

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 9.1.2002

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

### 1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 28.11.2001

#### 1.1. k části 1 - projednání zápisu z jednání KV KDP dne 24.10.2001

ad b) Ing. Václav Boněk (FŘ v Českých Budějovicích) vznesl připomínky ke stanovisku odboru 15 MF k problému č. 2 v části Daň z příjmů, neuzavřenému na jednání KV KDP dne 24.10.2001, t.j. "**Daňové dopady překlasifikace výkonu činnosti dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., na závislou činnost**". MF žádá o písemné sdělení těchto připomínek s tím, že problém bude uzavřen na příštím jednání koordinačního výboru.

KDP nebude zatím stanovisko MF k uvedenému problému publikovat.

ad d) Nebyly uzavřeny připomínky Ing. Karla Prekšla (FŘ pro hl.m. Prahu), týkající se stanoviska odboru 25 MF k problému č. 1 v části Správa daní, t.j. "**Osoba oprávněná podat odvolání versus osoba oprávněná jednat za daňový subjekt**", projednanému na KV KDP dne 24.10.2001. Odbor 25 MF požádal o sdělení připomínek písemnou formou.

#### **Stanovisko MF:**

I přes připomínky sdělené Ing. Prekšlem, trvá odbor 25 MF na svém stanovisku.

K dalším bodům této části zápisu nebyly uplatněny připomínky.

#### 1.2. k části 2 - projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Na základě společného závěru MF a KDP k problému č. 1 v části Daň z příjmů, t.j. "**Výpočet příjmů spoluvlastníka § 11 zákona č. 586/92 Sb., v platném znění**", předložil prezident KDP, Ing. J. Nekovář návrh nového znění § 11, který je přílohou č. 1 tohoto zápisu; současně najmenoval jako zástupce KDP v pracovní skupině Ing. Jana Procházku, daňového poradce č. 610.

Za odbor 15 MF se činnosti pracovní skupiny zúčastní JUDr. Marta Sobotová, a Mgr. Jana Tvareková, za odbor 39 MF Mgr. Marcela Aimová

Zástupci KDP vyjádřili nespokojenost se stanoviskem MF k problému č. 2 v části Daň z příjmů, t.j. "**Odpisování technického zhodnocení podnájemcem**" a uplatnili požadavek na doplnění stanoviska o argumentaci odůvodňující nesouhlas se závěry předkladatele příspěvku.

#### **Stanovisko MF:**

Argumentace předkladatele je založena pouze na terminologické nedůslednosti platné právní úpravy zdaňování příjmů. Z věcného hlediska je nesporné, že postavení podnájemce je odlišné od postavení nájemce, a proto praktická aplikace ustanovení § 28 odst. 3 ZDP přichází v úvahu pouze v případě TZ provedeného nájemcem.

Ustanovení § 28 odst. 3 je v nezměněné podobě v ZDP od roku 1993 a MF se dosud neseťkalo s problémy s jeho aplikací, což potvrzují i některé odborné publikace, např. Daň z příjmů a podvojný účetnictví 2002, autoři Škampa, Nesrovnal, Šťastný .

Se závěry Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 28.11.2001 vyslovili zástupci KDP souhlas.

## **2. Doplnění závěru k problematice sdružení právnických osob podle § 829 a násl. občanského zákoníku z hlediska mezinárodního dvojího zdanění**

Společné doplňující stanovisko ke komplexnímu problému „**Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku**“ o hledisko mezinárodního dvojího zdanění, přijaté po projednání zástupců KDP s odd. 251 MF, je přílohou č. 2 tohoto zápisu.

## **3. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců**

# **DAŇ Z PŘÍJMŮ**

## **1. Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli**

Předkládá: Ing. Marika Konečná, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 294

### **1. Popis problému**

V závěrech z jednání KV KDP a MF dne 28. 10. 2001 bylo přijato následující stanovisko Ministerstva financí ČR k problematice nezaplacených úroků z půjček poskytnutých zahraničními věřiteli.

„Stanovisko MF:

Po projednání s odbory 28 a 29 MF neshledal odbor 15 důvody ke změně původního stanoviska s tím, že při aplikaci ustanovení je nutno respektovat také § 37 ZDP. Z toho vyplývá, že pokud smlouva o ZDZ obsahuje článek o zákazu diskriminace v oblasti úhrady úroků, nelze ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP použít. Jedná se např. o tyto smlouvy: Belgie, Dánsko, Finsko, Irsko, Itálie, Izrael, Jugoslávie, Maďarsko, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Rusko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Ukrajina, USA a Velká Británie.“

K výše uvedenému dále uvádíme zpřesňující dodatek z pohledu uplatnění § 37 ZDP.

### **2. Zdůvodnění**

Při respektování § 37 ZDP, který uvádí, že ustanovení zákona se použije jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak, je nutno posoudit, zda s ohledem na konkrétní smlouvu jsou v daném případě dodrženy podmínky uplatnění § 24 odst. 2) písm. zi) zákona o dani z příjmů.

Z tohoto pohledu je nutno posoudit, zda je kromě podmínky existence nezaplacených nákladových úroků, nesplnění podmínky, že věřitel je účetní jednotkou taktéž splněna podmínka, že věřitel je poplatníkem.

S ohledem na § 6 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků č. 337/92 Sb. se poplatníkem rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

Z hlediska výše uvedeného je nutno tedy s ohledem na smlouvy o zamezení dvojího zdanění posoudit, zda existuje či neexistuje zdanitelný příjem nebo daňová povinnost zahraničního subjektu, zda tedy jde nebo nejde o poplatníka.

V řadě smluv o zamezení dvojího zdanění je v článku 11 Úroky vyhrazeno právo zdanit úrokový příjem ze zdroje pouze státu, v němž je sídlo věřitele. Proto tedy nebude v těchto případech možno označit zahraniční subjekt - věřitele - za poplatníka, neboť tento nebude mít žádnou daňovou povinnost ani příjmy podléhající dani.

Pouze v případech, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění dává právo zdanit úroky ze zdroje také státu, ve kterém je jejich zdroj, a to podle předpisů tohoto státu, je možno připustit zdanění, pokud jiný článek smlouvy nestanoví jinak.

Jak bylo uvedeno již ve stanovisku Ministerstva financí ČR v zápise z koordinačního výboru konaného dne 28.10.2001 obsahují některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění v článku, týkajícího se zákazu diskriminace, ustanovení, která zavazují uplatnit u úroků placených věřitelům se sídlem ve smluvním státě odpočitatelnost za stejných podmínek, jako by byly placeny osobě mající bydliště či sídlo v prvním státu.

### **3. Závěr**

KDP doporučuje přijmout tento zpřesňující dodatek k zápisu dne 28.10.2001.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP se uplatní v případě zahraničních věřitelů pouze pokud mají sídlo v zemi, se kterou nemá Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění a nebo v případech, kdy smlouva v článku 11 Úroky dává České republice právo zdanit úrokové příjmy ze zdrojů a zároveň v článku 24 (či jiném) Zákaz diskriminace neobsahuje ustanovení podmínek odpočitatelnosti těchto úroků pro stanovení zdanitelných zisků.

#### **Stanovisko MF:**

Odbor 15 MF považuje závěry uvedené ve zpřesňujícím dodatku za nesprávné. Definice poplatníků daní z příjmů jsou uvedeny v § 2 a v § 17 ZDP. Skutečnost, zda osobě plynou v určitém okamžiku příjmy zdanitelné na území v ČR, není v tomto ohledu podstatná. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění pojem poplatník vůbec nepoužívají. Pojem poplatník a rezident nelze v žádném případě zaměňovat.

Odbor 15 MF uzavřel problematiku již na posledním jednání KV. Jak vyplynulo z doplňujících informací předkladatelů, uplatnění příspěvku bylo pouze pokusem o změnu stanoviska MF bez věcné argumentace vycházející z platné právní úpravy. Uvedenou problematiku proto lze bezrozporově řešit pouze novelou ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP.

## **PROBLEMATIKA NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ**

### **1. Nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům obecně prospěšné společnosti**

Předkládá: Ing. Jaromír Adamec, daňový poradce, č. osvědčení 1445

#### **1. Popis problematiky**

Na základě ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) jsou osvobozeny od daně z příjmů nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění a u zaměstnavatelů, kteří nevytvořili zisk, na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však

o poskytnutí zahraniční rekreace včetně zahraničních zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 10 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance.

ZDP předpokládá, že tato plnění jsou přednostně poskytována ze zdrojů pro tyto účely vytvořených (t.j. fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, resp. ze zisku (příjmu) po jeho zdanění). Teprve v případě, že zaměstnavatel nevytvořil zisk, umožňuje ZDP tato plnění financovat na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Zákon č. 248/95 Sb., o obecně prospěšných společnostech (dále jen „ZOPS“) omezuje nakládání s hospodářským výsledkem (ziskem) v § 2 odst. 1 písm. c) ZOPS „...její hospodářský výsledek (zisk) nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů jejích statutárních orgánů nebo zaměstnanců a musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla obecně prospěšná společnost založena...“. Tento princip je dále rozveden v ustanovení § 17 odst. 3 ZOPS „...Hospodářský výsledek po zdanění, vykázaný ke konci účetního období, převádí obecně prospěšná společnost v celé výši do rezervního fondu. Rezervní fond používá nejprve ke krytí ztráty vykázané v následujících účetních obdobích...“

Z výše uvedené speciální úpravy v ZOPS vyplývá, že obecně prospěšná společnost nemůže uvedená nepeněžní plnění zaměstnancům poskytovat ze zisku, neboť ten je vázán v rezervním fondu a jako takový přísně účelově určen. Proto tato plnění lze tedy poskytnout jen na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP lze však vykládat tak, že tato plnění u zaměstnance obecně prospěšné společnosti jsou osvobozena od daně z příjmů pouze v případě, že obecně prospěšná společnost - zaměstnavatel nevytvořila zisk.

### **Příklad**

Zaměstnavatel - obecně prospěšná společnost zakoupí ve zdaňovacím období roku 2001 pro své zaměstnance poukazy na tuzemskou rekreaci v hodnotě 5000 Kč pro každého zaměstnance.

### **Varianta 1**

Obecně prospěšná společnost vykáže za zdaňovací období roku 2001 daňový základ ve výši 0. V souladu s ustanovením § 6 odst. 9 písm. d) ZDP budou plnění ve výši 5 000 Kč pro každého zaměstnance osvobozena od daně z příjmů.

### **Varianta 2**

Obecně prospěšná společnost vykáže za zdaňovací období roku 2001 daňový základ a po jeho zdanění zisk. Nepeněžní plnění poskytnutá zaměstnancům nebudou od daně z příjmů osvobozena, neboť byla poskytnuta na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů a nikoliv z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění. Obecně prospěšná společnost převedla případné zisky z minulých let do v souladu s ZOPS do rezervního fondu a taktéž zisk za zdaňovací období roku 2001 je určen do rezervního fondu.

Z důvodu speciální právní úpravy nakládání se ziskem u obecně prospěšné společnosti není možné, aby zaměstnavatel - obecně prospěšná společnost - jednoznačně v momentě poskytnutí posoudil, zda nepeněžní plnění je od daně z příjmů u zaměstnance osvobozeno, neboť při doslovném výkladu záleží na tom, zda bude či

nebude zaměstnavatelem - obecně prospěšnou společností - dosaženo zisku. Tuto skutečnost zjistí obecně prospěšná společnost až po skončení zdaňovacího období a teprve poté by posuzovala, zda mělo být zaměstnanci započteno do zdanitelného příjmu v uplynulém zdaňovacím období poskytnuté nepeněžní plnění.

## 2. Návrh řešení

1. Přijmout stanovisko, že nepeněžní plnění poskytovaná na vrub výdajů (nákladů), která nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnavateli, kteří nemohou vytvořený zisk z důvodů speciální právní úpravy použít pro nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnanců, jsou u těchto zaměstnanců osvobozena od daně z příjmů i v případě, že zaměstnavatel dosáhl zisku, avšak tato nepeněžní plnění poskytl na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
2. Pro právní jistotu poplatníků při příští novelizaci ZDP upravit znění § 6 odst. 9 písm. d) vypuštěním textu „u zaměstnavatelů, kteří nevytvořili zisk“.
3. Obdobným způsobem provést novelizaci podobných, stejně působících ustanovení ZDP a to § 6 odst. 9 písm. i) a v).

## 3. Návrh na opatření

Výklad k této problematice ve smyslu návrhu řešení ad 1) doporučuji zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně jiným vhodným způsobem publikovat.

### Stanovisko MF:

Odbor 15 MF nesouhlasí s předloženým návrhem na opatření, neboť není věcně příslušný k výkladu zákona č. 248/95 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Za jediné možné řešení považuje promítnutí navrhované úpravy do zákona o obecně prospěšných společnostech.

## 2. Odepisování majetku „ve správě“ příspěvkových organizací zřízených obcemi a kraji

Předkládá: Ing. Renata Janečková, daňový poradce č. osvědčení 940  
Ing. Zdeněk Šafránek, daňový poradce č. osvědčení 2004

## 1. Popis situace

Příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky (obcemi a kraji) v souladu s § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů hospodaří s majetkem svého zřizovatele ve smyslu tohoto ustanovení. Zřizovatel jim předává majetek ve svém vlastnictví tzv. „do správy“ k jejich vlastnímu hospodářskému využití.

Pracovníci Ministerstva financí sami tuto formu nakládání s majetkem fixují výkladově, neboť podle nich příspěvkové organizace zřízené samosprávnými celky nemohou vlastnit majetek. Všechny kraje proto majetek, který získaly bezúplatným převodem od státu do svého vlastnictví, svěřily svým organizacím pouze do správy.

Vlastnické vztahy příspěvkových organizací zřízených obcemi měly historicky jiný vývoj. Většina obcí převedla v minulosti majetek (s výjimkou nemovitostí), který organizace potřebovaly k zajišťování činnosti, k níž byly zřízeny, do vlastnictví těchto organizací darovací smlouvou. Také veškerý další majetek, který organizace pořídily po svém vzniku, byl považován za jejich vlastnictví. Současné výklady pracovníků MF ve smyslu

předchozího odstavce však u obcí vyvolaly pochybnosti, co je správně a nevědí, jak dál při nakládání s majetkem postupovat.

Závažnost tohoto problému spočívá v navozené právní nejistotě obcí a krajů, neboť tento přístup k majetku příspěvkových organizací nikdy nebyl řádně zdůvodněn odvoláním na konkrétní platný právní předpis. Tvzení pracovníků MF odporuje principiálně základním ustanovením občanského zákoníku, podle něž právo vlastnit může být omezeno pouze zákonem.

## **2. Činnost příspěvkových organizací**

Příspěvkové organizace jsou zřizovány k tomu, aby namísto svého zřizovatele plnily úkoly, které vyplývají ze zákonů č. 128/2000 Sb., o obcích a ze zákona č. 129/2000 Sb., o krajích a jsou jejich posláním. Přitom se jedná o několik druhů činností, které se vzájemně odlišují způsobem financování a strukturou příjemců služeb. První skupinu tvoří činnosti, které musí zabezpečovat každý vlastník majetku, t.j. udržovat pořádek, čistotu, zajistit osvětlení, likvidaci odpadu, majetku udržovat a spravovat. Druhou skupinu činností příspěvkových organizací představuje zajištění společenských aktivit jako je provoz sportovišť, kulturních a sociálních zařízení, školských zařízení a center využití volného času. Za třetí byly a jsou na obce a kraje převáděna zdravotnická zařízení.

S výjimkou zdravotnických zařízení jsou náklady na činnost příspěvkových organizací hrazeny plně nebo částečně z rozpočtu zřizovatele. V prvním případě příspěvková organizace poskytuje svému zřizovateli služby (uklízí komunikace, seká zeleň, sváží odpad ...), které by obce a kraje mohly nakoupit od soukromé podnikatelské společnosti, a inkasuje za svoje služby ekvivalentní odměnu (bez zisku). Ve druhém případě provozují příspěvkové organizace zařízení ve vlastnictví zřizovatele a příjmy za jejich poskytování inkasují od třetích osob. Výše těchto příjmů však nestačí na pokrytí souvisejících nákladů a zřizovatel proto ve formě dotace (příspěvku) hradí vzniklý rozdíl mezi výnosy a náklady, t.j. ztrátu z hospodaření. Jedná se tedy o obdobný vztah jako v případě místní hromadné dopravy, na který pamatují cenové předpisy a podle nichž je obec oprávněna stanovovat výši jízdného, je však povinna provozovateli uhradit ztrátu. V případě nemocnic je situace složitější, neboť zdravotnictví je u nás historicky vnímáno jako sociální služba a vždy byla tato činnost prováděna příspěvkovými organizacemi. Na této skutečnosti nic nezměnil ani systém zdravotních pojišťoven, kdy zdravotní výkony jsou účtovány zdravotním pojišťovnám na bázi smluv uzavřených podle obchodního zákoníku. I přes tuto skutečnost mají téměř všechny nemocnice zřizovacími listinami poskytování zdravotnických služeb uvedeno jako hlavní účel.

## **3. Odpisy z majetku podle zákona o dani příjmů**

Zákon č. 586/92 Sb., o daních z příjmů v platném znění výslovně uvádí v § 28 subjekty, které mohou jako daňově uznatelný náklad uplatňovat odpisy z hmotného majetku ve smyslu tohoto zákona.

Podle tohoto zákona hmotný majetek odepisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu, s výslovně uvedenou výjimkou.

Na četné dotazy krajů a obcí, zda mohou uplatňovat odpisy podle § 28 také jejich příspěvkové organizace, které hospodaří s majetkem ve vlastnictví obcí a krajů a mají tento majetek svěřen do správy, dostaly od pracovníků Ministerstva financí vždy zápornou odpověď s odůvodněním, že nejsou vlastníky hmotného majetku.

#### 4. Daňová nerovnost

Ustanovení § 28 výslovně uvádí, že hmotný majetek jsou oprávněny odepisovat státní organizace, které hospodaří s majetkem státu, ale zásadním způsobem znevýhodňuje příspěvkové organizace (jiné formy právnických osob se tato nerovnost netýká). Nerovnost je zřejmá zejména na příkladu těch příspěvkových organizací, které ještě v průběhu roku 2001 jako státní organizace právo na uplatnění daňových odpisů měly, ale převedením zřizovatelské funkce a majetku na kraje, toto právo ztratily. Protože zákony, na jejichž podkladě byly zřizovatelské funkce převáděny na kraje a obce a zákon č. 250/2000 Sb., dostatečně neupravily a neupravují majetková a vlastnická práva příspěvkových organizací, dostaly se tyto organizace do nerovnoprávného postavení v porovnání se státními příspěvkovými organizacemi a všemi dalšími daňovými subjekty. Jsou jim odňata práva, na které mají ostatní daňové subjekty plné právo.

Zněním ustanovení § 28 je příspěvkovým organizacím zřízených územně samosprávnými celky upřeno právo vytvářet zdroje na reprodukci majetku a vede k tlaku, aby zřizovatel hradil příspěvkovým organizacím vyšší cenu za dodané služby, neboť musí hradit i daň z příjmů, která má být odvedena do státního rozpočtu ze spotřebovaného hmotného majetku. Podle výkladu Postupů účtování pro příspěvkové organizace jsou tyto organizace povinny majetek ve správě účetně odepisovat a podle zákona č. 250/2000 Sb. je zřizovatel povinen tyto náklady organizace finančně vypořádat.

Problém umocňují výklady pracovníků MF, podle nichž se příspěvek na činnost (dotace) porovnává pouze s výdaji podle zákona o daních z příjmů a základ daně je tedy vždy kladný a musí být zdaněn daní z příjmů.

#### 5. Návrh řešení

Přijmout stanovisko, že příspěvkové organizace zřizované územně samosprávnými celky mají stejná práva na uznání všech nákladů vynaložených na jejich činnost včetně práva na uplatnění daňových odpisů z majetku ve svém vlastnictví i z majetku ve vlastnictví zřizovatele, s nímž hospodaří v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb.

Po projednání v Koordinačním výboru a sjednocení názorů vhodným způsobem publikovat.

#### Stanovisko MF

Materiál předložený Ing. Renatou Janečkovou a Ing. Zdeňkem Šafránkem na jednání Koordinačního výboru neakceptuje závěry shodnuté na společném jednání sekce neziskových organizací Komory daňových poradců a Ministerstva financí, k odlišování účetních a daňových odpisů hmotného majetku a k odlišnostem ve vlastnictví majetku příspěvkových organizací ve státním a nestátním sektoru, které se konalo v červnu 2001 ve Velkém Oseku.

Předkladatelé vycházejí ze zjednodušených předpokladů, neboť příspěvkové organizace jsou zřizovány nejen k tomu, aby plnily úkoly výhradně v takovém rozsahu, v jakém je mají povinnost vykonávat jejich zřizovatelé dle zvláštních předpisů. Zřizovatel je oprávněn do hlavní činnosti těchto subjektů zahrnout i výkon dalších aktivit, na žádost příspěvkové organizace pak může dále povolit v rámci doplňkové činnosti i výkon výhradně komerčních aktivit.

Pokud bychom vycházeli stejně účelově z předpokladu, že **jsou-li příspěvkové organizace zřizovány k plnění úkolu namísto svého zřizovatele a proto musí mít možnost daňově odpisovat místo vlastníka**, s využitím domněnky o fungování

příspěvkových organizací na principu vztahů mandátních a příkazních smluv, **potom by příspěvkové organizace zřizované obcemi a kraji nikdy nemohly být subjektem vlastnických práv.** Právě proto byla na jednání se zástupci sekce neziskových organizací Komory daňových poradců učiněn jednoznačný, oboustranně akceptovatelný závěr o oddělení majetku **nestátních příspěvkových organizací** a tedy i účetních a daňových odpisů u těchto subjektů. Současně bylo shodnuto souhlasné stanovisko k odlišení právních specifik státního majetku ve vztahu k příspěvkovým organizacím státu a na základě vymezení těchto odlišností i k vyjasnění zvláštního režimu uplatňování daňových odpisů u **státních příspěvkových organizací.** Jeho podstatou je přesun práva uplatňovat daňové odpisy na subjekt, který majetek nevlastní, neboť vlastník není majetek schopen spravovat a odpisovat, a proto také hospodaření se státním majetkem upravuje zvláštní právní předpis (zákon č. 219/2000 Sb.). Jde o řešení specifik vlastnictví ve státním sektoru a nikoli o daňovou výhodu. Z uvedeného je zřejmé, že nelze na jedné straně prosazovat názor o nerovnoprávném postavení obecních příspěvkových organizací z hlediska odpisů a naopak akceptovat odlišnosti vlastnických a jiných práv ve výhodných daňových souvislostech. Stejně tak hledání argumentů a vazeb srovnáváním práv a povinností v případě účetních a daňových odpisů je s ohledem na specifika obou kategorií neodůvodněné, jak vyplývá z dále uvedených vazeb a souvislostí.

Účetní a daňové odpisy jsou ekonomicky a věcně značně obsahově odlišné kategorie. Uplatňování **účetních odpisů** není vázáno na právo vlastnit a proto v této oblasti nejsou mezi státními a nestátními příspěvkovými organizacemi výraznější odlišnosti. **Daňové odpisy** vycházejí z vlastnických vztahů a proto odlišnosti při jejich uplatňování mohou být mezi výše uvedenými subjekty značné. Při nerozlišování těchto základních věcných odchylek daňových a účetních odpisů tak mohou vznikat názory, že nejsou-li účetní a daňové odpisy stejně velké a daňově uplatnitelné u všech účetně odpisujících subjektů, jde o nepřijatelné a komplikující okolnosti porušující rovnost hospodářských vztahů. V této souvislosti je vhodné upozornit i na další aspekty vyplývající ze současného právního stavu.

**Účetní odpisy:** jsou definovány a obsahově vymezeny zákonem o účetnictví a souvisejícími účetními předpisy. Prostřednictvím těchto odpisů je sledován průběh opotřebení majetku, přičemž základním kritériem pro stanovení výše odpisu je předpokládaná doba jeho užívání. Právo účetně odpisovat není vždy vázáno na vlastnictví majetku. O majetku tak účtují a odpisují jej v souladu s účetními metodami účetní jednotky, které s tímto majetkem v mnoha případech pouze hospodaří a nevlastní jej. Pokud výše uvedený poplatník tento majetek využívá, má ze zákona povinnost sestavit odpisový plán a na jeho podkladě majetek účetně odpisovat, musí tak činit nepřetržitě, přičemž základním kritériem pro stanovení výše odpisu je předpokládaná doba užívání tohoto majetku.

**Daňové odpisy:** vychází ze zákona o daních z příjmů a jejich podstatou je umožnit vlastníkům majetku zahrnout ve formě odpisů z hmotného majetku hodnotu tohoto majetku do základu daně, pokud je tento majetek využíván k dosahování příjmů zdaňovaných obecnou sazbou daně. Na rozdíl od účetního nevyjadřuje daňový odpis průběh opotřebení majetku, který by odpovídal kritériím věrného obrazu účetnictví. Představuje právo poplatníka dle jeho uvážení uplatnit v základu daně hodnotu výše definovaného majetku v závislosti na jeho zatřídění v příslušné odpisové skupině. Majetek získá po zatřídění do věcně definovaných odpisových skupin jednoznačný časový horizont, tedy nejkratší možnou dobu, v průběhu které má poplatník za podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů právo uplatnit jeho hodnotu ve



svém základu daně. Pokud odpis neuplatní, zahrne hodnotu majetku do základu daně až při jeho vyřazení prostřednictvím zůstatkové ceny. Přerušil-li odpisování, pouze tím na základě vlastního rozhodnutí prodlouží dobu zahrnování hodnoty majetku jako daňově účinného výdaje při konstrukci své daňové povinnosti. Zjednodušeně řečeno nelze daňový odpis hmotného majetku zařadit k povinnostem poplatníka, majetek je pro účely daňových odpisů členěn do odpisových skupin bez vazby na předpokládanou dobu užívání příslušným subjektem. Každá odpisová skupina má zákonem definovaný počet zdaňovacích období, v jejichž průběhu může být hodnota majetku bez ohledu na opotřebení zahrnuta do základu daně. Na rozdíl od účetních odpisů musí poplatníci pro daňové účely snížit vstupní cenu hmotného majetku o poskytnuté dotace z veřejných rozpočtů. Lze tedy konstatovat, že uplatňování daňových odpisů systémově přísluší pouze vlastníkům majetku s tím, že zvláštní úprava daňových odpisů u státních příspěvkových organizací vyplývá ze specifík vlastnictví státního majetku.

Základní odlišnost právnické osoby České republiky oproti jiným právním subjektům, vlastníkům, spočívá ve specifickém výkonu vlastnických práv. Stát na rozdíl od krajů a obcí neprovádí přímý výkon vlastnických práv k majetku ČR, ale na základě zvláštního předpisu tento majetek spravují m.j. i státní příspěvkové organizace. Tyto subjekty dle zvláštního právního předpisu vykonávají práva a povinnosti při péči a nakládání s tímto majetkem za vlastníka, proto tento majetek za určitých podmínek mohou i daňově odpisovat. Na rozdíl od obecních a krajských příspěvkových organizací mají státní příspěvkové organizace výše uvedeným zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku ČR, ve znění pozdějších předpisů, eliminovanou schopnost majetek přímo vlastnit, a proto odpisují za vlastníka Českou republiku majetek, neboť Česká republika sama daňové přiznání nedává a daňové odpisy uplatnit nemůže.

Odlišnosti ve vlastnictví majetku :

Příspěvkové organizace, jak státní, tak zřizované územními samosprávami, jsou právními subjekty - právnickými osobami. Jejich finanční hospodaření je v základních veličinách prakticky shodné. Zásadní odlišnost však představuje majetková podstata jejich fungování. Obecně platné právní normy upravující nabývání majetku a schopnost jej vlastnit se plně vztahují na všechny osoby s výjimkou státních. Schopnost vlastnit majetek se tedy vztahuje i na obce a vyšší územně správní celky a jimi zřizované příspěvkové organizace. Zvláštním předpisem - zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku ČR, jsou tato obecná pravidla vlastnictví upravena pouze pro státní sektor a jeho subjekty, tedy i pro státní příspěvkové organizace.

**Státní sektor:** vlastníkem majetku se nemohou stát státní subjekty. Jediným vlastníkem se tak stává Česká republika - tedy stát. Veškeré státní organizace se státním majetkem pouze hospodaří a využívají jej ke své činnosti. Rovněž majetek nabytý za dobu jejich existence se stává majetkem státu a to proto, že tak stanoví výslovně zvláštní předpis (zákon č. 219/2000 Sb.). Značná omezení pro státní subjekty dále platí při nakládání s uvedeným majetkem, zejména pro jeho prodej (nejde-li o prodej při obchodní nebo obdobné činnosti v rámci stanoveného předmětu činnosti).

Nutnost stanovit organizační složku státu (s účinností od 1.1.2001 nahradily rozpočtové organizace) poplatníkem daně z příjmů s právem uplatňovat daňové odpisy vznikla z důvodu, že Česká republika jako vlastník státního majetku není schopna sama uplatňovat odpisy a platit daň. Za ČR která je vlastníkem mohou daňové odpisy uplatnit i organizační složky státu, jsou-li příslušné s daným majetkem hospodařit a využívají jej k dosahování příjmů zdaňovaných v základu daně. V této souvislosti proto na rozdíl od nestátních subjektů a jejich organizačních složek k žádné systémové chybě přenosu

daňové povinnosti nedochází.

**Nestátní sektor:** obce, územní samosprávné celky a jimi zřizované subjekty, včetně příspěvkových organizací, nemají zvláštním předpisem omezeno právo nabývání majetku. Platí tedy obecná pravidla pro jeho nabývání a nakládání s ním. Získá-li např. příspěvková organizace výše uvedených zřizovatelů majetek darem nebo např. ze zdaněných zdrojů z vlastních komerčních aktivit, stává se nepochybně jeho vlastníkem. Právo uplatňovat daňové odpisy ve vztahu k tomuto majetku má v případě, využívá-li jej k dosažení zdanitelných příjmů zdaňovaných v základu daně. Jestliže však příspěvková organizace vlastníkem majetku není, např. užívá-li majetek bezplatně zřizovatel, pak daňové odpisy neuplatňuje.

### 3. Výklad ustanovení § 9 odst. 1 písm. d) ZoÚ u občanských sdružení, jejich organizačních složek a orgánů s právní subjektivitou, sdružení právnických osob a nadačních fondů

Předkládá: Ing. Jiří Topinka, daňový poradce č. osvědčení 1780  
RNDr. Petr Couf, daňový poradce č. osvědčení 2398

#### 1. Definice základních pojmů

Používá-li tento příspěvek pojem „**nevýdělečná organizace**“ pak se jím rozumí účetní jednotky vyjmenované taxativně v ustanovení § 9 odst. 1 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění platném do 31.12.2001 (dále jen „**ZoÚ**“).

#### 2. Popis problematiky

Povinnost účtovat v příslušné účetní soustavě je dána v § 9 ZoÚ. Toto ustanovení vymezuje ve svém odstavci 1 pozitivně takové účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví. Všechny ostatní účetní jednotky, než ty vyjmenované v odstavci 1, jsou povinny účtovat podle odstavce 2 v soustavě podvojného účetnictví.

Z nevýdělečných organizací mohou pak podle ustanovení § 9 odst. 1 písm. d) ZoÚ vést jednoduché účetnictví ty účetní jednotky, které

- buď nepodnikají,
- nebo pokud jejich příjmy nedosáhly v předchozím roce hranice 3 000 000 Kč.

Právě tyto dvě uvedené podmínky však v praxi občas způsobují výkladové problémy, které jsou příčinou dvou diametrálně odlišných stanovisek.

**2. A** První ze stanovisek je postaveno na názoru, že postačuje splnění jedině z podmínek k tomu, aby účetní jednotka účtovala v soustavě jednoduchého účetnictví. Argumenty ve prospěch tohoto stanoviska pak vycházejí z toho, že

- aby rozhodující bylo splnění obou podmínek současně, musela by být v textu zákona na místě spojky NEBO použita spojka A,
- inkriminované ustanovení je jazykově konstruováno tak, že uvozující ustanovení § 9 odst.1 ZoÚ říká, že účetními jednotkami účtujícími v soustavě jednoduchého účetnictví jsou všechny účetní jednotky, které splňují podmínky podle písmen a) až e) a dovozují, že konstrukce pokračuje tak, že v soustavě jednoduchého účetnictví účtují NO, které

- BUĎ nepodnikají,

- NEBO jejich příjmy nedosáhly v předchozím roce 3 mil. Kč s tím, že nesplnění podmínky nepodnikání nehraje roli, neboť díky uvedené spojce stačí splnění jedné z podmínek;
- jestliže je v zákoně uvedeno, které účetní jednotky vedou jednoduché účetnictví (a to obsahem § 9 odst. 1 ZoÚ je), pak vymezení okruhu účetních jednotek vedoucích podvojně účetnictví je potřeba provést negací tohoto ustanovení a rámci této negace pak dojde i k negaci spojky NEBO na spojku A = výsledkem je pak závěr, podle kterého podvojně účetnictví vedou ty účetní jednotky, které podnikají **A** měly příjmy v předchozím roce 3. mil.Kč a výše. Tato argumentace svojí logikou navazuje na předchozí argument.

Domníváme se, že druhá argumentace, ač na první pohled velmi kostrbatá, nepostrádá při opakovaném a pečlivém čtení inkriminovaného ustanovení logiku. Přijmeme-li zejména argumenty uvedené v druhém a třetím případě, pak vychází jako rozhodovací kritérium pro určení používané účetní soustavy splnění podmínek formulovaných v § 9 odst. 1 písm. d) ZoÚ - viz následující tabulka

<b>nevýdělečná organizace</b>	<b>účetní soustava</b>
podniká a měla příjmy < 3 mil.Kč	jednoduché účetnictví (splněna alespoň jedna podmínka)
podniká a měla příjmy > 3 mil.Kč	podvojně účetnictví (nesplněna ani jedna podmínka)
nepodniká a měla příjmy > 3 mil.Kč	jednoduché účetnictví (splněna alespoň jedna podmínka)
nepodniká a měla příjmy < 3 mil.Kč	jednoduché účetnictví (splněny obě podmínky)

**2. B** Naproti tomu je druhé stanovisko, podle kterého již nesplnění jedné ze dvou uvedených podmínek je důvodem pro povinnost účtování v soustavě podvojněho účetnictví. Argumentace je v tomto případě postavena na posouzení toho, kdy dojde k porušení kritérií podle § 9 odst. 1 písm. d) ZoÚ. Porušení byť i jediné podmínky je pak chápáno jako ztráta nároku na „výhodu“ jednoduchého účetnictví - viz následující tabulka

<b>nevýdělečná organizace</b>	<b>účetní soustava</b>
podniká a měla příjmy < 3 mil.Kč	podvojně účetnictví (porušena jedna podmínka)
podniká a měla příjmy > 3 mil.Kč	podvojně účetnictví (porušeny obě podmínky)
nepodniká a měla příjmy > 3 mil.Kč	podvojně účetnictví (porušena jedna z podmínek)
nepodniká a měla příjmy < 3 mil.Kč	jednoduché účetnictví (neporušena ani jedna podmínka)

Podle našeho názoru výkladové problémy pramení z nešťastně zvolené jazykové konstrukce celého § 9 ZoÚ, který je zejména v odstavci formulován zpočátku jako pozitivní vymezení účetních jednotek účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví, avšak odstavce d) a e) pokračují v tomto vymezení negativně formulovanými podmínkami.

### 3. Závěr

Podle našeho názoru je správný výklad ustanovení § 9 odst.1 písm.d) ZoÚ obsažen ve variantě 2.A. V praxi je však často aplikován opačný přístup, kdy nevýdělečné organizace při splnění i jen jedné z obou podmínek účtují v soustavě podvojného účetnictví. Vzhledem k obecné preferenci podvojného účetnictví pro jeho lepší vypovídací schopnost navrhuje u poplatníků, kteří v důsledku nejasného výkladu účtovali v soustavě podvojného účetnictví, nepovažovat toto za porušení ZoÚ.

Počínaje 1. lednem 2002 pak tento problém mizí, neboť novelizované znění § 9 ZoÚ umožňuje všem právnickým osobám účtovat v soustavě podvojného účetnictví. I přesto doporučujeme stanovisko zveřejnit z důvodu větší právní jistoty nevýdělečných organizací ve vztahu k již uzavřeným účetním obdobím či k roku 2001.

Jen pro úplnost připomínáme, že prakticky obdobný výkladový problém je obsažen v následujícím ustanovení § 9 odst. 1 písm. e) ZoÚ, který řeší povinnost vedení jednoduchého účetnictví pro církevní organizace. Pouze kritérium (ne)podnikání je zde nahrazeno kritériem (ne)přijímání dotací ze státních rozpočtů.

Po projednání v Koordinačním výboru a sjednocení názorů vhodným způsobem publikovat.

#### Stanovisko MF:

Odbor 28 MF nezaznamenal při aplikaci § 9 odst. 1 písm. d) a e) ZoÚ, ve znění platném do 31.12.2001, výkladové problémy. Pokud účetní jednotky vymezené v těchto ustanoveních účtovaly v soustavě podvojného účetnictví, MF tento postup nepovažovalo za porušení ZoÚ.

#### 4. Částky zúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) vztahujícími se k příjmům, které nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích předmětem daně u neziskových organizací, t.j. poplatníků uvedených v § 18 odst. 3 ZDP

Předkládají: Ing. Věra Šutová, daňový poradce č. osvědčení 461, auditor č. 1683  
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce č. osvědčení 320, auditor č. 1270

Přestože jsou si předkladatelé vědomi řady daňových a dalších odborných problémů v oblasti neziskové sféry včetně podmínek jejich zřizování, nepovažují předkládaný problém za zcela okrajový, zvláště pak u subjektů kde dlouhodobější spoluprací je běžná riziková daňová problematika, zejména v majetkové oblasti, již průběžně konkrétní spoluprací přiměřeně ošetřena.

#### 1. Popis problému

Rozebírané téma je zaměřeno na problematiku týkající se otázky posouzení daňové povinnosti u příjmů, pokud souvisejí s výdaji vztahujícími se k příjmům, které *nebyly předmětem daně* u poplatníků uvedených v § 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále i ZDP), kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání.

U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání nejsou dle § 18 odst. 4 ZDP předmětem daně z příjmů příjmy (i výnosy, viz § 18 odst. 1 zák. o daních z příjmů):

a) z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou

vyšší, činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami,

b) z dotací a jiných forem státní podpory a podpory z rozpočtů obcí, jsou-li poskytnuty podle zvláštního předpisu,

c) z úroků z vkladů na běžném účtu,

d) z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů a prodeje státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu příjmem státního rozpočtu.

Jak lze z tohoto taxativního výčtu vyvodit, ostatní příjmy či příjmy za nesplnění podmínky vyšších výdajů než příjmů v § 18 odst. 4, bod a) předmětem daně jsou.

Pro upřesnění je vhodné připomenout, že *výdaje podle tohoto zákona* (ZDP) jsou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů tak, jak je obecně vymezuje § 24 odst. 1 ZDP a také daňově uznatelné výdaje (náklady), příkladně uvedené v § 24 odst. 2. Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely pak nelze uznat výdaje příkladně vyjmenované v § 25 odst. 1 ZDP.

Dle § 18 odst. 6 ZDP se splnění podmínky v § 18 odst. 4 písm. a) ZDP posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Předmětem daně jsou pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.

Poplatníci uvedení v § 18 odst. 3 ZDP jsou povinni vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které *jsou předmětem daně*, od příjmů, které *předmětem daně nejsou* nebo *předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny*. Obdobně toto platí i pro vykazování nákladů (výdajů).

V praxi se můžeme často setkat se situací, kdy v daném účetním období účetní jednotka uvedená v § 18 odst. 3) ZDP, např. příspěvková organizace, splní podmínku stanovenou v § 18 odst. 4 písm. a) ZDP, t.j. dosáhne stavu, kdy výdaje (náklady) v hlavní činnosti dle ZDP jsou vyšší než příjmy z hlavní činnosti (samozřejmě dle jednotlivých činností).

### **Dosažené příjmy pak nejsou předmětem daně.**

V následujícím účetním období naopak příjmy z hlavní činnosti převyšují související výdaje. Příjmy se pak stávají předmětem daně. Je nutno upravit účetní hospodářský výsledek na daňový v souladu s § 23 ZDP. Při zjišťování základu daně je nutno respektovat daňovou uznatelnost příjmů i výdajů.

Nyní se snadno dostávají poplatníci uvedení v § 18 odst. 3 ZDP do daňového znevýhodnění v porovnání se subjekty založenými za účelem podnikání, a to v oblasti „*daňové neúčinnosti*“ části výnosů.

Dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP se *do základu daně nezahrnují částky zúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů*, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích.

Citované ustanovení je bezpochyby platné a použitelné jak pro poplatníky založené za účelem dosažení zisku, tak za určitých okolností (ziskových, zdaňovaných činností) i pro poplatníky uvedené v § 18 odst. 3 ZDP. Neřeší však případy, kdy v předcházejících zdaňovacích obdobích *nebyly příjmy předmětem daně*. Pokud příjmy nebyly předmětem

daně, nebyly k nim vztahovány výdaje a *nestaly se tak výdaji neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.*

Vycházíme-li z výše uvedeného legislativního rámce, můžeme se setkat s logickým výkladem, že nelze využít ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) a při zjišťování daňového základu vyloučit z daňově účinných příjmů (výnosů) ty, které souvisejí s výdaji (náklady), které by byly v případě ziskové hlavní činnosti v předcházejících obdobích daňově neúčinné.

Pro objasnění praktické stránky problematiky uvádíme příklady titulů, jichž se nejčastěji popisovaný problém týká. Jedná se např. o penále a jeho následné prominutí, následné vymožení náhrad mank, následný výnos z úhrady odepsaných pohledávek apod.

Při důsledném dodržování dikce zákona tak vzniká paradox, kdy např. díky získání úhrady již odepsané pohledávky, či prominutí penále, by poplatníci uvedení v § 18 odst. 3 ZDP, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, byli nuceni, při dodržení dalších ustanovení zákona o daních z příjmů, přiznat a odvést daň z příjmů právnických osob.

Snížení základu daně dle § 20 odst. 7 ZDP v současném znění, t.j. o 30 %, max. o 1 000 000 Kč, případně o 300 000 Kč, činí-li snížení méně než 300 000 Kč, maximálně do výše základu daně, je vzhledem k možné výši daňového základu zanedbatelné.

Pro úplnost dodáváme, že proúčtování naznačených případů opačným zápisem, t.j. mínusem do nákladů má stejné daňové účinky. Navíc pro tento přístup (kompenzaci) není v postupech účtování pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace opora.

Značný význam v pohledu na výše řešenou problematiku do několika nejbližších následujících let může mít změna vyplývající z možnosti dané zákonem 250/2000 Sb., t.j. novými rozpočtovými pravidly platnými od 1.1.2001. Bude-li tedy v roce 2001 např. zdravotní péče, vykonávaná příspěvkovou organizací, zařazena jako činnost hospodářská, (zde již můžeme hovořit o výdajích (nákladech) na penále apod., jako daňově neuznatelných), původní problém, t.j. chápání těchto výdajů jako daňově neuznatelných nebo jako výdajů souvisejících s příjmy, které nebyly předmětem daně v roce 2000 a předcházejících a s nimi souvisejících výnosů v roce 2001 a dalších zůstává zachován.

## **Závěr**

Je zřejmé, že důsledky výše popisovaného přístupu lze posuzovat minimálně jako tvrdost zákona. Dle našeho názoru se však jedná o nesrovnalost, vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Níže navrhuje alternativní možnosti řešení:

### **Varianta 1**

a) Navrhujeme jako dočasné řešení vhodnou formou publikovat stanovisko MF ve znění:

***Za částky zúčtované do příjmů (výnosů) dle § 23 odst. 4 e) zák. 586/92 Sb. se považují i částky příjmů (výnosů), které souvisejí s výdaji vztahujícími se k příjmům, které nebyly předmětem daně.***

b) V novele ZDP pak zvážit iniciování doplnění znění § 23 odst. 4 písm. e) o bod 2 v níže uvedeném nebo obdobném znění:

4) Do základu daně podle odstavce 1 se nezahrnují

e) částky zúčtované do příjmů (výnosy), pokud

1. ....

**2. souvisejí s výdaji (náklady) souvisejícími s příjmy (výnosy), které nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích předmětem daně, a to do výše těchto souvisejících výdajů.**

## Varianta 2

V případě neakceptování varianty 1 navrhuje posuzovat znění § 23 odst. 4 písm. e) ZDP následujícím způsobem:

Dle ustanovení § 23 odst. 3, písm. a) bod 2 ZDP se hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odst. 2 zvyšuje o částky, které *nelze* podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů).

Výdaje (náklady), které nelze uznat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť příkladmo, vyjmenovává § 25 odst. 1 ZDP, t.j. např. v písmenu f) penále, v písmenu n) manka a škody přesahující náhrady, v písmenu v) tvorba opravných položek, apod.

Z § 23 odst. 5 ZDP vyplývá, že náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

a) Pokud tedy za zákonem stanovených podmínek výdaje jako daňově uznatelné uznat nelze, jsou tyto **neuznatelné**. Vycházíme-li ze skutečnosti, že ZDP v konečném důsledku nepředpokládá existenci jiného výdaje, než výdaje daňově uznatelného nebo daňově neuznatelného, což vyplývá rovněž z důvodové zprávy k ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, lze dospět k názoru, že i výnosy, související s výdaji vztahujícími se k příjmům, které nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích předmětem daně, je nutno považovat za výnosy související s náklady **neuznanými** v předchozích zdaňovacích obdobích.

Pokud stanovisko ministerstva financí není v rozporu s tímto názorem, doporučujeme jej vhodnou formou publikovat.

b) Jestliže ministerstvo financí výše uvedený závěr neshledává dostatečně opodstatněný, je při důsledném uplatňování § 23 odst. 4 písm. e) ZDP zcela zřejmá nesrovnalost, minimálně však tvrdost zákona a proto navrhuje nebo dodatečného vyměření v souladu s § 55a odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků prominout pokynem řady D ministerstva financí související daň z příjmů právnických osob. Pokud ještě nebyla daň z příjmů prominuta nebo dodatečně vyměřena, od jejího vyměření upustit.

## 2. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru a sjednocení názorů vhodným způsobem publikovat.

### Stanovisko MF:

Odbor 15 MF považuje za nutné posoudit tento problém v návaznosti na ustanovení § 24 odst. 3 ZDP. Proto jej doporučuje zatím neuzavírat.

## 5. Aplikace ustanovení § 20 odst. 7 ZDP u nevýdělečných organizací po 1. lednu 2001

Předkládá: Ing. Jiří Topinka, daňový poradce, č. osvědčení 1780

### 1. Definice základních pojmů

Používá-li tento příspěvek pojem „**nevýdělečná organizace**“ pak se jím rozumí ty daňové subjekty - právnické osoby, vymezené v § 18 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDP**“).

Pojem „**hospodářský výsledek**“ je pak chápán jako rozdíl mezi výnosy a náklady ve smyslu Čl. IX Úvodních ustanovení Opatření MF, kterým se stanoví účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro nevýdělečné organizace č.j. 283/76 102/2000 ze dne 10. listopadu 2000 (dále jen „**postupy účtování NO**“). Je-li pak v příspěvku používán pojem „**snížení základu daně**“ má se jím na mysli uplatnění možnosti snížit základ daně z příjmů ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 ZDP.

### 2. Popis problematiky

Dnem 1. ledna 2001 vstoupila v platnost zákonem č. 492/2000 Sb. novela ZDP. Tato novela provedla změnu ustanovení § 20 odstavce 7 ZDP, které dává nevýdělečným organizacím právo snížit základ daně o 30 %, resp. až o limitní částku. Tato limitní částka byla do 31.12.2000 omezena na dolní hranici sumou 100 000 Kč (nejvýše však základem daně) a na horní hranici na 3 000 000 Kč. Daňový subjekt musel pro uplatnění tohoto snížení splnit podmínku použití takto získaných prostředků ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. Jiné podmínky ZDP neuváděl. Od 1. ledna 2001 vstoupila v platnost uvedená novela ZDP, která přinesla následující změny

- dolní hranice limitní částky snížení byla zvýšena na 300 000 Kč,
- horní hranice limitní částky snížení byla snížena na 1 000 000 Kč,
- ZDP nově požaduje, aby nevýdělečné organizace použili získané prostředky ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně a to **ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích**,
- zákon dále nově specifikuje co je považováno za takovéto výdaje v případě veřejných vysokých škol.

Právě podmínka krytí nákladů ve 3 následujících zdaňovacích obdobích může přinést řadě nevýdělečných organizací v praxi značné problémy.

Tím, že zákon neobsahuje možnost použít získané prostředky ke krytí odpovídajících výdajů již v tom zdaňovacím období ke kterému se základ daně vztahuje, vyřazuje z možnosti uplatnit snížení základu daně ty nevýdělečné organizace, které nemají takovou úroveň vlastního jmění či fondů, ze kterých by mohly ztrátu z hlavní činnosti dočasně překrýt. V praxi totiž velmi často nastává zejména u menších nevýdělečných organizací stav, kdy jejich celkový hospodářský výsledek je nulový či dokonce záporný, současně však mají kladný základ daně. Je to dáno obvykle tím, že nevýdělečné organizace financují své ztrátové aktivity (pro které však byly založeny či zřízeny) vedlejší činností, ve které dosahují zisků. Až do konce roku 2000 mohly pak takové nevýdělečné organizace využít možnosti snížení základu daně bez obav, že by zákonnou podmínku krytí výdajů nespĺnily. Po novele však nemohou svoji ztrátu z hlavní



činnosti uplatnit jako krytí výdajů podle § 20 odst. 7 ZDP a o tuto výhodu přicházejí - podle mého názoru bez racionálního důvodu.

Druhým problémem spojených s ustanovením § 20 odst. 7 po novele ZDP je to, že krytí výdajů je vázáno na tříleté následující období. Zákon však neřeší postup daňového subjektu v případě, že po těchto třech letech zjistí, že nebyl schopen použít získané prostředky prostě z toho důvodu, že nebylo v těch letech výdajů, které by bylo potřeba kryt. Ustanovení § 20 odst. 7 ZDP sice hovoří o „výdajích souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, z hlediska praxe však bude připadat v úvahu prakticky jediné ztráta dosažená z hlavní činnosti (viz § 18 odst. 4 písm. a) ZDP). Vzhledem k tomu, že asi žádná nevýdělečná organizace není schopna přesně odhadnout budoucí vývoj svého hospodaření, může velmi snadno stát, že například v oněch následujících třech letech obdrží takové dotace a příspěvky, které jí pokryjí veškeré výdaje a její výsledek hospodaření v tomto následujícím období bude nulový či kladný. Pak vlastně až po třech letech zjistí, že v původním daňovém přiznání uplatnila snížení základu daně neoprávněně. Podle v současné době platné úpravy bude muset taková nevýdělečná organizace podat dodatečné daňové přiznání a daň bude doměřena včetně příslušenství.

Posledním problémem, spojeným s tímto ustanovením je pak otázka, co je ve skutečnosti částkou „takto získaných prostředků“ podle § 20 odst. 7 ZDP. Měl zákonodárce na mysli úsporu dosaženou na daňové povinnosti anebo částku o kterou se snižuje základ daně? Podle mého názoru může v souvislosti v použití ustanovení § 20 odst. 7 ZDP poplatník „získat“ jediné úsporou na daňové povinnosti a to ze dvou důvodů

- v situaci, kdy celkový hospodářský výsledek před zdaněním je menší než zmíněné snížení daňového základu, neopravňuje věcně nic k tvrzení, že poplatník získal prostředky ve výši snížení základu daně,
- ani v případě, že je celkový hospodářský výsledek před zdaněním větší nebo roven použitému snížení základu daně není možné říci, že poplatník „získá“ peněžní prostředky v této výši díky úlevě v ZDP, neboť minimálně částku ve výši rozdílu mezi celkovým hospodářským výsledkem před zdaněním a daňovou povinností stanovenou bez použití ustanovení § 20 odst. 7 ZDP získává poplatník díky vlastní činnosti a nikoliv díky znění § 20 odst. 7 ZDP.

### 3. Závěr

Účelem novely ZDP nebylo jistě jakkoliv poškozovat nevýdělečné organizace. Novou podobu ustanovení § 20 odst. 7 ZDP chápu spíše jako snahu o zprůhlednění využívání daňových výhod nevýdělečnými organizacemi. Popsané problémy by bylo možné odstranit při kterékoli následující novele ZDP, neboť se podle mého názoru jedná o legislativně technický problém. Do doby než dojde ke změně ZDP pak doporučuji upravit postup při posuzování nároku na snížení základu daně Pokynem řady D.

Řešením může být následující změna formulace ustanovení § 20 odst. 7 ZDP:

„Poplatníci vymezení v § 18 odst. 3 tohoto zákona, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit až o 30%, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li **prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti** ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to **nejpozději** ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích; přitom u veřejných vysokých škol pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů vzdělávací, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti.

V případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Nebude-li tato podmínka splněna zcela anebo zčásti nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích z toho důvodu, že poplatník neměl v tomto období náklady (výdaje) související s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, je poplatník povinen zvýšit daňový základ za poslední z těchto následujících období o částku, která nebyla použita ke krytí takových nákladů (výdajů).“

Po projednání v Koordinačním výboru a sjednocení názorů vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko MF:**

Odbor 15 MF nesouhlasí s navrhovaným řešením, neboť v průběhu zdaňovacího období za které se podává daňové přiznání nemůže být známa výše prostředků stanovená podle § 20 odst. 7 ZDP. Proto je možné podle tohoto ustanovení použít tyto prostředky až v následujících třech zdaňovacích obdobích.

Podstata problému spočívá v narůstajícím podílu komerčních aktivit v činnosti poplatníků podle § 18 odst. 3 ZDP. Bylo dohodnuto, že k jeho řešení bude ustavena pracovní skupina, do níž KDP předběžně delegovala Ing. Jiřího Topinku. Jako podklad pro činnost pracovní skupiny zpracuje KDP do 31. března 2002 návrh tezí s vymezením kritérií pro zařazení daňových subjektů mezi poplatníky kteří nebyli zřízeni nebo založeni za účelem podnikání.

## **SPRÁVA DANÍ A POPLATKŮ**

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

Předkládá: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osvědčení 984  
RNDr. Peter Ferenc, daňový poradce, č. osvědčení 823

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

Problematika se dá rozdělit do několika dílčích bodů:

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

#### **1. Žádost o nahlížení do spisů - písemná forma**

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

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

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

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

1. Samotné ust. § 23 odst. 4 nehovoří o odvolání proti rozhodnutí správce daně o rozsahu, v jakém subjektu umožňuje nahlédnout do spisu, ale o odvolání proti úkonu správce daně - proti rozsahu, ve kterém správce daně umožnil subjektu do spisu nahlédnout. Taková legislativní úprava je sice neobvyklá, ale zákon o správě daní a poplatků opravňuje prostředky proti úkonům či postupům i v jiných případech zná (námitky podle ust. § 52, reklamace podle § 53, námitky podle § 16 ZSDP). Při aplikaci zákona je správce daně povinen právní úpravu respektovat.

2. Pokud jde o právo daňového subjektu nahlédnout do spisu, jeho realizace je podle § 23, zejména jeho odst. 1, přímá a není podmíněna podáním jakkoliv formalizované žádosti. Pro svůj požadavek tak správce daně nemá zákonnou oporu, kterou jako orgán veřejné správy, jak bylo výše uvedeno, nezbytně potřebuje,

3. Minimální formalizaci řízení o nahlédnutí do spisu svědčí i skutečnost, že se z něj ani nemá podle § 23 odst. 1 pořizovat protokol, ačkoliv bylo vedeno ústní jednání, ale pouhý úřední záznam (což se ovšem občas v praxi ukazuje jako nedostatečné).

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

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

## **2. Lhůta k vyřízení žádosti**

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

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

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

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

### 3. Časový rozsah nahlížení do spisů

Další formou omezování práva nahlížet do spisů je stanovení časového rozsahu nahlížení. Například pouze v pondělí a středu, jen od 09.00 do 13.00, jen do dvou dnů od doručení rozhodnutí o povolení nahlédnout do spisu nebo jen od 26. do 29.3., nejčastěji kombinace.

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

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

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

### 4. Obsah spisů

Zdá se, že správci daně nemají uloženu povinnost, resp. v řadě případů v praxi nevedou přehled (rejstřík, seznam, index) písemností uložených ve spisu a pokud jej vedou, odmítají jej daňovému subjektu zpřístupnit. Je tedy velmi časté, že žádným relevantním způsobem vylučujícím pochybnosti není možné **zjistit přesný obsah spisů prostě proto, že správce daně o tom nemá žádný přehled nebo obsah tají**. Bohužel

nelze vyloučit ani možnost úmyslného jednání některého pracovníka SD, jehož výsledkem je zatajení části obsahu spisů nebo změna tohoto obsahu.

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

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

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

## 5. Protokol o ústním jednání vs. úřední záznam

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

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

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

Nejčastější interpretace používaná SD je „parciální výklad“. Jeho podstata tkví v tom, že jednotlivé složky spisů (jazykově podměty) jsou aplikovány samostatně, pouze poslední část („...*dalších podkladů*...“) je dáována do souvislosti s přívlastkovou větou („...*do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů*...“). Důsledek je znemožňování nahlédnutí prakticky do jakékoliv části spisů.

Nabízíme ovšem i opačný výklad a domníváme se, že správnější. Podle našeho mínění se výše uvedená přívlastková věta vztahuje ke všem podmětům v první větě 23 odst. 2. Vodítkem nám byl jazykový výklad Ústavu pro jazyk český AV ČR. Pro větší názornost (a též větší nadhled) uvádíme substituční text: „*Prodáváme čerstvé rohlíky a housky.*“ Tato věta má dva přísudky (rohlíky, housky) a jeden přívlastek (čerstvé).

S jistotou můžeme tvrdit, že čerstvé jsou rohlíky. Nelze spolehlivě tvrdit, že čerstvé jsou i housky. **Ovšem spolehlivě lze tvrdit, že čerstvé mohou být jak rohlíky, tak housky.**

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

---

### **Poznámka pod čarou**

*Zdůvodnění předmětného ustanovení v důvodové zprávě k návrhu zákona 337/1992 Sb., zní:*

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

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

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

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

Jaký lze učinit závěr? Je lhostejno, co vše se může skrývat pod pojmy *„úřední korespondence s jinými státními orgány, rejstřík, pomůcky, zápisy a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podklady“* - vztahuje-li se jejich obsah k osobě konkrétního DS, pak musí být založen ve spise a to v části dle § 23 odst. 1. V části dle § 23 odst. 2 pak obdobná listina může být výhradně a jen tehdy, pokud se v ní objevují údaje nebo informace ještě i o jiném DS nebo pocházející od něj. Typickou listinou, jež dnes bývá utajována a která jednoznačně patří do spisu dle § 23 odst. 1 je např. dožádání. Obdobně to platí pro **předkládací zprávu nebo pomůcky**, pokud v nich nejsou informace o jiném DS nebo pocházející od něj. Jen pro jistotu uvádíme, že pokud by v těchto dokumentech byly takovéto informace neznamená to, že

zatajen musí být celý dokument - naopak, může (a jsou-li to použité důkazy tak i musí) jej zpřístupnit celý právě dle druhé věty § 23 odst. 2.

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

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

## **7. Pořízení výpisů, opisů, apod.**

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

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

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

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

## **SHRNUTÍ**

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

**Měl by obsahovat následující teze (přirozeně podrobněji rozpracované):**

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

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

## **Závěr**

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

## **Použitá literatura**

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

## **Stanovisko MF:**



Odbor 25 MF souhlasí s návrhem na vydání Pokynu řady D, jímž bude upravena problematika nahlížení do spisů.

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

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

### Popis problému

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

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

### Právní úprava - výklad

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

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

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

### Podpůrné argumenty pro zvolený právní výklad

Ministerstvo financí ČR má pravdu, když uvádí, že v ustanovení § 38r ZDP není přímý odkaz na ustanovení § 41 ZSDP. V příslušné části textu ustanovení § 38r odst. 2 ZDP: „... lhůta pro vyměření ... končí současně se lhůtou pro vyměření...“ dokonce není

uveden výslovně odkaz ani na § 47 ZSDP ani na žádné jiné ustanovení ZDSP. Zde nezbyvá než připomenout, dnes již obecně přijímaný názor, že to, co je uvedeno v poznámce právního předpisu pod čarou nemá na rozdíl od vlastního textu právního předpisu závaznou povahu. Posláním poznámek pod čarou či vysvětlivek je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu. Text poznámky pod čarou proto nemůže odůvodnit zužující výklad o tom, kdy použít ustanovení § 38r ZDP, a kdy nikoliv.

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

Pokud by zákonodárce chtěl stanovit pro případ podání dodatečného daňového přiznání přesně tříletou lhůtu, pravděpodobně by to uvedl výslovně v textu ustanovení § 41 odst. 4 ZSDP. Při této příležitosti upozorňujeme na legislativní vývoj při schvalování zákona č. 208/1997 Sb., prostřednictvím kterého došlo ke změně ustanovení § 38a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále i ZDPH). Zatímco ve vládním návrhu změny ustanovení § 38a odst. 3 ZDPH bylo uvedeno, že dodatečné daňové přiznání lze předložit „do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“, pozměňovací návrh zněl: „ve lhůtě pro vyměření daně ... (§ 47 zákona 337/1992 Sb.)“, přijatý text stanovil: „ve lhůtě stanovené zvláštním předpisem“. Přijatá alternativa je v podstatě všezahrnující, širší než pozměňovací návrh a mnohem širší než původní vládní návrh. Pozměňovací návrhy, včetně přijatého, přitom vychází ze stejného předpokladu jako my, a to, že v § 47 ZSDP je stanovena lhůta pro vyměření.

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

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

Citujeme proto z výše uvedené důvodové zprávy (a to v plném rozsahu části důvodové zprávy k bodu 5 vládního návrhu, který se týkal změny § 41 odst. 4 ZSDP): „Navrhuje se připustit univerzálně možnost podat přiznání k dani na nižší daň nebo na vyšší daňovou ztrátu, což odpovídá logice rovnosti práv občana a státu a složité situaci v uplatňování daňové legislativy. Tento princip rovněž odpovídá běžným zvyklostem v zemích EU a posouvá tak vpřed postupnou konvergenci naší legislativy. **Návrh dává přitom daňovému subjektu možnost učinit tak ve lhůtě dané tímto zákonem pro vyměření či doměření daně nebo pro přiznání nároku na daňový**

**odpočet.** Nesmí však být porušen princip běžných opravných prostředků, a proto lze tento specifický daňový postup uplatnit pouze tehdy, nelze-li stejného výsledku dosáhnout obecně uplatňovaným právním postupem řádných a mimořádných opravných prostředků. Zůstává přitom otevřena možnost zachovat u jednotlivých daní vytvořenou zvláštní úpravu (DPH, spotřební daně).“

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

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

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

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

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

## **Závěr**

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

## **Návrh na opatření**

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

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

## **Stanovisko MF:**

Odbor 15 MF trvá na svém stanovisku, předloženém na jednání KV KDP dne 13.9.2000.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 13.2.2002, Praha 1, Letenská 15, velká zasedací místnost č. 116, budova B, od 13.00 hodin s tím, že KDP předá podklady pro toto jednání nejpozději do 18.1.2002.

V Praze dne 8.2.2002

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

Příloha č. 1 zápisu z KV KDP dne 9.1.2002

*Návrh nového znění § 11 ZDP, předaný presidentem KDP Ing. Nekovářem na jednání KV KDP dne 9.1.2002:*

#### § 11

U poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví se za příjmy a výdaje považují i nově vzniklé pohledávky a závazky vůči ostatním spoluvlastníkům vyplývající ze spoluvlastnictví; za příjmy a výdaje se nepovažují pohledávky a závazky z plnění, která neovlivňují základ daně. Za příjmy a výdaje se rovněž nepovažují úhrady těch pohledávek a závazků, které již byly zahrnuty do základu daně v uplynulých zdaňovacích obdobích.

Příloha č. 2 zápisu z KV KDP dne 9.1.2002

**Závěr z hlediska mezinárodního dvojího zdanění k příspěvku předloženému na jednání Koordinačního výboru KDP a MF ČR dne 12.9.2001 "Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku" (Ing. Jiří Škampa, Ing. Jiří Nesrovnal):**

V uvedeném případě lze souhlasit se závěry uvedenými předkladateli v předmětném příspěvku. Obecně v tomto případě z titulu účasti daňového nonrezidenta v popsaném sdružení a rozdělování nákladů mezi jednotlivé členy sdružení nebude vznikat žádný zdanitelný příjem u daňového nonrezidenta, který by podléhal zajištění daně dle § 38e ZDP, případně srážkové dani dle § 38d ZDP. Uplatnění zajištění daně (viz § 38e ZDP), případně srážkové daně (viz § 38d ZDP), připadá do úvahy obecně pouze u zdanitelných výnosů a nikoliv u nákladů. Ustanovení § 22 odst. 3 ZDP hovoří o tom, že: „Příjem...účastníka ve sdružení bez právní subjektivity, který je poplatníkem podle § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, plynoucí z účasti na... tomto sdružení...se považuje za příjem dosahovaný prostřednictvím stále provozovny...“. V popisovaném případě je sice daňový nonrezident členem sdružení, ale obecně mu z titulu účasti na popsaném sdružení neplyne žádný příjem, který by podléhal zdanění v ČR. Obdobně platí, že ve smyslu § 38e ZDP se zajištění daně provádí toliko ze zdanitelných příjmů. Vlastní úsporu nákladů není obecně možné považovat za zdanitelný příjem, protože pak by za zdanitelný příjem musela být obecně považována jakákoliv úspora nákladů (například v důsledku sjednání výhodnějších obchodních podmínek), což není v souladu se ZDP. V uvedeném případě je také nutné zohlednit úpravu této problematiky ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. V souladu s úpravou problematiky stále provozovny v těchto smlouvách (většinou Čl. 5 odst. 4 příslušné smlouvy), činnost, která má pouhý přípravný nebo pomocný charakter, nevede ke vzniku stále provozovny bez ohledu na to, co je uvedeno v ZDP.

V souvislosti s možnou aplikací předmětných ustanovení článku 5. daňových smluv (definice situací, kdy stálá provozovna nevzniká - činnosti přípravného a pomocného charakteru), je však třeba poznamenat, že by bylo třeba takovouto aktivitu ověřit vždy u každého zahraničního člena sdružení samostatně. Důležité by například mohlo být to, zda je např. průzkum trhu (marketing) vykonáván jednotlivými společníky pouze pro ně samotné, či i pro někoho jiného, jaký je předmět činnosti jednotlivých účastníků, apod.

Přípravný a pomocný charakter by tedy bylo možné potvrdit pouze u činností vykonávaných výhradně ve vztahu k podnikatelské činnosti zřizovatele "stálé provozovny" (obecně každého jednotlivého člena sdružení).

Trvalé místo k výkonu činnosti používané jak pro činnosti, které se kvalifikují jako výjimky, tak i pro jiné činnosti, by mělo být posuzováno jako jediná stálá provozovna a příjmy v ní dosažené by měly být zdaňovány s ohledem na oba druhy činností.

Obecně je možné souhlasit se závěry odboru 15 MF ČR z hlediska daňové uznatelnosti nákladů vzniklých u jednotlivých členů sdružení z titulu účasti na popsaném sdružení. Také v případě daňových nonrezidentů zdaňovaných na území ČR si tito daňoví nonrezidenti obecně mohou předmětné náklady uplatňovat jako náklady daňově relevantní. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že veškeré náklady vzniklé na základě činnosti popsaného sdružení lze přičíst (výstupy budou použity pouze pro dosahování zdanitelných příjmů zdaňovaných na území ČR) stálé provozovně zahraničního nonrezidenta na území ČR. Pokud budou výstupy použity i pro jiné účely (obecně pro podnikání daňového nonrezidenta mimo území ČR), byla by u stálé provozovny na území ČR daňově relevantní pouze ta část nákladů, která by se vztahovala ke zdanitelným příjmům dané stálé provozovny zdaňovaným na území ČR. Kritérium, kterým bude v takovýchto případech poplatník (stálá provozovna) stanovovat část daňově relevantních nákladů, musí být obecně průkazné (viz § 31 odst. 9 ZSDP).

Na základě výše uvedených skutečností je možné dovodit tyto závěry:

**a)** V případě státu, se kterým je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, brání obecně vzniku stálé provozovny daňového nonrezidenta z titulu účasti tohoto daňového nonrezidenta ve sdružení, jak je popsáno v předmětném příspěvku ustanovení Čl. 5 odst. 4 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, protože činnost sdružení z tohoto pohledu má pouze přípravný nebo pomocný charakter. Je samozřejmé, že pokud daňový nonrezident začne na území ČR vyvíjet další činnost, na základě které mu v souladu s § 22 ZDP a jednotlivými ustanoveními příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění plynou příjmy zdaňované na území ČR, může z tohoto titulu vzniknout stálá provozovna.

**b)** V případě státu, se kterým smlouva o zamezení dvojího zdanění není uzavřena, může teoreticky dojít z titulu účasti daňového nonrezidenta ve sdružení popsaném v předloženém příspěvku ke vzniku stálé provozovny ve smyslu § 22 odst. 3 ZDP. V daném případě však z titulu pouhé účasti daňového nonrezidenta v popsaném sdružení nebudou vznikat žádné zdanitelné příjmy, které by podléhaly zdanění na území ČR.

**c)** V případě, že je účastníkem sdružení daňový nonrezident, který má na území ČR stálou provozovnu a náklady vzniklé na základě činnosti sdružení lze přičíst této stálé provozovně, budou při zohlednění výše uvedeného na straně stálé provozovny daňově relevantní.

Je nutné zdůraznit, že vše, co je výše uvedeno, samozřejmě platí pouze za splnění ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, případně § 23 odst. 10 ZDP. To znamená, že vše, co je výše uvedeno, bude v praxi odpovídat skutečnosti a nebude docházet k nezákonnému obcházení či porušování platných právních předpisů. Ve vztahu k daňovým nonrezidentům samozřejmě taktéž platí ustanovení § 23 odst. 11 ZDP, které by se aplikovalo především v situaci, kdyby došlo k porušení ustanovení uvedených v předchozí větě.