

Generální finanční ředitelství
Lazarská 7, Praha 1, 117 22

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 8.6.2011

OBSAH

Příspěvky uzavřeny (k 8.6.2011)

Daň z příjmů

330/30.03.11 Daňový režim příjmů vyplácených řediteli obecně prospěšné společnosti.....str. 2

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

DPH

335/27.04.11 Nárok na odpočet DPH z daňového dokladu od neplátce a promítnutí rozsudku SDEU z případu Dankowski str. 7

Předkládá: JUDr. Ing. Václav Pátek

Daň z příjmů

336/08.06.11 Ukončení účtování účetní jednotky - fyzické osoby v hospodářském roce vyvolané příkazem v § 7 odst. (12) ZDP. str. 12

Předkládá: RNDr. Petr Beránek

Účetnictví

337/08.06.11 Účtování bezúplatně poskytnutých povolenek..... str. 17

*Předkládají: Ing. Jan Čapek
Ing. Jakub Sehnal*

PŘÍSPĚVKY UZAVŘENY (k 8.6.2011)

Daň z příjmů

330/30.03.11 - Daňový režim příjmů vyplácených řediteli obecně prospěšné společnosti

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, č. osvědčení 0007

Popis problému:

Podle § 9a zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech (dále OPS), který byl novelizován od 1.1.2011, je ředitel OPS statutárním orgánem obecně prospěšné společnosti, řídí činnost obecně prospěšné společnosti a jedná jejím jménem. Ředitele jmenuje a odvolává správní rada, ředitel nemůže být členem správní rady ani dozorčí rady, může se jednání těchto orgánů zúčastnit s hlasem poradním. Dle § 9a odst. 4 zákona o OPS vykonává ředitel funkci **ve smluvním vztahu**.

Ze zákona o OPS tedy nevyplývá, na základě jakého smluvního vztahu má ředitel OPS svoji činnost pro OPS vykonávat. Ze zákona plyne, že je statutárním orgánem, tzn., je v obdobném postavení jako jednatel ve společnosti s ručením omezeným. Příjmy jednatele jsou však v § 6 odst. 1 písm. b) ZDP explicitně uvedeny jako příjmy ze závislé činnosti, i když se nejedná o závislou činnost ve smyslu § 6 odst.1 písm. a) ZDP; v případě ředitele OPS tomu tak není.

Podle uvedených zákonných ustanovení není ředitel OPS povinen dbát příkazů plátce, a proto se jeví jako možné postupovat v případě ředitele OPS obdobně jako např. u prokuristy, tzn., OPS má podle zákona možnost sjednat s ředitelem libovolný smluvní vztah a zdanění příjmů ředitele se pak bude řídit charakterem uzavřeného smluvního vztahu (pracovně právní vztah nebo smlouvu podle obchodního práva, např. mandátní smlouvu). Na základě uzavřeného smluvního vztahu se pak může z hlediska zákona o daních z příjmů jednat o příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP (pracovní poměr), nebo o příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP (držitel oprávnění k výkonu samostatné výdělečné činnosti), nebo půjde o příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP (z jiného podnikání podle zvláštních předpisů).

Obdobný přístup zaujalo ministerstvo financí ke zdaňování příjmů prokuristy nebo i likvidátora (v období, ve kterém příjmy za práci likvidátora nebyly zmíněny explicitně v §6 odst. 1 písm. b) ZDP), kde také připustilo možnost zdaňovat příjmy podle § 6 anebo podle § 7 ZDP, a to v závislosti na způsobu výkonu činnosti a na povaze uzavřeného smluvního vztahu. Výjimečně by mohlo jít i o příjem z příležitostné činnosti, která není provozována podnikatelem, tj. příjem podle § 10 ZDP.

V souvislosti s možným uzavřením pracovního poměru na výkon funkce ředitele OPS je však třeba mít na zřeteli, že podle judikatury např. činnost statutárního orgánu společnosti s ručením omezeným (nebo člena kolektivního statutárního orgánu)

nevykonává fyzická v pracovním poměru, viz např. rozsudky R 13/1995 a R 14/1995 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek nebo rozsudek 6 Cdo 108/92. Pracovní poměr na výkon funkce statutárního orgánu tedy nelze sjednat. Problematickým se dále jeví i sjednání pracovního vztahu, který by byl uzavírán mezi fyzickou osobou (ředitelem OPS) a obecně prospěšnou společností, protože dle dostupné judikatury nemůže např. jednatel jménem společnosti uzavřít sám se sebou pracovní smlouvu (rozsudek soudu 21 Cdo 963/2002).

Do konce roku 2010 nebyl ředitel statutárním orgánem společnosti, řídil běžný chod OPS a jednal navenek jako zmocněný zástupce. V důvodové zprávě k novele zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, která byla schválena jako zákon č. 231/2010 Sb., se uvádí, že cílem této novely je zvýšení odpovědnosti statutárního orgánu (ředitele a správní rady). V návrhu novely zákona předložené k projednání do poslanecké sněmovny bylo ustanovení, že „ředitel vykonává funkci v pracovním poměru“ a tento návrh byl zohledněn v důvodové zprávě k návrhu zákona. V průběhu legislativního procesu, resp. při schvalování v poslanecké sněmovně se toto ustanovení změnilo a bylo schváleno tak, že „pracovní poměr“ byl změněn na „smluvní poměr“, resp. smluvní vztah. Poslanci tedy odmítli jediný koncept pracovně právního vztahu a zakotvili do zákona pro vztah ředitel-OPS možnost volby, jaký smluvní vztah má být uzavřen.

Návrh řešení:

Příjmy ředitele OPS budou podléhat dani ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP jako příjmy ze závislé činnosti, pokud ředitel uzavře na výkon funkce ředitele s OPS pracovně právní vztah /standardní smlouvu o výkonu funkce – statutárního orgánu, a to analogicky dle § 66 ObchZ (dále nerozebíráme právní okolnosti uzavření pracovně právního vztahu na výkon funkce statutárního orgánu OPS).

Bude-li činnost ředitele v OPS vykonávána na základě jiné smlouvy a nikoliv na základě pracovně právního vztahu, bude příjem dosahovaný touto činností podle povahy činnosti (pravidelná, nepřetržitá činnost nebo příležitostná činnost) považován z hlediska zákona o daních z příjmů za příjem ze samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 1 ZDP nebo může výjimečně jít o příjem podle § 10 ZDP.

V návaznosti na to bude režim veřejnoprávního pojištění: v případě pracovní smlouvy a v případě příjmů osoby samostatně výdělečně činné, které budou vykazovány v dílčím základu daně podle § 6 nebo podle § 7 ZDP, bude příjem ředitele vstupovat do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální a zdravotní pojištění (buďto zaměstnanec, nebo OSVČ), v případě příležitostných příjmů vykazovaných v dílčím základu daně podle § 10 ZDP nebude příjem podléhat odvodu pojistného na sociální a zdravotní pojištění.

Na straně OPS bude odměna vyplácená řediteli daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP bez ohledu na skutečnost, zda se u příjemce této odměny jedná o příjem podle § 6 ZDP nebo podle § 7 či podle § 10 ZDP.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

V návaznosti na probíhající diskusi na jednáních KV KDP (30.3. a 27.4.2011) k problematice zdanění odměn ředitele obecně prospěšné společnosti (dále jen „ředitel OPS“) a následného doplnění o stanovisko České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ) byly opakovaně posouzeny všechny skutečnosti z pohledu ZDP. GFR setrvává na původním stanovisku, že pro účely zdanění odměn ředitele OPS se vždy jedná o příjem, který podléhá zdanění podle ustanovení § 6 ZDP, a jedná se buď:

- příjem podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP
- příp. podle ust. § 6 odst. 10 písm. b) ZDP.

Uvedené posouzení zdanění příjmů podporuje i názor ČSSZ ohledně účasti ředitele OPS na nemocenském a důchodovém pojištění viz. níže.

Posouzení GFR je plně v souladu s ustanovením § 8 odst. 3 Daňového řádu, dle kterého správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Obsah funkce ředitele OPS bez ohledu na to, zda je vykonávána na základě pracovní smlouvy nebo jiné smlouvy, nenaplnuje definici pojmu podnikání ani příjmů z jiné samostatně výdělečné činnosti dle ust. § 7 ZDP, neboť ředitel OPS nejedná vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Naopak jeho činnost je naplňováním podstaty založené společnosti, jedná jménem společnosti (nikoliv svým), na účet společnosti (nikoliv na svůj účet) a svým jednáním zavazuje společnost (nikoliv sebe). Pro podnikání jsou stanoveny základní tři pojmové znaky – jednání vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost. Aby se mohlo jednat o podnikání je nezbytné, aby byly naplněny všechny tyto pojmové znaky. V případě ředitele OPS minimálně dva tyto znaky naplněny nejsou, takže se nemůže jednat o příjmy z podnikání. Nejedná se evidentně také o příjmy ze zemědělské výroby, příjmy ze živnosti, příjmy z jiného podnikání podle zvláštních právních předpisů, podíly společníků v.o.s., příjmy z výkonu nezávislého povolání, příjmy z průmyslového vlastnictví, příjmy z práv autorských apod. Např. pokud bychom zobecnili podmínky pro výkon činnosti podle zvláštních předpisů, jsou na tyto podnikatele kladeny vyšší požadavky na kvalifikaci (převážně vysokoškolské vzdělání), absolvování praxe, složení profesní zkoušky a výkon činnosti je regulován tzv. profesními komorami (např. KDP), a to nejsou ze zákona o OPS požadavky kladené na funkci ředitele OPS. Dále nelze zařadit odměnu za funkci ředitele OPS pod příjmy z nezávislého povolání tvořící specifickou skupinu činností např. sportovců, herců, kteří v žádném případě svoji činnost nevykonávají jako funkci.

Odměny ředitele OPS nelze zařadit ani do ostatních příjmů dle §10 ZDP, neboť se nejedná o příležitostnou činnost a podřazení příjmů ředitele OPS pod příjmy dle § 6 ZDP (viz výše) vyřazuje možnost obecného použití tohoto ustanovení.

Činnost ředitele OPS je definovaná v § 9a odst. 4 zákona o obecně prospěšných společnostech jako výkon funkce a pro daňový režim není relevantní, jakým

způsobem je konkrétní osoba do funkce ustanovena. Pro daňové účely jsou příjmy z funkčních požitků příjmem dle § 6 odst. 10 ZDP. Institucí je míněna organizace, tedy více méně trvalý a účelový společenský útvar s jasnou hranicí, členstvím, vnitřní dělbou činností atd. (viz definice organizace ve Wikipedii). Organizací a tedy i institucí je z tohoto pohledu nepochybně i obecně prospěšná společnost (OPS).

Závěr GFR je také v souladu jak s nálezy NSS ale i ÚS např. 5 Afs 22/2003, 5 Afs 71/2006-91, sp. zn. III. ÚS 410/01 – viz. citace z rozsudků:

- Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost je rozhodné to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle ZDP, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. ZDP sice používá pojem „závislá činnost,“ tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce.“ Pro kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 ZDP není rozhodující na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka. Ředitel OPS je personifikací OPS jako právnické osoby, nejedná nezávisle a vlastním jménem, ale jménem OPS. Závislost ředitele OPS na společnosti je nepochybná.

- Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu a má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí - v dané věci, zda bude uzavřena např. smlouva mandátní, apod. - veřejnoprávní předpisy již nedávají subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.

- Z daňového hlediska je nepodstatné, zda závislost poplatníků na plátcích příjmů má zčásti nebo dokonce zcela základ v právních předpisech, zakládajících plátců určité povinnosti či nikoliv. Pro posouzení otázky, v jakém režimu budou zdaňovány příjmy z takových vztahů plynoucích, je vždy směrodatným pouze vzájemný faktický vztah plátce příjmů a poplatníka při výkonu práce.

Závěr: Generální finanční ředitelství je z výše uvedených důvodů toho názoru, že odměna vyplácená řediteli OPS, bez ohledu na to jaký smluvní vztah účastníci mezi sebou uzavřou, bude příjmem ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 odst. 1, případně § 6 odst. 10 ZDP a na straně OPS daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP. Konkrétně, bude-li ředitel OPS vykonávat činnost nikoliv v pracovněprávním vztahu, ale na základě jiné smlouvy (např. podle obch. nebo obč. zákoníku), bude i přesto jeho příjem podléhat dani podle § 6 odst. 10 písm. b) ZDP. Veřejnoprávní pojistné za něj bude odvádět OPS.

Závěrem pro informaci uvádíme, že pro zpřehlednění textu ZDP byl podán návrh na jeho úpravu tak, aby jeho znění neimplikovalo pochyby o zdanění příjmů ředitele OPS podle § 6 ZDP.

Příloha: Stanovisko ČSSZ

Vážený pan inženýre,

k Vašemu dotazu ohledně účasti ředitele obecně prospěšné společnosti na nemocenském a důchodovém pojištění od 1. 1. 2011 sdělujeme následující:

Souhlasíme s Vašimi závěry ohledně možnosti vykonávat funkci ředitele OPS v pracovním poměru. Smluvní poměr, ve kterém je funkce ředitele obecně prospěšné společnosti vykonávána, v sobě zahrnuje pracovní poměr, tedy že smluvní poměr je širší než pracovní poměr. Ředitel, který vykonává svou funkci v pracovním poměru k obecně prospěšné společnosti, se bude při splnění stanovených podmínek účastnit nemocenského a důchodového pojištění, a to bez ohledu na to, zda mu vznikl pracovní poměr před 1.1.2011 nebo po 31.12.2010 [§ 5 písm. a) bod 1. zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění a § 5 odst. 1 písm. a) zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění].

Vzhledem k tomu, že je podle právní úpravy funkce ředitele obecně prospěšné společnosti vykonávána ve smluvním poměru, nelze dle našeho názoru u pracovního poměru ředitele obecně prospěšné společnosti přihlížet k judikatuře týkající se pracovního poměru jednatele s.r.o..

Jestliže bude ředitel obecně prospěšné společnosti vykonávat svou funkci na základě smlouvy o výkonu funkce, nemocenského a důchodového pojištění se účastnit nebude, neboť není zařazen do taxativního výčtu nemocensky a důchodově pojištěných osob.

Taktéž souhlasíme se stanoviskem Generálního finančního ředitelství, že odměna za funkci ředitele OPS není příjmem podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Závěr: je-li tedy funkce vykonávána ve smluvním poměru může být uzavřen pracovní poměr, ze kterého vyplývá účast na nemocenském a důchodovém pojištění. Toto řešení považujeme za nejvhodnější. Je-li však funkce vykonávána na základě smlouvy o výkonu funkce, nebude se jednat o pojištění.

S pozdravem

Mgr. Ivana Žáčková

ředitelka odboru

sociálního pojištění OSVČ a přípravného důchodového řízení

DPH

335/27.04.11 - Nárok na odpočet DPH z daňového dokladu od neplátce a promítnutí rozsudku SDEU z případu Dankowski

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Předkládá: JUDr. Ing. Václav Pátek, daňový poradce 2279, advokát 13139

Tento příspěvek byl zpracován na základě publikovaného rozsudku Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 12.2010, C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, (dále jen „Dankowski“).

I. Výchozí skutečnosti předkládaného příspěvku

Podstatou výkladu příslušných ustanovení zákona o DPH jsou závěry SDEU v případě Dankowski, dle kterých:

- 1) Článek 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisu členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.
- 2) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že posledně uvedená není pro účely této daně registrována.

Šestá směrnice 77/388/EHS byla nahrazena směrnicí 2004/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „recast“). Není sporu o tom, že podstata závěrů SDSE, která se dotýká výkladu šesté směrnice je platná i pro recast.

Podle ustanovení § 73 zákona o DPH je nárok na odpočet DPH na vstupu, **pokud je daňový doklad vystaven plátcem**. Plátcem dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) ZDPH ve znění do 31. 3. 2011 je osoba povinná k dani, o které tak stanoví zákon v § 94, nebo osoba, která byla registrována dle § 95a (stejně závěry jsou i ve smyslu novely zákona o DPH, zákona č. 47/2011 Sb., účinné od 1. 4. 2011). Výkladový problém je spatřován v definici pojmu plátce v zákoně o DPH pro situace, ve kterých směrnice EU používá pojem osoba povinná k dani.

Problém výkladu zákona o DPH ve světle Dankowski může nastat celkem ve třech možných situacích:

1. Pokud osoba povinná k dani přijme službu ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1, stává se podle ustanovení § 94 odst. 8 plátcem ke dni přijetí této služby.

Osvědčení o registraci bude v těchto případech vždy pozdějšího data. Osvědčení by mělo být rázu deklaratorního. Zápis do seznamu plátců DPH bude prováděn zpětně. Výkladový problém oprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu nastává, pokud takováto osoba uskuteční po přijetí služby dle § 9 odst. 1 tuzemské plnění podléhající dani, vystaví ve prospěch jiného plátce daňový doklad s uvedením DPH.

2. Pokud osoba povinná k dani překročí obrat pro registraci plátce daně podle § 6 a nesplní registrační povinnost podle § 95 odst. 2, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci. Registrace k dani je v tomto případě konstitutivním rozhodnutím. Výkladový problém nastává, pokud takováto osoba uskuteční po překročení obratu tuzemské plnění podléhající dani, vystaví ve prospěch jiného plátce daňový doklad s uvedením DPH.
3. Pokud osoba povinná k dani nepřekročí obrat pro registraci plátce daně podle § 6, je stále osobou povinnou k dani, avšak její plnění je osvobozené od daně. Otázkou je, jaké dopady má, pokud osoba povinná k dani, která dosud nepřekročila obrat, vystaví za uskutečněné zdanitelné plnění daňový doklad s uvedením DPH.

Evidenci plátců DPH vede správce daně a ověřování plátců je možné na webovém portálu MF, kde zjištěné údaje mají pouze informativní charakter.

http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPH1&poc_dic=2

Plátcí DPH - Windows Internet Explorer

http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPH1&poc_dic=2

Plátcí DPH

Plátcí daně z přidané hodnoty - DPH

Hledání plátců DPH podle zadaných daňových identifikačních čísel (DIČ).
Do vstupního pole zadejte kmenový kód DIČ jednotlivých plátců daně.

CZ

CZ

Hledej

Obnovit původní

Počet DIČ k zadání: 2 Zobraz

Nápověda

II. Analýza problému a výkladové možnosti

Osoby povinné k dani, které přijmou službu dle § 9 odst. 1 (viz situace dle bodu 1.) se v evidenci plátců DPH ke dni účinnosti registrace neobjeví. Co se týče osob povinných k dani, které překročí obrat dle § 6 a nesplní svoji registrační povinnost, lze jednoznačně odvodit, že v registru plátců DPH se objeví nejdříve k datu účinnosti jejich registrace. V obou případech se tedy v registru plátců neobjeví osoba povinná k dani, ač uskutečnila zdanitelné plnění, které podléhá DPH. **Pokud osoba povinná k dani není uvedena v registru plátců DPH, neznamená to, že tato osoba není plátcem DPH.**

Ve smyslu rozhodnutí SDEU v případě Dankowski musí plátce daně mít nárok na odpočet daně na vstupu, pokud přijal zdanitelné plnění, které je předmětem daně (není od daně osvobozené) a má daňový doklad vystavený osobou povinnou k dani. Z výše uvedených možných situací lze učinit závěry, že **v případech ad body 1.) a 2.) výše musí mít osoba povinná k dani, která přijme zdanitelné plnění a poskytovatel vystaví daňový doklad, nárok na odpočet daně na vstupu** (při splnění podmínky použití při uskutečňování své ekonomické činnosti a příslušných pravidel pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu) **i když poskytovatel plnění není uveden v registru plátců DPH.**

Co se týče situace dle bodu 3.) výše, tak osoba povinná k dani, pokud nepřekročí stanovený obrát v § 6 ZDPH, případně není registrována jako dobrovolný plátce daně, uskutečňuje plnění osvobozená od daně. Plátce, pokud přijme plnění od daně osvobozené, nemá nárok na odpočet daně, i kdyby poskytovatel plnění, tj. osoba povinná k dani, ale neregistrována jako plátce daně, vystavil za uskutečněné plnění daňový doklad.

III. Závěr a návrh řešení

Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu z plnění přijatého od osoby povinné k dani, i když tato osoba není k dani registrována. Tento závěr platí za situace, kdy osoba povinná k dani se stala plátcem ze zákona ve smyslu ustanovení § 94 odst. 8 (resp. odst. 6) ZDPH a za situace, kdy osoba povinná k dani překročila zákonem stanovený obrát.

Při nejbližší novelizaci zákona o DPH by měla být příslušná ustanovení dotýkající se této problematiky upravena.

Po projednání na KV doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

K situaci podle bodu 1 :

Zákon o DPH poměrně jednoznačně stanoví, že v popsanych případech se osoba povinná k dani stává plátcem již ke dni přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku (§ 94 odst. 8), a již z této služby je povinna přiznat a zaplatit daň. Tento den je dnem vzniku „plátcovství“, tehdy jí vznikly povinnosti i práva náležející plátcům ze zákona. Proto není sporu o tom, že pokud takováto osoba po přijetí výše zmíněné služby uskuteční ve prospěch jiného plátce zdanitelné plnění má povinnost uplatnit daň a příjemce těchto plnění má nárok na odpočet při dodržení podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH.

GFŘ má za to, že v této situaci jde o postup v souladu s dikcí zákona o DPH i s komunitárním právem a v zásadě není důvod ani podmínky pro aplikaci předmětného rozsudku.

Pro doplnění nutno uvést, že takto se postupuje i pro jiné případy registrace podle § 94 ZSDP s výjimkou povinné registrace v důsledku překročení obratu podle § 94 odst. 1 a 2 písm. a) ZDPH.

K situaci podle bodu 2 :

Pod tímto bodem v příspěvku popsaná situace je z pohledu posouzení dopadů judikátu Dankowski klíčová a v zásadě jediná sporná z pozice platného textu zákona o DPH resp. zde zakotvené systematiky institutu plátcovství a registrace k plátcovství. Právě pro tuto je zmíněný judikát v mnohém překvapivý a to nejen pro úpravu v ČR. Nelze však již zde neuvést, že závěry v judikátu vyslovené jsou poměrně úzce stavěny na konkrétní okolnosti a podmínky (např. konstatování nároku na odpočet daně, která měla být odvedena u plnění, která byla zdanitelná; nebo obdobně vazba na existenci faktury s veškerými nutnými údaji).

Obecně nutno připustit vliv judikátu na předmětnou situaci, kdy jde o nárok na odpočet daně z plnění uskutečněné osobou povinnou k dani, která překročila zákonem stanovený obrat pro registraci, avšak dosud nebyla registrována jako plátec DPH, ačkoli již být měla a vystavila doklad se všemi náležitostmi daňového dokladu, s výjimkou uvedení DIČ plátce, ale s uvedením DIČ osoby povinné k dani. Tzn. že za předpokladu splnění definovaných podmínek, lze nárok na odpočet uplatnit od okamžiku, kdy měla být osoba povinná k dani registrována za plátce DPH, kdyby splnila svoji registrační povinnost.

Ve vztahu k nároku na odpočet daně u příjemce zdanitelného plnění je pak patrné, že v tomto případě jsou naplněny podmínky rozhodnutí ESD C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski. Plnění uskutečnila osoba povinná k dani, která nesplnila registrační povinnost. V souladu s neutralitou systému daně z přidané hodnoty, by měl správce daně uznat u příjemce plnění nárok na odpočet daně, a to v případě, že jsou splněny podmínky nároku na odpočet daně. Příjemce musí mj. mít doklad se všemi náležitostmi daňového dokladu (kromě DIČ plátce jako poskytovatele zdanitelného plnění), tedy s tím faktem, že doklad nevystavil registrovaný plátec, ale osoba povinná k dani, která se měla stát plátcem z důvodu překročení hranice obratu pro povinnou registraci k DPH.

S postupem v souladu s tímto rozsudkem ESD lze souhlasit pouze pokud jsou splněny všechny podmínky v rozsudku uvedené a mj. pokud nejde o zneužití zákona, není pochyb o uskutečněném zdanitelném plnění a není pochyb, že jej uskutečnila uvedená osoba.

Uvedení dodavatele v registru plátců v momentě poskytnutí resp. přijetí plnění skutečně nepatří mezi podmínky pro uplatnění nároku na odpočet stanovené zákonem o DPH. S ohledem na zavedená pravidla a funkci registru plátců je ovšem legitimě očekávatelné, že v případech, kdy poskytovatel plnění uvedený na dokladu v registru plátců DPH uveden není, bude daňový status poskytovatele z pozice podmínek pro uplatnění nároku na odpočet předmětem možného zpochybnění a následného dokazování. Tohoto si musí být vědom zejména příjemce plnění, který bude nárok na odpočet chtít uplatnit - musí mít prověřenu i tuto okolnost svědčící o naplnění podmínky pro dotčený nárok. Dovolávat se bez dalšího povinnosti vyhledávání relevantních skutečností správcem daně není opodstatněné.

S ohledem na běžnou praxi a z logiky věci, lze rozumně požadovat po poskytovateli a příjemci zdanitelného plnění poskytnutí rozhodných informací (a ověření prostřednictvím kontrolních postupů běžně užívaných v obchodní praxi) pro stanovení správného daňového režimu.

K bodu 3

Plně souhlasíme s provedenou analýzou, kde předkladatel v podstatě uzavírá, že osoba povinná k dani, pokud nepřekročí stanovený obrat v § 6 ZDPH je osvobozená od uplatňování daně. Plátce, pokud přijme plnění od takové osoby, nemá nárok na odpočet daně, i kdyby poskytovatel plnění, tj. osoba povinná k dani, ale neregistrovaná jako plátce daně, vystavil za uskutečněné plnění doklad (obsahující všechny náležitosti daňového dokladu s výjimkou skutečnosti, že jej vystavil plátce).“

336/08.06.11 - Ukončení účtování účetní jednotky - fyzické osoby v hospodářském roce vyvolané příkazem v § 7 odst. (12) ZDP

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osvědčení 803

Zákon o účetnictví umožňuje i fyzickým osobám, pokud vedou účetnictví, účtovat v hospodářském roce. Zákon o dani z příjmu pak příkazuje některým osobám, ukončit účtování v hospodářském roce (§ 7 odst. (12) ZDP):

Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odstavců 7, 8, § 7a, 12, nebo 13, anebo má příjmy podle odstavce 1 písm. c), d) nebo podle odstavce 2, změni v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce.

Dané ustanovení s sebou přináší několik nejasností a dle názoru předkladatele několik zcela zbytečných komplikací. Cílem příspěvku je vyjasnit sporné okamžiky a popřípadě zmírnit zbytečnou tvrdost ustanovení v případech kdy toto zmírnění nevede ke snížení výběru daně.

1) Zcela nově se od 1. 1. 2011 mezi příjmy, které nutí přejít poplatníka na kalendářní rok, dostaly příjmy z pronájmu obchodního majetku uvedené v § 7 odst. (2) písm. e) ZDP. Je přitom nutné zdůraznit, že sem zákon zahrnuje i zcela nevýznamné, příležitostné nebo jednorázové příjmy z pronájmu majetku, který je evidován v účetnictví poplatníka. Přitom je nanejvýš pravděpodobné, že nebylo úmyslem zákonodárce, aby tento pronájem znemožňoval účtování v hospodářském roce. Přeřazení pronájmu z § 9 resp. § 7 odst. (1) písm. a) - c) ZDP sledovalo zcela jiné účely. V praxi to však znamená, že velká skupina poplatníků - fyzických osob účtující v hospodářském roce musí nyní přejít na účtování v kalendářním roce. Tento krok, může pro řadu účetních jednotek znamenat zbytečnou administrativní zátěž, aniž by to mělo významný daňový dopad.

2) Obdobným způsobem znemožňují již delší dobu pokračovat účtování v hospodářském roce i příjmy z autorských honorářů § 7 odst. (2) písm. a). Přitom opět se může jednat o ojedinělé, příležitostné příjmy, které navíc ani nemusí souviset s podnikáním. Opět se nedá předpokládat, že by bylo záměrem, aby skutečnost, že podnikatel uveřejní příspěvek do odborného časopisu nebo napíše knihu, bylo důvodem pro ukončení účtování v hospodářském roce.

3) Pokud by se měl revidovat pohled na nemožnost vést účetnictví z důvodu inkasa některého druhu příjmů, mohlo by se uvážit, zda existuje nějaký důvod pro to, aby osoby podnikající podle živnostenského zákona měli být posuzovány jinak než osoby podnikající podle jiného předpisu popř. provozující nezávislé povolání; to však asi přesahuje rámec příspěvku KOOV.

4) Příkaz uvedený v odst. 12, že účetní jednotka *změní v tomto období způsob účtování* není zcela jednoznačný a může být nesplnitelný.

a) slovem období je zde zřejmě míněné zdaňovací období (tedy kalendářní rok - odvozeno ze spojení „*Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odstavců 7,...*“).

b) Zákon o účetnictví jasně stanovuje přechod z hospodářského roku na kalendářní rok v § 3 odst. (3):

Uplatnit hospodářský rok lze pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno. Obdobně postupují účetní jednotky i při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok.

Pokud poplatník v posledním čtvrtletí např. roku 2011 pronajme obchodní majetek nebo poskytne autorské právo k článku, zaúčtuje výnos z této činnosti a dle ZDP má povinnost v roce 2011 změnit způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Tuto skutečnost bez zbytečného prodlení oznámí správci daně, vzhledem k tomu, že však již nemůže dodržet termín uvedený v zákoně o účetnictví, může přechod naplánovat nejdříve na 1. 1. 2013. Pokud je shoda v této interpretaci ustanovení, pak asi plně vynikne jeho zbytečnost v případech jednorázového příjmu.

Formulace „*změní v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce*“ ale navozuje dojem, že by již v roce 2011 měl účtovat v kalendářním roce, nebo-li že by po zaúčtování výnosu měl udělat účetní závěrku k 31.12.2010, aby mohl v roce 2011 účtovat v kalendářním roce. Bylo by vhodné potvrdit, že tento výklad by byl v rozporu se zákonem o účetnictví.

5) Ze zákona není zřejmé, co nastane v případě, kdy poplatník má takovýto výnos dříve než posledním čtvrtletí roku 2011, ale neoznámí změnu správci daně do 30. 9. 2011. Dá se předpokládat, že těchto případů může být v roce 2011 mezi fyzickými osobami, které pronajmou obchodní majetek více. Ať již pro absolutní neznalost všech úskalí zákona o daních z příjmů nebo z důvodů, že se začne věnovat řešení tohoto problému příliš pozdě.

Dle zákona o účetnictví již nemůže přejít na účtování v kalendářním roce od 1. 1. 2012 a poruší tím zákon o daních z příjmů. Dle daňového řádu nelze toto porušení ZDP postihnout. Z praxe vyplývá, že správce daně by se zde mohl pouštět do konstrukce, že sice poplatník dále účtuje v hospodářském roce, ale odvádět daně by měl v té výši, jako kdyby účtoval v kalendářním roce, mohl by nutit poplatníka vytvářet mezitímní účetní závěrky a doměřovat daň podle nich. Přitom pokud by poplatník vědom si svého pochybení začal v rozporu se zákonem o účetnictví účtovat v kalendářním roce bez včasného ohlášení správci daně, mohl by dostat pokutu ve výši 3 % úhrnu brutto aktiv za nedodržení zákona o účetnictví. Bylo by dobré stanovit postup, kterým by poplatník mohl napravit své pochybení, aniž by za ně byl postižen (více než jen za případně opožděně zaplacenou daň).

6) Poslední věta § 7 odst. (12) ZDP: „*Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d), pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok.*“, která je umístěna za větu o povinnosti změnit účtování na kalendářní rok vzbuzuje nejistotu, ke kterým tvrzením odstavce se týká. Bylo by vhodné jasně vyjádřit, zda skutečně tato věta vyjadřuje, že „poplatník, který účtuje v hospodářském roce může být zároveň společníkem v osobní společnosti, která účtuje v kalendářním roce, ale pokud přejde společnost na rok hospodářský, musí společník přejít na rok kalendářní“ (což nemá oporu

v logice) nebo se týká pouze prvních 4 vět odstavce a její umístění jako 5-té věty odstavce by bylo srozumitelnější.

Návrh řešení:

1) Iniciovat změnu zákona, kde by příjmy dle § 7 odst. (2) písm. a) a e) byly vyloučeny jak z důvodů pro přechod z účtování v hospodářském roce na účtování v roce kalendářním, tak z důvodů pro které nelze účtování v hospodářském roce. (Popřípadě i včetně příjmů dle § 7 odst. (1) písm. c) a (2) písm. b)) a poslední věta byla posunuta za větu 4 s výsledným zněním:

*(12) Pokud poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a), b), c) nebo odst. 2 písm. a), b) nebo e) uplatní jako účetní období hospodářský rok, je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou rozdíl mezi příjmy a výdaji za ukončený hospodářský rok. Při změně účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou podle § 7 rozdíl mezi příjmy a výdaji do posledního dne měsíce, kterým poplatník ukončil účtování v kalendářním roce. Při změně účtování v hospodářském roce na účtování v kalendářním roce je dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou podle § 7 ~~odst. 1 písm. a) nebo b)~~ součet rozdílu mezi příjmy a výdaji v hospodářském roce a rozdílu mezi příjmy a výdaji od doby ukončení účtování v hospodářském roce do konce kalendářního roku. Dílčí základ daně se zahrne do daňového přiznání za kalendářní rok, ve kterém končí hospodářský rok nebo účtování přechodu z kalendářního roku na hospodářský rok a naopak. **Obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d), pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok. Pokud poplatník uplatní postup podle odstavců 7 a 8, § 7a, 12 a 13 nebo má příjmy podle odstavce 1 ~~písmene c) nebo~~ písmene d) nebo odstavce 2 ~~písmene b) až d)~~, nelze změnit způsob účtování v kalendářním roce na účtování v hospodářském roce. Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odstavců 7, 10, § 7a, 12, nebo 13, anebo má příjmy podle odstavce 1 písm. ~~e)~~, d) nebo podle odstavce 2 písm. b), c), d), ukončí nejpozději k poslednímu dni následujícího kalendářního roku způsob účtování v hospodářském roce. Způsob nemusí ukončit, pokud by se jednalo o jednorázový příjem, který se neopakuje. ~~změní v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce.~~***

Do přechodných ustanovení dát:

Tuto změnu lze použít již za zdaňovací období zahájené v roce 2011.

Alternativně by bylo možné zcela vynechat podmínku druhu příjmu a nahradit jí povinností, že osoba účtující v hospodářském roce je povinna do svého účetnictví zahrnout všechny příjmy dle § 7.

2) Do doby, než bude bod 1) zrealizován, upřesnit Pokynem řady D, že:

- pokud fyzická osoba účtující v hospodářském roce, inkasovala jednorázový, ojedinělý nebo nepodstatný příjem způsobující přechod na kalendářní rok a na kalendářní rok nepřešla, nebude správce daně její postup zpochybňovat (s výjimkou případů, kdy by se tímto počínáním snažila vědomě dosáhnout daňových výhod)
- pokud fyzická osoba účtující v hospodářském roce, dosáhla ve zdaňovacím období roku 2011 příjmů z pronájmu obchodního majetku a tyto příjmy nejsou hlavní nebo významnou složkou příjmů a nepřešla na účtování v kalendářním roce, nebude tento postup správce daně zpochybňovat

- pokud fyzická osoba na základě § 7 odst. (12) přešla z účtování v hospodářském roce na účtování v kalendářním roce a nedodržela podmínku tří měsíců předstihu oznámení správci daně, nebude správce daně účtování v kalendářním roce z důvodů neoznámení zpochybňovat

- okamžikem, kdy je poplatník povinen přejít na kalendářní rok podle § 7 odst. (12) v současném znění je nejbližší možný termín neodporující zákonu o účetnictví, tedy nejbližší 1. leden následující 3 měsíce po oznámení správci daně. Oznámení přitom musí fyzická osoba provést do 30 dní po té, co se o daném výnosu dozvěděla

Dále by měl pokyn uvést postup, jaký by měl být uplatněn, pokud fyzická osoba nedodrží minulý bod, zvláště pak, kdy se dodatečně zjistí příjem způsobující přechod na kalendářní rok:

a) samotným poplatníkem, kdy bez svého zavinění tuto informaci nedostal (např. vydavatel se následně rozhodne odměnit příspěvatele za článek chráněný autorským honorářem, ač se o tom předem nedohodli) - pak pro oznámení správci daně a následný běh lhůt není rozhodující datum uskutečnění účetního případu, ale datum, kdy se o výnosu dozvěděl;

b) samotným poplatníkem, kdy vlastním zaviněním nezareagoval včas a chce tento stav napravit, ale již nestíhá termín tří měsíců nebo již pokračuje v účtování v hospodářském roce ač neměl - pak alternativně může přejít na účtování v kalendářním roce i při nedodržení tříměsíčního oznamovacího termínu (to by asi znamenalo zásah do zákona o účetnictví) nebo povinnost provést mezitímní účetní závěrku k 31.12. a dle rozdělit základ daně hospodářského roku.

c) správcem daně např. při kontrole - zda je či není v kompetenci správce daně se rozhodnout, zda akceptuje zdanění dle výsledků v hospodářském roce i když měl poplatník přejít na kalendářní rok nebo zda je či není doměřit daň dle mezitímní účetní závěrky k 31.12.

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

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Uvedený text příspěvku k projednání: „Uplatní-li poplatník v období, kdy účtuje v hospodářském roce, postup podle odstavců 9, 10, § 7a, 12, 13 nebo § 14, anebo má příjmy podle odstavce 1 písm. c), d) nebo podle odstavce 2, změni v tomto období způsob účtování na účtování v kalendářním roce. obdobně postupuje poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d), pokud veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost uplatní jako účetní období hospodářský rok.“ byl doplněn novelou č. 438/2003 Sb. do ustanovení § 7 ZDP.

Podle důvodové zprávy byly takto do zákona doplněny podmínky pro poplatníka účtujícího v hospodářském roce, při jejichž splnění má poplatník povinnost změnit způsob účtování na účtování v kalendářním roce. Tato úprava (s přečíslováním odkazů na odstavce v § 7) platí doposud.

Generální finanční ředitelství připouští, že shora uvedená úprava může být komplikací např. u ojedinelých příjmů z autorského honoráře zemědělského podnikatele, u nichž má účtování v hospodářském roce význam.

Vzhledem k tomu, že se však jedná o necelý zlomek procenta poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří účtují v hospodářském roce a ust. ZDP je k zákonu o účetnictví v tomto případě právní normou speciální, sankce z důvodu nedodržení lhůty podle zákona o účetnictví pro oznámení přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok se tudíž neuplatní, není nutné upravovat tento postup. Přesto bude návrh na změnu ustanovení ve věci povinnosti přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok v uvedených případech z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků zvažován.

K dotazu k významu poslední věty § 7 odst. 12 ZDP uvádíme, že se vztahuje svým obsahem k úpravě uvedené v prvních čtyř větách tohoto ustanovení, které upřesňují stanovení dílčího základu daně poplatníka, který je společníkem v.o.s. nebo komplementářem k.s.

Správnost navrhovaného postupu podporuje mj. i znění předkládací zprávy k pozměňovacímu návrhu zákona, kterým se mění zákon o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie. Z návrhu vyplývá, že Daň ekonomicky snižuje dotaci. Navrhovaný způsob účtování je tak plně v souladu se základními principy fungování Daně z Povolenek.

Zaučtováním Daně jako snížení dotace se stává náklad na Daň z Povolenek efektivně daňově účinným (resp. dochází ke snížení zdanitelných výnosů).

Návrh řešení

Doporučujeme přijmout závěr, že Daň z Povolenek je účtována jako snížení dotace.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Nesouhlas s navrhovaným postupem.

Přijetím zákona č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů došlo ke změně zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, podléhají emisní povolenky bezplatně přidělené v letech 2011 a 2012 výrobcům elektřiny s účinností od 1.1.2011 dani darovací .

V ustanovení § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, (dále jen „účetní vyhláška“) je uveden způsob účtování pořízení a vyřazení bezúplatného nabytí preferenčních limitů a povolenek. Mimo jiné je zde uvedeno, že bezúplatné nabytí preferenčních limitů a povolenek na emise prvním držitelem nebo provozovatelem se účtuje a vykazuje jako poskytnutí dotace ve výši ocenění reprodukční pořizovací cenou. Ocenění se nesnižuje o částku zaučtovanou ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34. Odchýlí-li se účetní jednotka od uvedené účetní metody musí svůj postup řádně odůvodnit a její důvody uvést v příloze k účetní závěrce (§ 36 odst. 1 zákona o účetnictví). Výše uvedené vychází z úpravy zakotvené v § 25 odst. 1 písm. l) ZoÚ, který stanoví, že majetek v případech bezúplatného nabytí s výjimkami, které se však netýkají uvedeného případu, se oceňuje RPC.

Ve smyslu § 25 odst. 5 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ ZoÚ“) se reprodukční pořizovací cenou rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Z uvedeného je zřejmé, že reprodukční pořizovací cenu nelze následně upravovat ani snižovat o žádnou jinou částku.

Bezplatné pořízení emisní povolenky se účtuje na vrub účtu 019 – Dlouhodobý nehmotný majetek a ve prospěch účtu 347 – Ostatní provozní dotace v reprodukční pořizovací ceně definované ve výše uvedeném ustanovení. Daň darovací, kterou je pořízení povolenky zatíženo, je samostatným účetním případem, který se účtuje jako závazek vůči státnímu rozpočtu souvztažně s účtem účtové skupiny 5 – Náklady. Jedná se o definitivní náklad a žádný účetní předpis nestanoví,

že by snižoval hodnotu dotace resp. závazku zúčtovaného ve prospěch účtu 347. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že závazky se ve smyslu § 25 odst. 1 písm. g) ZoÚ oceňují nominální hodnotou (v okamžiku vzniku) a dodatečnou korekci o daň darovací účetní předpisy neumožňují.

Při spotřebě se vyřazení povolenky – dlouhodobého nehmotného majetku zaúčtuje do nákladů (v RPC) a současně se účet 347 – Dotace zaúčtuje na příslušný účet výnosů ve věcné a časové souvislosti s náklady (§ 47 odst. 5 účetní vyhlášky).

Navrhovaný způsob zaúčtování pořízení a vyřazení emisní povolenky předpokládá, že účetní jednotka nebude o dani darovací účtovat na účtu účtové skupiny 5 – Náklady.

Na účtu dlouhodobého nehmotného majetku bude uvedena RPC ve smyslu § 47 účetní vyhlášky, na účtu 347 – Ostatní provozní dotace bude zaúčtována RPC snížená o daň darovací. Při spotřebě se vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku - povolenky zaúčtuje do nákladů v původní reprodukční pořizovací ceně (nesnížené o daň darovací) a současně účet 347 – Dotace se zúčtuje do výnosů ve výši RPC snížené o daň darovací.

Z uvedeného je zřejmé, že ve smyslu zákona o účetních předpisech nebude zachován soulad mezi náklady a výnosy a v *konečném důsledku* budou výnosy zkráceny o daň darovací. Uvedený postup není v souladu s § 47 odst. 5 vyhl. 500/2002 Sb. poslední věta, který stanoví postup při zúčtování spotřeby, prodeje případně jiného úbytku takto nabytých emisních povolenek.

Podle § 25 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, není daň darovací nákladem na dosažení zajištění a udržení zdanitelného příjmu. V § 18 odst. 1 je stanoveno, že předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.

Pokud by poplatník postupoval navrhovaným způsobem (snížil nominální hodnotu závazku o daň darovací), porušil by tím:

- ustanovení § 25 odst. 5 písm. b) , písm. l) a písm.g) zákona o účetnictví
- ustanovení § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- ustanovení § 23 odst. 10 ZDP
- ustanovení § 18 odst. 1 ZDP,
- ustanovení § 25 odst. 1 písm. s) ZDP
- ustanovení § 23 odst. 3 písm a) bod 2 ZDP.

Navrhovaný způsob zaúčtování pořízení a vyřazení emisní povolenky a jeho následný dopad do základu daně z příjmů proto nemůže GŘ akceptovat, a to ani v případě, že se účetní jednotka odchýlí od stanovené účetní metody a tento postup zdůvodní.

Pozn: V této souvislosti upozorňujeme, že se účetní jednotka vystavuje porušení § 8 ZoÚ tím, že půjde o nesprávné účetnictví, které je od účetního období započatého v roce 2011 ze zákona obligatorně sankcionovatelné.

ROZPORNÁ STANOVISKA

Vyjádření předkladatelů ke stanovisku GFŘ

Daň uvaluje český stát, tj. stejný subjekt, který daruje Povolenku a poskytuje tak Dotaci. Daň ekonomicky snižuje Dotaci.

Připustit za této situace, že obdarovanému vzniká v roce obdarování náklad (i když se jeho majetek naopak zvýšil), je dle názoru předkladatelů v rozporu s věrným a pocitvým obrazem předmětu účetnictví obdarovaného.

Předkladatelé proto navrhují příspěvek uzavřít s rozporem.

Stanovisko GFŘ k doplněnému příspěvku:

Nadále trvá nesouhlas s navrženým řešením:

Výhrada předkladatele ke stanovisku GFŘ je snahou navodit dojem protichůdnosti výběru daně a poskytování povolenek zachycených v účetnictví jako dotace (dále jen „ dotace“) s tím, že takto poskytnutá dotace je vlastně slevou na dani v důsledku protisměrného jednání jedné osoby – v tomto případě státu. S tímto tvrzením GFŘ nesouhlasí:

Vytvářet jakýkoliv „účelový vztah“ mezi rozpočtovým určením výnosu daně darovacích, účelovým čerpáním prostředků veřejného rozpočtu ve formě dotace a osobou darující povolenky, je irelevantní. Uváděná vazba mezi státem jako dárce a státem jako poskytovatelem dotace je neakceptovatelná proto, že každý příjemce výnosu daně (stát, kraj obec) „ naplňuje “ těmito zdroji svůj rozpočet, ze kterého následně poskytuje účelově prostředky ve formě dotace. Nelze proto porovnávat povinnost poplatníka platit daň a jeho právo získat dotaci. V rozporu proto nemůže být situace, kdy veřejný rozpočet poskytuje dotaci i těm osobám, od kterých daň vybírá – jde naopak o systémově správný vztah.

Každá dotaci přijímající osoba je poplatníkem daně a tedy osobou daň hradící. Pokud by osoba platící daně neměla nárok na dotaci, pak by dotaci nemohl získat žádný poplatník daně. Výběr daně, rozpočtové určení výnosu daně a poskytování dotací tedy nejsou v případě státu rozporem v jeho jednání, ale naopak plněním jeho funkce. Protisměrný tok finančních prostředků do a ze státního rozpočtu je zcela zákonitým procesem a předkladatelem navrhovaný způsob účtování – snižování dotace o zaplacenou daň - je jednoznačně zákonem nepovolený způsob kompenzace nákladů a výnosů účetní jednotky.

Stejným způsobem nelze akceptovat výhradu předkladatele, že přijetím bezúplatně nabytých povolenek podléhajících dani darovacích vzniká poplatníkovi v jednom roce náklad, ačkoliv se jeho aktiva zvyšují a tím dochází k porušení zákona o účetnictví. Dle GFŘ se jedná o zcela standardní situaci, která nastává vždy při

bezúplatném nabytí majetku, který dani darovací podléhá, je v souladu se zákonem o účetnictví a nebyla nikdy rozporována.

GFŘ tedy i nadále trvá na stanovisku, že postupem navrhovaným předkladatelem dochází k porušení zákona o daních z příjmů (jak bylo uvedeno v předchozím stanovisku) a **zákona o účetnictví:**

- **porušení ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví** : účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky
- **porušení ustanovení § 7 odst. 6 zákona o účetnictví:** porušení zákazu kompenzace nákladů a výnosů
- **porušení § 8 zákona o účetnictví**
 - účetnictví není správné, protože navrhované řešení odporuje zákonu - konkrétně ustanovení § 25 odst.1 písm. g) a písm. l) , § 25 odst. 5 písm. b) zákona o účetnictví a ustanovení § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
 - účetnictví není úplné a průkazné, neboť neobsahuje zachycení účetního případu - konkrétně zachycení daně darovací
 - účetnictví není srozumitelné, neboť neumožňuje spolehlivě určit obsah účetních případů

DOPLNĚNÍ ZÁPISU

199/127.11.07 - Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů podle § 4 odst 1 písm. r) a w) ZDP po 31.12.2007

Problematika výměny akcií

V návaznosti na současný vývoj judikatury a správní praxi Generální finanční ředitelství vyslovuje stanovisko k dílčímu závěru bodu 2.6. uvedeného příspěvku ve věci problematiky výměny akcií, které je odlišné od tam uvedeného stanoviska Ministerstva financí, a to následovně:

GFŘ souhlasí s názorem KDP ve věci daňového řešení osvobození od daně z příjmů fyzických osob v případech výměny akcií za nové dle § 186b obchodního zákoníku (zejména štěpení akcií, spojení více akcií do jedné akcie apod.) uskutečněné po 31.12.2007 vztahující se k akciím nabytým před tímto datem. U těchto cenných papírů, kde dochází k nabytí (vlastnického práva) v době před 31.12.2007, samotná výměna akcií nepředstavuje změnu majetkového podílu vlastníka a není důvodem pro přerušení časového testu pro osvobození (§4 odst. 1 písm. w) ZDP), a proto se podle čl. 3 přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb. (novela zákona o daních z příjmů) aplikuje znění ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů před touto novelizací (platné do 31.12.2007).