednoho daňového subjektu zjištěno, že daň z příjmů za rok 1996 byla zaplacená, pak daňový dluh neexistuje a neexistuje-li dluh, jeho úhradu nelze vymáhat. Právě se zřetelem ke skutečnosti, že se jedná o zajišťovací institut, není správný názor žalovaného, že při posuzování dluhu plátce není vůbec rozhodné, zda daňový poplatník svou daňovou povinnost splnil či nikoli. Jestliže totiž daňový subjekt daňovou povinnost splnil a dále by plátcovi byla uložena povinnost hradit dluh, který neexistuje, vznikl by přeplatek, který by bylo nutno vrátit.

Jinými slovy řečeno, při rozhodování o předpisu zaplatit částku rovnající se zajištění úhrady na daň v návaznosti na daňovou kontrolu provedenou s odstupem několika let má význam to, zda na dani, ve prospěch které mělo být zajištění provedeno, existuje dluh.

Protože uvedený žalobní důvod je opodstatněný, soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Je zcela jednoznačně patrné, že výše uvedený závěr soudu je zcela v souladu s tím, co výše navrhuje, tedy, že není relevantní způsob placení daně (plátcem či poplatníkem), ale to, zda je daň zaplacená. Jsme také přesvědčeni, že institut zajištění daně dle § 38e ZDP je analogický s placením daně ze závislé činnosti

plátcem daně dle § 38h ZDP. V obou případech se v zásadě jedná o zálohu na daňovou povinnost poplatníka placenou plátcem.

2) Výše uvedený výklad je v souladu se základními zásadami daňového řízení, a to především:

a) Vybrání daňových příjmů státu správcem daně ve správné výši (viz § 1 odst. 2 ZSDP, § 2 odst. 2 ZSDP).

b) Hospodárnost daňového řízení (viz § 2 odst. 1 a 2 ZSDP).

3) Domníváme se, že řešení, které výše navrhuje, není jenom naším názorem na uvedenou problematiku, ale jde v zásadě i o názor MF ČR. O tom svědčí:

a) Výše zmiňovaný pracovní návrh pokynu D-190.

b) Návrh neschválené novely ZSDP, ve které byl mimo jiné MF ČR navrhován nový § 6a odst. 4 ZSDP ve znění:

*„(4) Nesplní-li plátce daně některou ze svých povinností stanovených v § 6 odst. 3, stanoví mu správce daně daň k přímému placení. Pokud plátce daně daň poplatníkovi nesrazil nebo ji od něho nevybral a prokáže, že částka daně, která je předmětem přímého placení, byla již uhrazena na základě daňového přiznání poplatníka, u jehož zdanění plátcem daně k pochybení došlo, tuto částku mu správce daně nestanoví.“*

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že prosazení výše zmíněného výkladu k této otázce je společným zájmem KDP ČR i MF ČR.

#### IV. ZÁVĚR-DOPORUČENÍ

Doporučujeme zapracovat do některého z pokynů řady “D”, případně publikovat jiným vhodným způsobem, výklad k této problematice, jak je popsán výše.

#### **Stanovisko MF:**

Daňové nakládání s příjmy podle § 6 a § 7 je rozdílné a rozdílná je i konstrukce základu daně. U zaměstnanců se předpokládá, že náklady nutně spojené s výkonem práce hradí zaměstnavatel (a nejsou předmětem daně u zaměstnance), u podnikatelů a jiných nezávisle činných osob se uplatňuje systém, kdy poplatník náklady uplatňuje sám oproti svým celkovým příjmům.

Rozdílný je i způsob placení povinného pojistného na sociální a zdravotní pojištění. Za této situace je dodržení předkladateli zmíněných zásad velmi obtížné a navržené řešení velmi kasuistické, nereagující na všechny situace, které mohou nastat. Korektní řešení nelze nalézt bez zásadní změny daňového zákona (a pravděpodobně i zákonů o povinném pojistném). Jde především o otázku postavení zaměstnance jako daňového dlužníka.

#### 5. Problematika aplikace zajištění daně u příjmů uvedených v ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce č. osvědčení 2  
Ing. Pavel Beran, daňový poradce č. osvědčení 2855

Problém:

*V souvislosti s přijetím zákona č. 492/2000 Sb. dochází s účinností od 1.1.2001 mimo jiné i ke změně v ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4. Nově se zde*

*objevuje pojem investiční instrument, který je definován v zákoně o cenných papírech a který zahrnuje širokou paletu nástrojů kapitálového a peněžního trhu. Právě s ohledem na značnou variantnost těchto nástrojů pak při aplikaci výše uvedeného ustanovení vznikají nejasnosti, které příjmy měl zákonodárce při formulování nového znění na mysli.*

Citace předpisu:

Znění § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 s účinností od 1.1.2001:

4. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních instrumentů podle zvláštního právního předpisu<sup>71)</sup>,

<sup>71)</sup> § 8b zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění zákona č. 362/2000 Sb. “.

Rozbor situace:

Z výše citovaného ustanovení vyplývá, že se od 1.1.2001 mají příjmy „obdobné úrokům a jiným výnosům z poskytnutých úvěrů a půjček“ z investičních instrumentů, a to včetně derivátů, plynoucí daňovým nerezidentům zdaňovat daní z příjmů vybírané srážkou (neuplatní-li se příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění) podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1.

Obecně lze říci, že deriváty nejsou zrovna nejvhodnějším objektem pro uplatnění srážkové daně, a to především z technických důvodů. Z principu transakcí plyne, že výsledkem derivátového obchodu může být buď dodávka podkladového nástroje, za podmínek, které jsou pro partnera buď výhodné nebo nevýhodné - a na to nelze technicky uplatnit srážkovou daň - nebo peněžitá kompenzace ve výši hospodářského výsledku, kterého by protistrana dosáhla, kdyby došlo ke skutečné dodávce podkladových instrumentů. Srážkovou daň nemůžeme aplikovat na reálnou hodnotu, respektive na hospodářský výsledek z derivátu v průběhu obchodu. Tyto částky představují pouze potencionální příjem. Uplatnění daně v průběhu obchodu popírá funkčnost obchodu a hrozí, že partner obchodu zruší. Praktickým výsledkem této novely zákona o daních z příjmů bude nejspíš zrušení obchodování s těmito partnery.

Ze současného znění příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů nelze jednoznačně určit, jaké druhy příjmů a v jaké výši jednotlivé typy příjmů podléhají zdanění zvláštní sazbou daně. Změnou znění zákona v příslušném ustanovení již nelze vztáhnout toto ustanovení výhradně na příjmy z držby cenných papírů, tak jak tomu bylo do 31.12.2000.

Podle našeho názoru by bylo možné tento typ daně aplikovat na příjmy partnera, které jsou obdobné úrokům a plynou z těch finančních nástrojů, u kterých je smlouveno peněžní plnění. Klasickým příkladem jsou některé úrokové deriváty. Níže je uveden jako typický úrokový produkt Interest rate swap (IRS) a návrh pro realizaci srážkové daně u tohoto typu obchodu, přičemž obdobný postup by mohl být uplatněn i u jiných úrokových derivátů a rovněž dalších derivátů, kdy banka poskytuje partnerovi peněžité plnění a toto plnění je pro partnera výnosem. Z principu věci pak plyne, že není možné uplatnit srážkovou daň na deriváty, kdy je poskytována partnerovi dodávka podkladového instrumentu za předem určenou cenu (včetně měnových derivátů), protože zde není možné identifikovat zdanitelný příjem partnera.

IRS představuje dohodu dvou protistran o výměně úroků vypočtených z dohodnuté pomyslné hodnoty fiktivních vkladů (ve stejné výši, stejné měně) po stanovenou dobu

trvání IRS. Tento finanční nástroj je oceňován reálnou hodnotou. Reálná hodnota IRS se mění v návaznosti na změny úrokových sazeb, od kterých je odvozen výpočet částky budoucích nákladových a výnosových úroků z IRS.

Zisky a ztráty z reálné hodnoty představují nerealizovaný hospodářský výsledek, t.j. rozdíl mezi diskontovanými očekávanými platbami úroků ve všech budoucích úrokových periodách po dobu trvání obchodu.

V průběhu obchodu dochází k vypořádání úrokových plateb. K úrokovým platbám dochází na konci nebo na začátku jednotlivých úrokovacích období. Interest rate swaps obvykle přesahují jedno úrokovací období, čili dochází k několika úrokovým platbám. IRS jsou smlouveny často tak, že obě „nohy“ obchodu jsou nastaveny na stejné úrokové periody např. 3 M, v některých případech však se úrokové periody nekryjí. Rovněž je možné provést započtení plateb na konci nebo na začátku jednotlivých úrokových period.

Pokud v den úhrady závazku banky z IRS přesahuje tento závazek naběhlou úrokovou pohledávkou, bude rozdíl mezi závazkem banky a pohledávkou banky považován za základ pro zdanění a na tento základ bude uplatněna příslušná sazba srážkové daně. Platba závazku bude zkrácena o vyměřenou srážkovou daň.

Ve výše uvedeném případě přesto zůstává otázkou, zda se u popisovaného derivátu jedná o příjem, který by byl obdobný „úrokům a jiným výnosům z poskytnutých úvěrů a půjček“, přestože předmětem obchodování jsou úrokové platby.

FX OPCE - předmětem tohoto finančního nástroje je uzavření smlouvy, podle které si jedna strana kupuje (*za koupi tohoto práva hradí prodávajícímu opční prémii*) právo provést směnu určitého objemu jedné měny za druhou měnu a to za předem smluvený kurz. Toto právo může kupující strana využít nebo nevyužít. Strana prodávající má povinnost vyhovět kupujícímu.

*Opční prémie představuje pořizovací cenu opce a nedá se rovněž považovat za základ pro výpočet srážkové daně, protože v okamžiku platby nelze považovat opční prémii za příjem, který by byl pro partnera výnosem. Jedná se o zvláštní typ „investice“ jejímž výsledkem je získání určitého finančního aktiva a toto aktivum je realizováno buď v hospodářském výsledku nebo v pořizovací ceně dodaného podkladového nástroje a to až při expiraci opce.*

Ke dni expirace poslední části opce je zůstatek účtu Reálná hodnota FX opce zúčtován do nuly. Hospodářský výsledek ze změny reálné hodnoty derivátu se promítne do realizovaného hospodářského výsledku z provedení konverze za předem smluvených podmínek. Pro banku to znamená realizaci kursového rozdílu při směně, jehož výše je dána úrovní směnných kursů ČNB. Partner však realizuje úplně jiný kursový rozdíl daný způsobem zachycení této konverze podle jeho národních účetních standardů. Vzhledem k podstatě měnových (a stejně tak všech derivátů, jejichž podstatou je dodání podkladového nástroje, např. dodání dluhopisu, akcie nebo komodity) není možné zde identifikovat příjem - výnos partnera a tedy aplikovat srážkovou daň.

Závěr:

Námi popsané případy derivátů představují pouze zlomek možných produktů, se kterými se lze v běžných obchodních vztazích setkat. Byly však vybrány jako typové příklady, podle nichž by bylo možno aplikovat ustanovení § 22 odst. 1 písm.

g) bod 4 u jiných produktů. Proto doporučujeme projednat správný daňový režim v námi popsaných příkladech derivátových obchodů a vhodným způsobem jej publikovat.

Dále dáváme na zvážení, zda by předmětná ustanovení zákona neměla být revokována, popř. zrušena, neboť skutečně vedou k odlivu zahraničního kapitálu z České republiky u uváděných transakcí.

#### **Stanovisko MF:**

Způsob aplikace § 22 odst. 1 písm. g) bodů 4 a 7 je v současné době řešen v součinnosti s dotčenými odbory MF a experty ČNB. Po dokončení jednání bude KV KDP neprodleně informován o jeho výsledcích.

### **6. Místo vedení - nové kritérium pro určení daňové rezidence právnických osob v zákoně o daních z příjmů**

Předkládá: Ing. Marika Konečná, daňový poradce č. osvědčení 294  
Ing. Helena Navrátilová, daňový poradce č. osvědčení 133

*Poznámka: Materiál byl zpracován ve spolupráci s českou sekcí IFA (International Fiscal Association)- (za IFA se na podkladech podílela JUDr. Lenka Fialková)*

#### **Popis problému**

Novela zákona o daních z příjmů přinesla mimo jiné rozšíření kritérií pro určení poplatníků daně z příjmů právnických osob, kteří mají tzv. neomezenou daňovou povinnost (daňoví rezidenti).

Novela zavádí v § 17 alternativní kritérium „místo vedení“, kterým se podle ZDP rozumí „adresa místa, ze kterého je poplatník řízen“. Pojem „sídlo“ pak zákon používá jako legislativní zkratku zahrnující jak sídlo podle Obchodního zákoníku, tak již zmíněné, nově zavedené, místo vedení. V důvodové zprávě k vládnímu návrhu novely se uvádí, že cílem nové úpravy je zabránit daňovým únikům "spočívajícím v tom, že se daňový subjekt zaregistruje v zahraničí (daňovém ráji), ale faktické vedení firmy se prokáže na našem území".

Po provedení podrobné analýzy kritérií daňové rezidence v daňových systémech jiných států lze konstatovat, že většina států používajících statutární sídlo jako hlavní kritérium určení daňové rezidence společností, používá též místa vedení podniku jako kritérium doplňkové. Ve všech těchto státech však jsou k dispozici podrobné metodické výklady pojmu "místo vedení" nebo "místo skutečného vedení", nebo se vychází ze soudních judikátů. Vzhledem k tomu, že definice uvedená nově v § 17 je dle našeho názoru velice obecná, obracíme se na ministerstvo financí s návrhem na výklad tohoto pojmu. Nutnost výkladu je tím aktuálnější, že nyní lze předpokládat, že dojde k odlišné interpretaci pojmu místo vedení, a tím i možnému dvojímu rezidentství (ve smyslu národních legislativ) a dvojímu zdanění poplatníka. Bude tedy docházet k tomu, že takové společnosti se budou dovolávat smluv o zamezení dvojího zdanění, v nichž je jako preferenční kritérium pro vyřešení dvojí rezidence většinou používáno kritérium "místa skutečného vedení". Vzhledem k tomu, že tento pojem není ve smlouvách definován a nezaujímá k němu ani stanovisko Komentář k Modelové smlouvě OECD, bude třeba se opírat o tuzemský výklad tohoto pojmu.

#### **Analýza**

#### **Obchodní právo**

V Obchodním zákoníku se vyskytuje pojem "obchodní vedení". Tento pojem zde také není přesně definován a je vykládán jako výkon řádných činností v rámci společnosti (nikoliv tedy zastupování společnosti navenek).

§ 2 Obchodního zákoníku, odst. 3 stanovuje, že sídlem právnické osoby je adresa zapsaná jako její sídlo v obchodním rejstříku. Podnikatel je povinen zapisovat do obchodního rejstříku své skutečné sídlo. Skutečným sídlem je adresa místa, z něhož je právnická osoba svým statutárním orgánem řízena. V obchodním právu je tedy obsaženo pouze vymezení sídla jako místa působení statutárního orgánu.

### **Různé přístupy k chápání pojmu "místo vedení" z daňového hlediska**

V daňovém právu není pojem "vedení podniku" definován. Ve světě se lze setkat v podstatě se dvěma odlišnými přístupy: jeden bychom nazvali "místo nejvyššího (centrálního) vedení" a druhý "místo každodenního (praktického) vedení"

**"Místo každodenního (praktického) vedení"** (day-to-day management) je chápáno jako místo, kde dochází k pravidelnému rozhodování o činnosti podniku, a to mimo rozhodování statutárního orgánu. Může se totiž stát, že hlavní vlastní podnikatelská činnost je uskutečňována na jiném místě, než kde dochází k rozhodování na úrovni statutárního orgánu. Bezprostřední, každodenní řízení takovéto činnosti na místě, kde je tato činnost uskutečňována, je považováno za hlavní kritérium naplňující pojem "místo vedení", resp. "místo skutečného vedení".

Lze se domnívat, že tento přístup postihuje formálně založené společnosti v daňových rájích, jak bylo úmyslem zákonodárce.

Poznámka č. 1: Např. Nový Zéland připojil poznámku k Modelové smlouvě OECD, že bude chápat pojem "místo skutečného vedení" jako místo každodenního praktického vedení.

Poznámka č. 2: Podle německého práva se místo vedení podniku určuje vícestupňově. Prvním krokem je definovat si náplň činnosti, kterou nazýváme "vedení podniku". Například takto: patří sem úkoly běžného řízení podniku, tzn. starost o vystupování právnické osoby v souladu s právem ve vnějších vztazích, o uspořádání podnikové organizace, o vývoj krátkodobých plánů a taktiky, o daňové otázky a kontrolu celkové podnikové činnosti, o hladký chod denních podnikových záležitostí. Nepatří sem rozhodování o základech podnikové politiky a o mimořádných opatřeních.

Druhým krokem je určit osobu, která nese odpovědnost za výkon takto definovaných činností, a tuto odpovědnost skutečně vykonává.

Pojem **"místo nejvyššího (centrálního) vedení"** (superior management, central management) je chápán jako místo, kde jsou přijímána strategická rozhodnutí pro podnikání společnosti. Je to obvykle místo, kde osoba oprávněná jednat jménem společnosti vykonává řídicí činnost. Není to místo, kde jsou pokyny takové osoby vykonávány, nýbrž místo, kde jsou vytvářeny a dávány. Není-li možné podle těchto skutečností místo určit, většinou je rozhodující bydliště vrcholné vedoucí osoby. Mezi okolnosti, které se berou v úvahu patří:

- daňový domicil osob pověřených řízením;
- místo jednání statutárního orgánu;
- místo, kde jsou deklarovány dividendy;
- místo, kde se konají valné hromady;

- místo, kde společnost disponuje bankovním účtem;
- místo, kde se ukládá dokumentace společnosti a je k dispozici razítko;
- místo, kde jsou k dispozici právníci a účetní a další poradci společnosti;
- místo, odkud je vedena korespondence společnosti.

Považujeme za vhodné rovněž podotknout, že strategická rozhodnutí jsou v případě českých společností vlastněných zahraničními subjekty často přijímána v zahraničí, například v sídle evropské centrály, případně specializovaných řídicích střediscích (koordináčn  centra). Naopak, české osoby často působí ve statutárních orgánech dceřiných společností na Slovensku.

### **Postavení společníka**

Společník (akcionář) není zpravidla považován za vedoucího podniku. Pokud zasahuje do takové míry do vedení podniku, že v podstatě provádí většinu rozhodnutí týkajících se řízení, pokud nejenom dohlíží, kontroluje a případně ovlivňuje běžný chod podniku, ale neustále zasahuje do denní politiky podniku a trvale sám provádí potřebná běžná podniková rozhodnutí, pak může být považován za faktického vedoucího podniku. Pokud ovšem pouze dává vedoucímu podniku příkazy všeobecného charakteru k dosažení nejpříznivějších výsledků podnikání, rozhoduje o základech podnikové politiky a o mimořádných opatřeních, není takový jeho vliv považován za akt podnikového vedení.

### **Návrh řešení**

Místem vedení se rozumí místo, kde jsou uskutečňována každodenní rozhodnutí při řízení běžného chodu podniku (místo skutečného vedení, day-to-day management). Pokud toto místo nelze určit, je místem vedení místo, kde jsou uskutečňována strategická rozhodnutí (central management).

Tento závěr doporučujeme vhodným způsobem publikovat a začlenit do pokynu řady D.

### **Stanovisko MF:**

Záležitost je podrobně řešena Sdělením Ministerstva financí k problematice "místo vedení" a "skutečný vlastník", uveřejněným pod poř. č. 13 ve Finančním zpravodaji částka 1/2001. Interpretace pojmu „místo vedení“, uvedená v tomto Sdělení, představuje tzv. "hlavní vedení" podniku, tj. kde jsou uskutečňována strategická rozhodnutí s tím, že v tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost.

## **7. Duplicita odvodu daně u společníků VOS a komplementářů KS daňových nerezidentů, podnět k doplnění § 38e zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů**

Předkládá : Zdenka Holcmanová, daňový poradce č.osvědčení 1707

### **Popis problému**

1. Zákon č.586/92 Sb., o daních z příjmů, v § 38e odst. 3 mimo jiné ukládá plátcům daně povinnost srazit zajištění daně z podílu společníka veřejné obchodní společnosti, který je fyzickou osobou a není rezidentem České republiky ve

smyslu § 2 odst.3 zákona (dále jen „společník“), ve výši vypočtené podle § 16 zákona nejpozději v okamžiku, kdy o závazku veřejná obchodní společnost účtuje. Společnost je tak povinna srazit a do konce následujícího měsíce odvést zajištění daně ve výši 100% daňové povinnosti tohoto společníka (§ 38e odst.6 zákona ve spojení s § 16). K dalším alternativám okamžiku vzniku povinnosti provést srážku zajištění daně podle § 38e odst.3, t.j. při výplatě, poukázání, či připsání úhrady ve prospěch společníka - poplatníka, během účetního a daňového období nemůže u veřejné obchodní společnosti dojít dříve, než je při účetní závěrce zjištěna výše podílu společníka za zdaňovací období.

2. Poslední položkou účetní uzávěrky veřejné obchodní společnosti je právě rozdělení podílů pro společníky. Z výše rozdělených podílů, upravených pro zjištění základu daně podle § 23 zákona, vyplývá daňová povinnost jednotlivých společníků a zároveň také částka, která by měla být veřejnou obchodní společností sražena na zajištění daně společníka. Řádná účetní závěrka se provádí v souladu s účetními předpisy po skončení účetního (a daňového) období k datu 31.12.
3. Zpravidla se účetnictví k datu 31.12.uzavírá několik dnů před vypracováním daňového přiznání za uplynulé období, v souladu s vnitropodnikovými předpisy.

V souvislosti s daňovou povinností společníka veřejné obchodní společnosti tak v tomto případě vlastně souběžně vznikají dvě povinnosti, přičemž obě je třeba příslušným subjektem splnit v plné výši na účet poplatníka - společníka bez toho, že by automaticky splněním jedné z povinností zanikla, svojí částkou identická, povinnost druhá:

- a) Společník je povinen v příslušném termínu (obvykle do 31.3. nebo 30.6.) uhradit částku rovnající se „X“ vypočtenou podle § 16 zákona a
  - b) veřejná obchodní společnost je souběžně povinna do konce následujícího měsíce (dle případu obvykle dubna nebo července za předpokladu, že účetní závěrka byla provedena v březnu resp. v červnu) uhradit částku také ve výši rovnající se „X“ na zajištění daně společníka (stojí za připomenutí, že text zákona je v §38e odst.6 ve vztahu k odvodům částek sražených na podíl společníka veřejné obchodní společnosti nepřesný, jelikož hovoří o odvodu částek,... za předchozí kalendářní měsíc...“, u společníka se však jedná o odvod za poslední uplynulé zdaňovací období).
4. Současně podle ustanovení § 38e odst.7 správce daně nemusí, ale pouze může považovat zajištění daně u společníka za splnění daňové povinnosti poplatníka. Využil-li by tedy správce daně své možnosti nepovažovat sraženou částku daně za splnění daňové povinnosti, na společníka by se se všemi právními důsledky hledělo jako na osobu, která nemá splněnou svoji daňovou povinnost. Pokud by ovšem společník daň zaplatil a společnost z důvodů duplicity neodvedla srážku zajištění daně, předepíše správce daně v souladu s ustanovením § 69 odst. 1 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní“) tuto částku k přímému placení plátcí. Duplicita je ještě zesílena ustanovením § 38e odst. 9 zákona o daních z příjmů.
  5. Pokud společník daň zaplatí a veřejná obchodní společnost odešle zajištění daně, pak se částka stává přeplatkem podle § 64 zákona o správě daní. Správce daně částku bude považovat za zálohu na dosud nesplatnou daň (za předpokladu, že neexistuje nedoplatek jiné případně existující daně poplatníka),

současně tím však poplatník nemusí být v době, kdy má hradit zálohu na daň zbaven svojí povinnosti uhradit zálohu na daň podle § 38a zákona o daních z příjmů. Společník může žádat o vrácení přeplatku, to však nic nemění na skutečnosti, že společníkův podíl je de facto podřízen dvojí povinnosti úhrady daně v plné výši.

6. Podíl společníka. na hospodářském výsledku se pro stanovení daňového základu upravuje podle § 23 zákona o daních z příjmů. V některých případech tudíž podíl společníka může být nižší než daň. Má-li veřejná obchodní společnost tuto daň zajistit ještě navíc ve 100% výši, pak navíc spolu se zálohami na daň, vyplývajícími z této daňové povinnosti, představuje tato konstrukce zjevně naprosto neúměrné finanční zatížení pro společnost i společníka - poplatníka, přičemž výrazně znevýhodňuje poplatníka - nerezidenta (poplatník podle § 2 odst. 3 zákona) oproti tuzemským poplatníkům (poplatníci podle § 2 odst. 2 zákona). Novela zákona o dani z příjmů tím, že určuje zajištění daně z daňového základu, nikoli již z podílu společníka, řeší tento problém částečně. Je-li daň zaplacená v zákonném termínu, neexistuje nedoplatek na dani, není tedy účelné tuto daň zajišťovat. Případně odesílat zajištěnou daň v následujícím měsíci. A naopak, je-li daň zaplacená již odesláním zajištěné daně do konce zákonné lhůty pro zaplacení daně, nemá poplatník daňový nedoplatek. Není tedy účelné, aby daň ve stejné lhůtě zaplatil znovu.
7. Ani novelou zákona není řešen případ, kdy byla prokazatelně zaplacená daň v plné výši a společnost z toho důvodu zajištění daně opominula. Správce daně podle § 69 odst.1 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, přesto předepíše k přímému placení plátcí. To zpravidla v případě kontrolního zjištění a tudíž s časovým zpožděním. Tak může dojít u poplatníka k přeplatku (či nepovinné záloze na daň) a u v.o.s. k pohledávce za společníkem. Tento vztah je pak nutno řešit mimo kompetenci FÚ. K obtížím dochází pak zejména v případě, kdy již dotyčný poplatník - nerezident není členem v.o.s. Pro společnost je neřešitelné, aby takto vzniklý přeplatek na dani svého bývalého společníka, získala zpět. Správcem daně dodatečně předepsané zajištění daně již neregistrovaného poplatníka společnost uhradí, tím vznikne tomuto cizímu státnímu příslušníkovi vratitelný přeplatek na dani v ČR. Bývalý společník už není v ČR a je právem přesvědčen, že své daňové povinnosti v ČR má vyrovnané. Jen teoreticky může požádat o vrácení přeplatku, aby následně splatil dluh vůči společnosti, kteréžto členem býval.

### **Shrnutí a návrh**

Ze shora uvedeného vyplývají dva základní problémy plynoucí z nevhodné úpravy zajištění daně společníka v.o.s.:

- A. Společník je povinen splnit svoji daňovou povinnost i v případě, že již byla za něj veřejnou obchodní společností uhrazena částka sražená na zajištění daně, která se rovná výši společníkovy daňové povinnosti.

Tento případ nastane v situaci, kdy povinnost odvést částku zajištění daně společníka bude předcházet okamžiku, nebo se bude krýt s okamžikem vzniku povinnosti společníka zaplatit daň (tento případ nelze vyloučit, nastal by v případě, že by bylo o závazku účtováno nejméně v měsíci předcházejícím měsíc, ve kterém vznikne daňová povinnost společníka). K datu splatnosti daně neexistuje daňový nedoplatek.

**Návrh:** K odstranění tohoto problému by bylo vhodné do §38e odst. 7 zákona doplnit větu:

*„Jde-li o podíl společníka veřejné obchodní společnosti nebo o podíl komplementáře komanditní společnosti na daňovém základu společnosti, zajištěním daně podle předchozích odstavců se považuje daňová povinnost poplatníka z těchto příjmů za splněnou.“*

Do doby případné novelizace doporučujeme, aby ustanovení bylo takto vykládáno a správci daně postupovali dle výše uvedeného návrhu.

B. Veřejná obchodní společnost je povinna odvést částky zajištění daně bez ohledu na to, že již mezitím společník splnil svoji daňovou povinnost.

Tento případ nastane v situaci, kdy povinnost odvodu částky zajištění daně nastane až po okamžiku vzniku povinnosti společníka zaplatit daň (tento případ je častý a nastává ve chvíli, kdy je závazku účtováno v měsíci, ve kterém vznikne daňová povinnost společníka). K datu splatnosti zajištění daně neexistuje daňový nedoplatek.

**Návrh:** K odstranění tohoto problému by bylo vhodné § 38e odst. 9 zákona doplnit větu:

*„Je-li daňová povinnost poplatníka prokazatelně splněna toto ustanovení se neuplatní.“*

Do doby případné novelizace doporučujeme, aby správci daně při doložené neexistenci daňového nedoplatku případně neprovedení zajištění nesankcionovali.

Zůstává otázkou, zda bude nutno výše uvedená ustanovení zákona novelizovat, či zda je možné ve smyslu výše uvedených návrhů současné znění zákona vykládat. Oporou pro takovýto výklad je zejména „zásada rovného nakládání“ uvedená ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění dále pak to, že výklad je v souladu se základními zásadami daňového řízení, a to především zásadou vybrání daňových příjmů státu správcem daně ve správné výši (viz § 1 odst. 2 ZSDP, § 2 odst. 2 ZSDP).

### **Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru zapracovat závěry do pokynu řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

### **Stanovisko MF:**

Ministerstvo financí není toho názoru, aby se v současné době § 38e zákona č. 586/1992 Sb. měnil. Ke změně je možno přistoupit později, v rámci případné rozsáhlejší úpravy zákona. V současné době je možno uvedenou problematiku řešit za použití stávajících ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., v platném znění.

## **Zákon o rezervách**

### **1. Problematika aplikace § 5 odst. 4 zákona o rezervách**

Předkládá: Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce č. osvědčení 2

Ing. Pavel Beran, daňový poradce č. osvědčení 2855

### **Problém:**

*V ustanovení § 5 odst. 4 zákona 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je dána možnost, aby správce daně*

*uznal vyšší tvorbu opravných položek a rezerv, než jak je uvedeno v předcházejících odstavcích, pokud banka prokáže odůvodněnost takové vyšší tvorby na základě údajů obchodní dokumentace a účetnictví. V praxi pak vznikají různé výklady, a to zejména v otázce, zda je tvorba vyšších opravných položek a rezerv, kterou může správce daně uznat, omezována co do absolutní výše některým z předcházejících odstavců § 5 zákona.*

**Citace z předpisu:**

## § 5

### **Bankovní rezervy a opravné položky**

*(1) Jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>1</sup>) mohou banky vytvářet*

- a) *rezervy na standardní pohledávky z úvěrů až do výše 1 % z průměrného stavu těchto pohledávek za zdaňovací období,*
- b) *opravné položky ke klasifikovaným pohledávkám z úvěrů, popřípadě skupinám pohledávek se stejnou mírou rizika za zdaňovací období až do výše*
  - 1 % u sledovaných pohledávek,*
  - 5 % u nestandardních pohledávek,*
  - 10 % u pochybných pohledávek,*
  - 20 % u ztrátových pohledávek,*
- c) *rezervy na poskytnuté záruky ve výši 2 % z průměrného stavu těchto závazků za zdaňovací období.*

*(3) Celková výše tvorby opravných položek uvedených v odstavci 1 písm. b) nesmí přesáhnout výši 2 % průměrného stavu nepromlčených pohledávek z úvěrů za zdaňovací období. Toto omezení neplatí pro pohledávky vzniklé platbami ze záruk; opravné položky k těmto pohledávkám se vytvářejí podle odstavce 1 písm. b).*

*(4) Pokud banka prokáže na základě údajů obchodní dokumentace a účetnictví odůvodněnost vyšší tvorby opravných položek, než je uvedeno v odstavci 3, nebo vyšší tvorby rezerv na poskytnuté záruky podle odstavce 1 písm. c), může finanční úřad tvorbu opravných položek a rezerv uznat v takto prokázané výši.*

**Rozbor situace:**

Odstavce 1 a 3 v § 5 zákona č. 593/1992 Sb. v platném znění stanoví omezení pro tvorbu bankovních rezerv, které se uznávají pro účely zákona o daních z příjmů za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Přitom druhá věta odst. 3 je legislativně nepřilíš dobře formulována a měla by zřejmě znít spíše takto: „do limitu 2% průměrného stavu pohledávek se nezapočítávají pohledávky vzniklé platbami ze záruk“, protože má-li banka jednak obecně pohledávky z úvěrů či jiné pohledávky se stejnou mírou rizika a současně pohledávky proti těm, za něž platila ze záruky, bylo třeba vyjádřit to, že omezení stanovené v odst. 3 platí jen pro jednu z těchto dvou skupin:

- a) *opravné položky na pohledávky z placených záruk se vytvářejí vždy ve výši až do příslušné procentní výše každé uvedené pohledávky, tak jak je uvedeno v odst. 1 písm. b), a to bez ohledu na to, jaká je celková výše tvorby ve vztahu k průměrnému stavu pohledávek*

- b) opravné položky na „ostatní“ pohledávky, jejichž výše je dána dvěma kumulativními podmínkami tak, že tvorba těchto položek nesmí překročit to z následujících dvou čísel, které je v konkrétním zdaňovacím období nižší:
- 2% z průměrného stavu pohledávek ve zdaňovacím období, nebo
  - součet částek, které jsou procentní sazbou z jednotlivých nominálních výší pohledávek, tzn. vždy od 1% do 20% podle klasifikace pohledávek dle odst. 1 písm. b).

Ústřední pojem „výše tvorby opravných položek uvedená v odst. 3“ tedy znamená „výši podle odst. 1 písm. b), ledažby pro některé pohledávky musela být ještě oproti odst. 1 písm. b) snížena“ v důsledku omezení stanoveného v odst. 3.

Pojmem „výše tvorby opravných položek uvedená v odst. 3“ se tedy přes odstavec 3 odkazuje na normativní obsah odstavce 1 písm. b).

Z výše uvedeného lze tedy dovodit, že tvorba položek uvedená v odst. 3 je buď tvorbou totožnou s odstavcem 1 písm. b), anebo nižší.

Jestliže odst. 4 dává správci daně oprávnění, aby při splnění příslušných předpokladů uznal „tvorbu vyšší než uvedenou v odst. 3“, pak to musí znamenat, že správce daně dle uvážení může uznat překročení každého z kritérií, která zná odstavec 3. Může tedy:

- a) u obecných pohledávek uznat jejich tvorbu až do výše 2 % průměrného stavu, i kdyby součet částek podle odst. 1 písm. b) této výše nedosahoval,
- b) u obecných pohledávek uznat tvorbu v celé výši součtu podle odst. 1 písm. b), i když tento součet překračuje 2 % průměrného stavu,
- c) tudíž samozřejmě i uznat tvorbu překračující současně obě kritéria, tedy tvorbu která je současně vyšší než součet částek podle odst. 1 písm. b) i než 2 % průměrného stavu,
- d) u pohledávek z placených záruk uznat tvorbu vyšší než součet procentních částek uvedených v odst. 1 písm. b).

K tomuto výkladu nás vedou následující vedlejší argumenty:

*1. Účelem zákona je poskytnout správci daně právo na uvážení k vyšší tvorbě opravných položek a rezerv. Kdyby se neuznalo, že v uvážení správce daně jsou i procentní částky uvedené v odst. 1 písm. b), nýbrž snad jen celkové omezení 2%, pak by se moderační oprávnění vůbec nedalo aplikovat na pohledávky ze zaplacených záruk.*

To by bylo protismyslné, protože toto jsou právě nejrizikovější pohledávky. Sám zákon tuto skutečnost honoruje tak, že pro ně ani obecně nestanoví sumární omezení.

Domníváme se, že nelze zákon vykládat způsobem, který by vedl k tomu, že moderační oprávnění je použitelné jen na ty kategorie pohledávek, které jsou druhově méně rizikové, a není aplikovatelné na ony pohledávky, které je nejvíce vyžadují.

2. V odst. 4 je uvedeno, že lze uznat „tvorbu vyšší než je uvedeno v odst. 3“, přičemž je už vzhledem k shora řečenému jasné, že i tvorba na úrovni součtu procent podle odst. 1 písm. b) a nedosahující 2 % celkového průměrného stavu, je tvorbou uvedenou v odst. 3.

Kdyby zákon měl na mysli to, že finanční úřad má uvážení pouze ve vztahu ke kritériu 2 % celkového stavu, nemohl by proto v odst. 4 použít slova „vyšší tvorba než uvedená v odst. 3“, ale musel by říci „tvorba přesahující omezení stanovené v odst. 3“. To proto, že 2 % ve struktuře odstavce 3 nejsou výši tvorby opravných položek, ale naopak omezením výše jejich tvorby. Je tomu tak nejen pro funkci těchto 2 % jako omezení, ale i proto, že sama věta druhá odstavce 3 je takto za omezení označuje.

#### **Závěr:**

Jestliže se v odst. 4 praví „vyšší tvorby opravných položek, než je uvedeno v odstavci 3“, a v odst. 3 stojí, že „výše tvorby opravných položek uvedených v odstavci 1 písm. b) nesmí přesáhnout výši 2 % průměrného stavu nepromlčených pohledávek z úvěrů“, pak je nutno uzavřít, že banka může s účinky podle odst. 4 ekonomicky prokázat, že je potřebné tvořit opravné položky vyšší než podle odst. 1 písm. b) i když překračují 2 % průměrného stavu nepromlčených pohledávek z úvěrů.

#### **Stanovisko MF:**

Se závěrem k aplikaci § 5 zákona o rezervách lze v podstatě souhlasit. Podle tohoto ustanovení je správce daně ve všech uváděných vazbách zmocněn posoudit žádost na vyšší tvorbu opravných položek. Jestliže banka prokáže oprávněnost vyšší tvorby opravných položek, než je uvedeno v § 5 odst. 3 zákona o rezervách, a to i ve vazbě na § 5 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona, může finanční úřad tvorbu opravných položek uznat v poplatníkem prokázané výši. Pokud správce daně vyšší tvorbu výslovně nepovolí, může poplatník v základu daně uplatnit opravné položky pouze v zákoně uvedené omezené výši.

## **Komplexní problém**

### **1. Společenství vlastníků jednotek a původní vlastník domu**

Předkládá: Ing. Jiří Gebarowský, daňový poradce č. osvědčení 104

V roce 2000 byla na Koordinačním výboru MF ČR a KDP ČR několikrát projednávána problematika související se vznikem společenství vlastníků jednotek podle zákona č. 72/1994 Sb., ve znění platném od 1.7.2000.

Zdaleka ne všechny problémy se podařilo vyřešit, o čemž svědčí i zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného např. dne 13.9.2000 k bodu 3. Společenství vlastníků jednotek, který předložil PhDr. Milan Skála, daňový poradce č. osvědčení 14.

#### **Závěr:**

*Souhlas navrženým řešením, s výjimkou bodu 4, s jehož poslední větou nelze souhlasit, neboť u fyzických osob je podíl na zisku předmětem daně, jelikož jde o příjem podle § 10 ZDP. Zástupci MF doporučují stanovisko nezveřejňovat, a vyčkat nálezu Ústavního soudu k ústavní stížnosti, již byla napadnuta novela zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, provedená zákonem č. 103/2000 Sb.*

Vzhledem k již dříve zveřejněným počtům domů, kde vznikla tato společenství vlastníků jednotek, lze předpokládat, že i mnoho jiných bývalých vlastníků zvolilo vyčkávací taktiku a věřilo v kompetentnost Ústavního soudu, že zváží klady a zápory zákona č. 103/2000 Sb. a rozhodne o nich v přiměřeném termínu.

Protože se tak nestalo z důvodů, které v tuto chvíli nejsou podstatné a nemohou být předmětem tohoto příspěvku, lze s vysokou pravděpodobností předpokládat, že nejen u bývalých vlastníků domů, kteří bez zlého úmyslu nepostupovali v souladu s tímto kontroverzním zákonem tj. zejména nesplnili své zákonné povinnosti, ale i u vzniklých společenstvích vlastníků vznikne několik zásadních problémů, a to zejména:

1) Účetní resp. daňové doklady jsou vystavovány na původní vlastníky, kteří je mají zaúčtovány ale nemají je komu přeúčtovat, protože sice ze zákona vznikla právnická osoba Společenství vlastníků jednotek, která má ze zákona sice stanovy, ale nemá **jméno, sídlo, IČO, DIČ, statutární orgán** aj. zákonem dané náležitosti. U původního vlastníka vzniká tedy problém, komu tyto doklady přeúčtovat resp. co s nimi ?

2) Vzniká otázka, jak se s touto situací vypořádat i u těchto nových právnických osob, které by měly za rok 2000 podat daňové přiznání k dani z příjmů, některé se přihlásit i k registraci na daň z přidané hodnoty.

Podle § 38m zákona č. 586/92 Sb., je poplatník povinen po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části, za které se daň vyměřuje, podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to i v případě, že nevykáže základ daně nebo vykáže daňovou ztrátu.

I podle § 40 zákona č. 337/1992 Sb., je daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve.

Podle § 4 zákona č. 563/1991 Sb., před i po účinnosti zákona č. 492/2000 Sb., právnické osoby a v tomto případě i společenství vlastníků jednotek, vedou účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku.

Z výše uvedeného se dá předpokládat, že za společenství vlastníků jednotek není vedeno účetnictví tedy ani nejsou zpracovány účetní výkazy a daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, které by stejně neměl kdo podepsat atd.

Sdělení k účtování společenství vlastníků jednotek, které vyšlo ve Finančním zpravodaji 11/2000, vychází z předpokladu, že všechny zúčastněné osoby si splnili své povinnosti a tedy tyto problémy ani náznakem neřeší.

### **Návrh řešení:**

Vydat další Sdělení MF k problematice nezapsaných v OR společenství vlastníků jednotek pro rok 2000 resp. do dne skutečného zápisu těchto právnických osob do obchodního rejstříku nebo do doby rozhodnutí Ústavního soudu ČR, ve kterém by se MF ČR mělo vyjádřit vzhledem k zamezení tvrdosti podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., resp. oznámit, že bude instruovat FŘ a FÚ, že pokud společenství vlastníků jednotek podá žádost podle vyhlášky č. 299/1993 Sb., mají jim vyhovět u prominutí příslušenství daně a dále vydat interní pokyn správcům daně, že by společenství vlastníků jednotek nemělo být ani pokutováno za nevedení účetnictví podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb.

### **Stanovisko MF:**

Ministerstvo financí ve Sdělení uveřejněném ve Finančním zpravodaji č. 11/2000 skutečně vychází z předpokladu, že všechny zúčastněné osoby splnily své povinnosti ze zákona. I když jde o zákon zcela v tomto směru problémový, ministerstvo nemůže vydávat doporučení (sdělení) jak postupovat v účetnictví v případě, kdy se zákon neplní. Z účetního hlediska je případ řešitelný i tehdy, kdy účetní jednotka nemá vlastní bankovní účet (neboť není zapsána v obchodním rejstříku); je nutno připustit, že však jde o velice komplikovaný a pracný postup.

Společenství je právnickou osobou zapisovanou v obchodním rejstříku - to stanoví zákon, který v současné době platí. Zápis v obchodním rejstříku nemá konstitutivní charakter, právní subjekt existuje bez ohledu na to, že dosud není zapsán v obchodním rejstříku a tudíž platí všechna právní ustanovení vztahující se na vznik právnické osoby zapisované do obchodního rejstříku z hlediska účetnictví. Funkci statutárního orgánu řeší zákon. Je jen otázkou, zda dobře, a zda vyhovuje v praxi ve všech možných případech.

Proto z hlediska účetnictví nepovažujeme za vhodné vydávat další doporučení. Odbor metodiky správy daní a mezinárodních daňových vztahů Ministerstva financí vydal stanovisko ke společenstvím vlastníků jednotek, podle něhož byly územní finanční orgány požádány, aby přijímaly jak přihlášky k registraci vzniklých společenství vlastníků, tak jejich daňová přiznání bez ohledu na to, zda již byla zapsána v obchodním rejstříku a zda jim bylo přiděleno identifikační číslo.

XXXXX

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 11.4.2001, Praha 1, Letenská 15, velká zasedací místnost č. 116.

V Praze dne 6.4.2001

Ing. Stanislav Špringl  
ředitel odboru 39

Příloha k zápisu z jednání KV KDP dne 28.2.2001

## **DPH u organizačních složek**

Jestliže obsahuje smlouva o zamezení dvojího zdanění, kterou je Česká republika vázána, zákaz diskriminace, který se vedle daní z příjmů vztahuje i na ostatní daně jakéhokoliv druhu a pojmenování, tj. i na DPH, postupuje se podle § 53a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, z něhož vyplývá, že ustanovení tohoto zákona se použijí, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

Z toho vyplývá, že organizační složky zahraničních osob se sídlem v zemích, s nimiž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění se zákazem diskriminace vztahujícím se i na DPH, které jsou plátcem daně podle zákona o DPH, mohou při uplatňování nároku na odpočet daně po 1.1.2001 postupovat jako plátcí daně, kteří mají sídlo v České republice. Nemusejí tedy postupovat při uplatňování odpočtu daně podle § 19a odst. 4 a § 20 odst. 4 zákona o DPH, pokud by postup podle těchto odstavců měl pro ně za následek nepříznivější zdanění než u plátců daně, kteří mají sídlo v České republice.

Výše uvedený zákaz diskriminace musí vyplývat z mezinárodních smluv a nelze ho dovozovat z jiných smluvních vztahů.