

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24.1.2001

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. V úvodu jednání informoval zástupce odboru 18, že byl přehodnocen závěr odboru k bodu ad VI. - Kolaudace pro účely DPH, bod 6 programu KV KDP konaného dne 21.6.2000, v upřesněném znění podle zápisu z KV KDP konaného dne 27.10.2000, takto:

„Po projednání s příslušnými útvary Ministerstva financí byl potvrzen právní názor uvedený ve stanovisku KDP zpracovaném dr. Skálou k vymezení pojmu „kolaudace“ pro účely DPH. Jak z hlediska zákona o daních z příjmů, tak i z hlediska stavebních předpisů musí nejprve proběhnout kolaudace, aby se mohlo jednat o technické zhodnocení. Tento právní názor bude respektován i při aplikaci zákona o DPH platného po 1. 4. 2000“.

2. Zástupci KDP uplatnili připomínky k zápisu z jednání KV KDP konaného dne 6.12.2000. Po jejich posouzení bylo konstatováno, že

- a) k problému „Odměňování zaměstnanců prostřednictvím opcí na nákup cenných papírů či poskytování cenných papírů za cenu nižší než obvyklou v roce 2000 a 2001 a ošetření opcí získaných před 1.1.2001 a realizovaných po tomto datu (bod 2 v části Daně z příjmů, programu KV KDP 6.12.2000) bylo vyžádáno stanovisko odboru 29 ministerstva financí; bude uzavřeno na příštím jednání KV KDP,

- b) k problémům „Podmínky zahájení daňového odpisování nové stavby“ (bod 3 v části Daně z příjmů, programu KV KDP 6.12.2000) a „Náklady vzniklé v souvislosti se zadáváním veřejných zakázek dle zákona č. 199/1994 Sb.“ (bod 5 v části Daně z příjmů, programu KV KDP 6.12.2000) si KDP vyžádala stanovisko Nejvyšší účetní rady; po jeho obdržení budou dané problémy znovu zařazeny na program jednání KV KDP.

1. K neuzavřenému problému „Vklady nemovitého majetku s vazbou na daň z převodu nemovitostí“ (bod 1 v části Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí, programu KV KDP 6.12.2000) předali zástupci KDP předali další stanovisko k posuzování emisního ážia ve vztahu k hodnotě vkladu (Masarykova univerzita v Brně).

4. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Vklad pohledávky fyzické osoby neúčtující v soustavě podvojného účetnictví v souvislosti s novelou ZDP účinnou od 1.1.2001

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

I. ÚVOD

S účinností od 1.1.2001 bylo změněno ustanovení § 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“) tak, že v případě vkladu a postoupení pohledávky fyzické osoby neúčtující v soustavě podvojného účetnictví vzniká na straně této fyzické osoby příjem ve výši hodnoty této pohledávky obecně bez ohledu na typ pohledávky. S účinností od 1.1.2001 jsou v § 23 odst. 13 ZDP z tohoto režimu vyloučeny již pouze pohledávky vzniklé podle § 33a zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku. Do 31.12.2000 se jednalo pouze o pohledávky při jejichž úhradě by na straně postupitele (vkládajícího) vznikl příjem dle § 7 ZDP nebo § 9 ZDP. K popisované změně v ustanovení § 23 odst. 13 ZDP účinné od 1.1.2001 není žádné přechodné ustanovení. V souvislosti s přijatou změnou vzniká několik problémů:

II. POPIS PROBLEMATIKY

a) Vklad či postoupení pohledávky na přelomu roků 2000 a 2001.

Protože, jak již bylo výše uvedeno, neobsahuje novela ZDP ke změně v ustanovení § 23 odst. 13 ZDP žádné přechodné ustanovení, je otázkou, jak posuzovat vklady a postoupení pohledávek na přelomu let 2000 a 2001.

a1) Postoupení pohledávky

V těchto případech by zřejmě neměl vznikat vážnější problém. Pokud smlouva o postoupení pohledávky nabude účinnosti a dojde k přechodu vlastnického práva k pohledávce z postupitele na postupníka do 31.12.2000, bude se postupovat dle § 23 odst. 13 ZDP ve znění platném do 31.12.2000. Pokud smlouva o postoupení pohledávky nabude účinnosti a dojde k přechodu vlastnického práva k pohledávce z postupitele na postupníka po 31.12.2000, bude postupováno dle § 23 odst. 13 ZDP ve znění platném po 31.12.2000.

a2) Vklad pohledávky

Z hlediska použití znění § 23 odst. 13 ZDP před a po 31.12.2000 bude relevantní co se rozumí spojením „...vlození pohledávky...“ uvedeným v tomto ustanovení. Uvedený pojem není v ZDP speciálně definován. Domníváme se proto, že je nutné vyjít z úpravy této otázky v obchodním zákoníku (dále jen „ObchZ“). Problematika vkladů je obecně upravena v § 59 a § 60 ObchZ. Problematice vkladu pohledávek se pak věnuje § 59 odst. 5 ObchZ (od 1.1.2001 § 59 odst. 6 ObchZ) a § 59 odst. 7 ObchZ (od 1.1.2001 § 59 odst. 8 ObchZ). Domníváme se, že z uvedených ustanovení ObchZ vyplývá, že bude relevantní, kdy dojde k přechodu vlastnického práva z vkládající fyzické osoby na společnost, do které je vkládáno. V případě, že k přechodu vlastnického práva dojde do 31.12.2000, bude použito znění § 23 odst. 13 ZDP ve znění platném do 31.12.2000. Pokud k přechodu vlastnického práva dojde po 31.12.2000, bude relevantní znění § 23 odst. 13 ZDP platné po 31.12.2000. Po přechodu vlastnického práva nemůže již fyzická osoba žádnou pohledávku „...vkládat...“. K přechodu vlastnického práva v případě vkladu pohledávky dojde:

- a) Ke dni účinnosti smlouvy o postoupení pohledávky uzavřené v souvislosti s vkladem do existující společnosti.
- b) Ke dni vzniku společnosti, pokud je v souvislosti s vkladem pohledávky zakládána společnost.

Tento závěr potvrzují i výklady k ObchZ ve znění platném do 31.12.2000 (viz. např. *JUDr. Jan Dědič a kol., Obchodní zákoník - komentář, Prospektrum, Praha 1997, str. 188*) s tím, že v této otázce nedošlo s účinností od 1.1.2001 k žádné změně (viz § 59 odst. 6 ObchZ a §§ 60 odst. 1 a 2 ObchZ ve znění platném od 1.1.2001).

Je nutné zdůraznit, že z tohoto pohledu není relevantní v případě vkladu pohledávky do existující společnosti, kdy dojde k zápisu zvýšení základního jmění do obchodního rejstříku.

Závěr k bodu a)

Úprava § 23 odst. 13 ZDP platná do 31.12.2000 bude relevantní pro veškeré postoupení a vklady pohledávek, kdy dojde k přechodu vlastnického práva k pohledávce z postupitele na postupníka (respektive z vkládajícího na společnost do které je vkládáno) do 31.12.2000.

b) Typ pohledávek vyloučených z režimu ustanovení § 23 odst. 13 ZDP

Po 31.12.2000 se značně rozšířil okruh pohledávek, které je nutné v případě jejich vkladu a postoupení u fyzické osoby neúčtující v soustavě podvojného účetnictví zdaňovat daní z příjmů. Jak již bylo výše uvedeno, ustanovení § 23 odst. 13 ZDP neobsahuje v podstatě žádné omezení okruhu pohledávek, na které dané ustanovení dopadá (pohledávky podle § 33a zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku nejsou z tohoto pohledu podstatné). Domníváme se, že přesto bude i po 1.1.2001 existovat okruh pohledávek, na které nebude dané ustanovení dopadat. Půjde obecně o pohledávky, respektive jejich část, u kterých by u převodce pohledávky - fyzické osoby (postupník, respektive vkládající) příjem vzniklý z titulu úhrady této pohledávky nebyl zahrnován do obecného základu daně z příjmů, nebyl by předmětem daně z příjmů (například nominál půjček či úvěrů), respektive by byl od daně z příjmů osvobozen. V případě, že postupitel (respektive vkládající) je plátcem DPH, hodnota pohledávky se pro účely § 23 odst. 13 ZDP poníží o DPH, pokud došlo k uplatnění DPH na vstupu. Tento závěr byl potvrzen na koordinačním výboru (viz *Ing. Martin Tuček, K ustanovení § 23 odst. 8 a 13 zákona č. 586/92 Sb., o dani z příjmů, Bulletin KDP ČR 8/98, str. 13-Koordinační výbor ze dne 27.5.1998*) a v současné době je zakotven v pokynu D-190 (viz *pokyn MF ČR D-190 K § 23 odst. 8 a 13*). Přesto považujeme z důvodu právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správců daně potvrdit, že v souvislosti s novelizací § 23 odst. 13 ZDP se na výše zmiňovaném výkladu nic nemění.

Závěr k bodu b)

Potvrdit, že výklad uvedený v pokynu D-190 v části K-23 odst. 8 a 13 zůstává v platnosti i po 1.1.2001.

c) Uplatňování výdajů proti příjmům vzniklým na základě § 23 odst. 13 ZDP

Po 31.12.2000 bude § 23 odst. 13 ZDP dopadat i na pohledávky, u kterých by z titulu jejich úhrady došlo ke vzniku příjmu dle § 10 ZDP. U příjmů dle § 10 ZDP jsou výdaje obecně uplatňovány až v okamžiku vzniku příjmů. Při uplatňování těchto výdajů existují určité odlišnosti a specifika, která jsou popsána v § 10, a to především v odstavcích 4 až 10 tohoto ustanovení (postupné umořování výdajů, uplatňování daně z převodu nemovitostí a podobně). Domníváme se, že veškerá pravidla při uplatňování výdajů dle § 10 ZDP budou uplatněna i v případě, když ke vzniku tohoto

příjmu dojde na základě § 23 odst. 13 ZDP. Při postoupení či vkladu části pohledávky bude z tohoto pohledu tato situace posuzována jako kdyby příjem dle § 10 ZDP plynul ve splátkách ve smyslu § 10 odst. 5 ZDP.

Závěr k bodu c)

V případě, kdy je postupována či vkládána pohledávka, na základě níž by v případě její úhrady vznikl u postupitele (respektive vkládajícího) příjem dle § 10 ZDP, budou výdaje uplatňovány dle postupů popsaných v § 10 ZDP. V případě postoupení či vkladu části pohledávky bude tato situace posuzována jako kdyby příjem dle § 10 ZDP plynul ve splátkách (viz § 10 odst. 5 ZDP).

III. ZÁVĚR

Po projednání v Koordinačním výboru výklad k popsané problematice vkladu či postoupení pohledávky, jak je souhrnně popsán v jednotlivých závěrech části *II. Popis problematiky* tohoto příspěvku, doporučujeme zpracovat do některého z pokynů rady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF:

Ministerstvo financí s uvedenými závěry souhlasí.

2. Způsob zdaňování úroků z úsporných vkladů přejímaných zaměstnavatelem od zaměstnanců (dále jen „zaměstnanecké vklady“) od 1.1.2001

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

I. ÚVOD

Do 31.12.2000 byly zaměstnanecké vklady definované v 8 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“). Úroky a jiné výnosy (dále jen „úroky“) z těchto zaměstnaneckých vkladů byly ve smyslu § 36 odst. 2 písm. b) bod 3. ZDP zdaňovány konečnou 20-ti % srážkovou daní. Novela ZDP - zákon č. 492/2000 Sb. tento způsob zdanění s účinností od 1.1.2001 ruší. Vzniká tak otázka, jakým způsobem je nutné od 1.1.2001 zdaňovat úroky ze zaměstnaneckých vkladů. Názory na tuto otázku se v praxi, a to jak ze strany správců daně, tak ze strany daňových subjektů, různí. Ryze teoreticky se může jednat o příjem dle §§ 6, 8 nebo 10 ZDP (z povahy věci vyplývá, že se nemůže jednat o příjem dle §§ 7 nebo 9 ZDP). Cílem tohoto příspěvku je sjednotit názory na tuto otázku a odstranit tak pochybnosti, jak na straně správců daně, tak na straně daňových subjektů.

II. POPIS PROBLEMATIKY

1) Příjem dle § 6 ZDP

Domníváme se, že tento příjem není obecně možné posoudit jako příjem dle § 6 ZDP, protože není docílen na základě pracovněprávního, služebního, členského nebo obdobného vztahu (dále jen „pracovní poměr“). To, že je zaměstnanec v pracovním poměru, ještě samo o sobě nezakládá nárok na úrok ze zaměstnaneckého vkladu. Výše tohoto úroku se také neřídí výší (intenzitou) a kvalitou práce zaměstnance. Tento příjem je docilován pouze na základě toho, že zaměstnanec uloží za určitých podmínek u zaměstnavatele určitou sumu peněz. Výše příjmů (to je úrok ze zaměstnaneckého vkladu) je ovlivněna především

množstvím peněz a dalšími podmínkami sjednanými mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že se v případě úroků ze zaměstnaneckých vkladů nejedná o příjem dle § 6 ZDP.

2) Příjem dle § 8 ZDP

Domníváme se, že příjmy z titulu úroků ze zaměstnaneckých vkladů by měly být posuzovány jako příjem dle § 8 ZDP s tím, že by se mohlo jednat o příjem dle § 8 odst. 1 písm. c), případně g) ZDP. Domníváme se, že uvedené příjmy metodicky pod ustanovení § 8 ZDP patří a byly tak i dříve posuzovány. S účinností od 1.1.2001 se pouze mění to, že nebudou zdaňovány konečnou 20% srážkovou daní. Uvedený příjem si bude nucen poplatník (to je zaměstnanec) zdaňovat v rámci svého přiznání k dani z příjmů. Pro podání tohoto přiznání (respektive pro případy, kdy toto přiznání nebude nutné podávat) budou platit obecné podmínky uvedené v § 38g ZDP.

3) Příjem dle § 10 ZDP

Příjem z úroků z titulu zaměstnaneckých vkladů by teoreticky bylo možné posoudit také jako příjem dle § 10 ZDP. Jak však vyplývá z první věty § 10 odst. 1 ZDP bylo by možné takto uvedený příjem posoudit pouze v případě, kdy by se nejednalo o příjem dle § 8 ZDP. Jak již jsme výše uvedli, jsme toho názoru, že v tomto případě se jedná o příjem dle § 8 ZDP, a proto se nemůže jednat o příjem dle § 10 ZDP. Z hlediska zdanění by se však příliš nezměnilo ani v případě, kdy by tento příjem byl posouzen jako příjem dle § 10 ZDP. Způsob zdanění by totiž byl identický jako v případě, kdy by uvedený příjem byl posouzen jako příjem dle § 8 ZDP. Jediný problém, který by v případě podřazení tohoto příjmu pod § 10 ZDP mohl vzniknout je, zda by v tomto případě bylo možné uplatnit osvobození od daně z příjmů uvedené v § 10 odst. 3 písm. a) ZDP. Domníváme se, že při posouzení tohoto příjmu jako příjmu dle § 10 by toto osvobození přicházelo do úvahy.

III. ZÁVĚR

S účinností od 1.1.2001 budou úroky ze zaměstnaneckých vkladů zdaňovány jednotlivými poplatníky (zaměstnanci) v rámci jejich daňových přiznání k dani z příjmů. Při podávání těchto přiznání, respektive při posuzování případů, kdy nebude nutné přiznání podávat, bude postupováno dle § 38g ZDP.

Úroky ze zaměstnaneckých vkladů nebudou od 1.1.2001 posuzovány jako příjem dle 6 ZDP.

Úroky ze zaměstnaneckých vkladů budou od 1.1.2001 posuzovány jako příjem dle 8 ZDP.

V případě, když by úroky ze zaměstnaneckých vkladů byly od 1.1.2001 posuzovány jako příjem dle 10 ZDP, připadalo by u nich do úvahy osvobození od daně z příjmů dle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP.

IV. NÁVRH OPATŘENÍ

Po projednání v Koordinačním výboru výklad k problematice zdaňování úroků ze zaměstnaneckých vkladů od 1.1.2001 zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF:

S ohledem na taxativní výčet příjmů zahrnovaných do samostatného základu daně podle § 8 zákona o daních z příjmů, nemohou být úroky ze zaměstnaneckých vkladů příjmem z kapitálového majetku. Může jít pouze o ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku podle § 10 zákona o daních z příjmů. Jelikož tyto příjmy nemají příležitostný charakter, nelze u nich uplatnit osvobození od daně podle § 10 odst. 3 písm. a) uvedeného zákona.

3. Doplnění k příspěvku „Nová úprava lhůt pro vyměření daně“ předloženému na Koordinační výbor Ministerstvem financí ČR

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

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osvědčení 1757

Z textu ustanovení § 38r odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“) vyplývá, že v tomto ustanovení nově stanovená prekluzivní lhůta se týká pouze možnosti dodatečného doměření daně z titulu nákladů vzniklých na základě finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci (ve smyslu definice finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci uvedené v § 24 odst. 4 ZDP – dále jen „leasing“). V případě, že nebudou splněny podmínky uvedené v § 24 odst. 4 ZDP pro možnost zahrnování nákladů z titulu leasingových splátek do daňově uznatelných nákladů, může správce daně v nově stanovené prekluzivní lhůtě tyto splátky vyloučit z daňově uznatelných nákladů a z tohoto titulu může správce daně dodatečně doměřit daň. Ustanovení § 38r odst. 3 ZDP však rozhodně nemá za následek obecné prodloužení prekluzivní lhůty pro doměření daně. Správce daně tedy nemůže doměřit daň z jiného titulu, než že na základě nesplnění podmínek uvedených § 24 odst. 4 ZDP vyloučí z daňově uznatelných nákladů leasingové splátky. V prodloužené lhůtě pro doměření daně (§ 38r odst. 3 ZDP) však správce daně nemůže doměřovat daně z jakýchkoliv jiných důvodů (například proto, že nebylo u poplatníka účtujícího v podvojném účetnictví časově rozlišeno nájemné v případě operativního pronájmu).

Závěr:

Výše popsané závěry vyplývají nejen z ustanovení § 38r odst. 3 ZDP, ale byly takto uvedeny v citovaném příspěvku MF ČR. V praxi se však lze občas setkat s odlišnými stanovisky. Z důvodu odstranění pochybností, jak na straně správců daně, tak na straně daňových subjektů proto považujeme za užitečné výše popsaný závěr jednoznačně potvrdit.

Stanovisko MF:

Nadále platí závěry uvedené v příspěvku k § 38r ZDP, předloženém Ministerstvem financí. Blíže neurčená „stanoviska, se kterými je možné se setkat v praxi“ nemůžeme posoudit.

SPRÁVA DANÍ A POPLATKŮ

- 1) Doplnění příspěvku k problematice odpočtu daňové ztráty v případě dodatečného stanovení daně správcem daně na základě zjištění získaných v průběhu daňové kontroly dle právních předpisů ve znění do 31.12.2000
- 2) Dopady § 38p ve znění platném do 31.12.2000 v případě podání dodatečného daňového přiznání na daň z příjmů fyzických

a právnických osob

3) Dopady § 38p ve znění platném od 1.1.2001 v případě podání dodatečného daňového přiznání na daň z příjmů fyzických a právnických osob

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

Tento příspěvek si klade za cíl argumentačně dále podpořit příspěvek k problematice odpočtu daňové ztráty projednávaný na Koordinačním výboru konaném dne 27.10.2000, jak bylo dohodnuto na minulém Koordinačním výboru, který se konal dne 6.12.2000 a rozšiřuje jej o případ podání dodatečného daňového přiznání poplatníkem ve vztahu na znění § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“), a to jak ve znění tohoto ustanovení platném do 31.12.2000, tak v současném znění platném od 1.1.2001.

Dále bych rád znovu zopakoval, že ačkoliv cíle mých příspěvků jsou ve své podstatě shodné s příspěvky projednávanými na Koordinačních výborech konaných ve dnech 5.1.2000, 16.2.2000 a 5.4.2000, argumentace odůvodňující vyslovené právní názory je natolik odlišná, že závěry z těchto výborů tuto skutečnost vůbec nepostihují.

1) Doplnění příspěvku projednávaného dne 27.10.2000 (postup dle právní úpravy platné do 31.12.2000)

Domnívám se, že lze souhlasit s názorem, který je obsažen ve zmiňovaném závěru KV z 5.1.2000, že právo daňového subjektu uplatnit v daňovém řízení směřujícím k dodatečnému vyměření daně jako odčitatelnou položku daňovou ztrátu (či její část) ve vyšší částce, než v jaké ji tento uplatnil, resp. mohl uplatnit v daňovém přiznání, na základě žádosti daňového subjektu, nevyplývá přímo z ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Z toho závěru však nelze a priori dovozovat, že ZSDP, neumožňuje daňovému subjektu v rámci daňového řízení uplatnit daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku od základu daně.

Skutečnost, že daňový subjekt má možnost pro realizaci svého práva uplatnit jako odčitatelnou položku daňovou ztrátu za předcházející zdaňovací období, je totiž správci daně zpravidla známa již z jeho předcházející činnosti, zejména z řízení, kterým byla daňovému subjektu tato daňová ztráta vyměřena či stanovena. Správce daně tak již nemusí tuto skutečnost znovu zjišťovat a ověřovat v rámci daňové kontroly, ledaže by se rozhodl správnost stanovení takovéto daňové ztráty ověřit ve smyslu příslušných ustanovení ZSDP.

Bohužel se však již nemohu ztotožnit s prezentovaným názorem (závěr KV z 5.1.2000), dle kterého daňový subjekt nemůže své dispozitivní právo (tj. právo, jehož uplatnění závisí pouze na jeho vůli a jehož časová dispozice není nijak speciálně upravena) uplatňovat při daňové kontrole, pokud tak nebylo stanoveno v hmotně právním daňovém předpise. Domnívám se, že jsem pro tento názor nenalezl žádnou zákonnou oporu v platných právních předpisech, a proto bych uvítal, kdyby MF ČR blíže upřesnilo, oč svůj právní názor opírá.

Rád bych upozornil také na vadnou argumentaci uvedenou ve výše zmiňovaném závěru z KV z 5.1.2000 z kterého vyplývá, že MF ČR nepovažuje § 34 odst. 1 ZDP za ustanovení kogentní povahy. Daňové předpisy jsou totiž založeny na kogentních

ustanoveních, tj. zúčastněné strany se od nich nemohou volně odchýlit. Domnívám se tedy, že § 34 ZDP je tedy svou povahou kogentní ustanovení, ve kterém je daňovému subjektu dána dispozice se rozhodnout, v jakém rozsahu svého práva využije. Sporným momentem tak zůstává rozhodnout, jakým způsobem má daňový subjekt tuto svou vůli projevit. Účelem mého příspěvku pak bylo potvrzení názoru, že daňové přiznání není jedinou formou, jak může daňový subjekt své právo uplatnit, tj. projevit svou vůli.

Daňová kontrola je ta část daňového řízení, která má za cíl zjistit či prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (§ 16 odst. 1 ZSDP). V tom případě, kdy se v průběhu daňové kontroly zjistí skutečnosti, ze kterých vyplývá, že původní daňová povinnost byla stanovena nesprávně, správce daně daň dodatečně doměří standardním postupem ve vyměřovacím řízení (§ 46 odst. 7 ZSDP), tj. daňová kontrola správci daně slouží pouze k zjištění těch skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, které mu z předcházejícího daňového řízení nebyly známy. Ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP pak výslovně také říká, že jím upravený proces dodatečného vyměření daně se uplatní též při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost (a to přiměřeně). Nelze tedy dovozovat, že správce daně nemůže dodatečně stanovit daň nižší, než jaká byla poslední známá daňová povinnost, např. s odvoláním na ustanovení § 2 odst. 2 ZSDP, neboť skutečnost, že správce daně přiznává ve vyměřovacím řízení daňovému subjektu právo daňovou ztrátu odečíst v mezích stanovených hmotně právním předpisem, má za následek stanovení daňové povinnosti v souladu s příslušnými ustanoveními ZDP a nelze tedy ani dovodit, že by docházelo ke krácení daňových příjmů ve smyslu § 2 odst. 2 ZSDP.

Ve smyslu základních zásad daňového řízení (§ 2 odst.1, 2, 3 ZSDP a dále s přihlédnutím k § 2 odst. 9 a § 31 odst. 2 ZSDP) je správce daně v daňovém (a tedy také ve vyměřovacím) řízení povinen z úřední povinnosti zjistit a posoudit všechny okolnosti skutkového nebo právního rázu, které (nejsou-li mu již známy z jeho činnosti) odůvodňují daňovou povinnost a její rozsah.

Daňové přiznání je dle současné právní úpravy správy daní základním kamenem vyměřovacího procesu. Daňové přiznání je pak také významnou formou spolupráce daňového subjektu při správném stanovení daně (viz zmiňovaný § 2 odst. 9 ZSDP). Daňové přiznání lze považovat za hlavní podklad pro vyměření daně. ZSDP však nezakazuje, ba to výslovně připouští, vyměřit daň odlišně od podaného přiznání, ovšem pouze v těch případech, kdy to zákon výslovně stanoví. Daňové přiznání je tedy pouze zvláštním druhem podání (v tomto případě značně formalizované), které daňový subjekt v daňové řízení podává.

Domnívám se, že v daňovém řízení je nutné vykládat jakékoliv ustanovení právního předpisu v plném kontextu právního rámce, ve kterém je zasazeno, neboť jakékoliv jeho vytržení ze souvislostí může mít za následek zavádějící závěry. Literu každého ustanovení ZSDP je tak nutno vykládat zejména ve smyslu základních zásad daňového řízení jak vyplývá jednak ze samotného znění příslušných ustanovení tohoto zákona, jednak z ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listiny“), dle kterého lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Přitom čl. 2 odst. 3 Listiny výslovně uvádí, že každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Tímto způsobem jsou chráněna základní práva a svobody všech občanů, což dále stvrzuje znění čl. 4 odst. 4 Listiny,

z kterého vyplývá, že při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu a taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.

2) Dopady § 38p ve znění platném do 31.12.2000

Dále bych rád dále rozvedl názor prezentovaný také ing. Janouškem na KV konaném 27.10.2000, dle kterého má aplikace § 38p ZDP ve znění platném do 31.12.2000 za následek, že v případě podání dodatečného daňového přiznání na vyšší daňovou povinnost v něm může daňový subjekt uplatnit vyšší odčitatelné položky dle § 34 a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 8 a § 20 odst. 7 a 8 ZDP, než jaké uplatnil v daňovém přiznání podaném v zákonem stanoveném termínu, pokud se vztahují ke zvýšenému základu daně. Přitom s ohledem na skutečnost, že zákon o daních z příjmů zná a definuje základ daně zejména v § 5 a § 23 ZDP, přičemž jím obecně rozumí částku, o kterou příjmy přesahují výdaje (s přihlédnutím k úpravám, které výše jmenovaná ustanovení stanoví), vyplývá z výše uvedených ustanovení právo daňového subjektu uplatnit odčitatelné položky dle § 34 a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 8 a § 20 odst. 7 a 8 ZDP ve vyšších částkách, než jaké byly uplatněny v daňovém přiznání v zákonem stanoveném termínu, ve všech těch případech, kdy daňový subjekt dodatečně zjistí vyšší základ daně oproti základu daně, z kterého mu vznikla poslední známá daňová povinnost. Daňový subjekt má totiž pouze jediný základ daně a pokud tedy zjistí, že mu vznikla povinnost podat dodatečně daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost, k nově stanovenému zvýšenému základu daně se vztahují veškeré položky snižující základ daně, které se daňový subjekt rozhodl uplatnit.

Ustanovení § 38p ZDP ve znění platném do 31.12.2000 tak fakticky brání daňovým subjektům uplatňovat vyšší částku odčitatelných položek a položek snižujících základ daně pouze v těch případech, kdy ke zvýšení základu daně nedochází.

S tímto výkladem se KDP plně ztotožňuje a požaduje uvedení této skutečnosti do zápisu z jednání KV.

Naopak se totiž nelze ztotožnit s dosud poměrně častým názorem, dle kterého daňový subjekt může uplatnit vyšší částku odčitatelných položek a položek snižujících základ daně maximálně ve výši rozdílu mezi zvýšeným základem daně a základem daně příslušejícího k poslední známé daňové povinnosti. Jak již bylo výše uvedeno, ustanovení § 38p ZDP výslovně vztahuje možnost uplatnění vyšší částky odčitatelných položek a položek snižujících základ daně, než jaké byly uplatněny daňovým subjektem v daňovém přiznání podaném v zákonem stanoveném termínu, ke zvýšenému základu daně a nikoliv k jakémukoli rozdílu základů daně.

Takovýto výklad tedy neakceptuje paragrafové znění zákona o daních z příjmů v platném znění a nelze se s ním proto ztotožnit.

Přitom z výše uvedeného plyne, že zásadní výkladový rozpor se týká skutečnosti, zda může daňový subjekt uplatnit své fakultativní právo také jiným způsobem než jen podáním daňového přiznání (tj. i dodatečného).

Navíc je otázka, zda má být aplikováno ustanovení § 38p v těch případech, kdy sice dojde ke zvýšení základu daně, ale daňový subjekt se rozhodne použít vyšší částky odčitatelných položek, čímž zůstává výsledná částka daně z příjmů ve stejné

výši. V tomto případě by ustanovení § 38p ZDP (a potažmo ani ustanovení § 41 odst. 1 či 4 ZSDP) nebylo aplikovatelné a daňový subjekt by vyrozuměl správce daně o uplatnění vyšších odčitatelných položek a položek snižujících základ daně jiným způsobem, než podáním dodatečného daňového přiznání.

3) Dopady § 38p ve znění platném od 1.1.2001

Poslední novelou zákona o daních z příjmů uskutečněnou zákonem č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, došlo také ke změně § 38p ZDP. Toto ustanovení ZDP tak má s účinností od 1.1.2001 úplně nové znění ve srovnání se zněním platným do 31.12.2000. Tato změna se dotkla nejenom samotného textu právního předpisu, ale také změny účelu a vztahu k jiným právním normám, a to zejména k ZSDP.

Zatímco původní znění bylo nutno chápat jako speciální ustanovení k úpravě podávání dodatečných daňových přiznání daňovými subjekty platné pro daň z příjmů fyzických a právnických osob ve vztahu zejména k § 41 odst. 1 a 4 ZSDP, nynější znění se omezuje na úpravu uplatňování položek odčitatelných od základu daně.

Od 1.1.2001 tedy upravuje pravidla pro podávání dodatečných daňových přiznání také v případě daně z příjmů fyzických či právnických osob především § 41 ZSDP.

Současné znění § 38p ZDP má pak za cíl zřejmě pouze upravovat výši odčitatelných položek uplatňovaných poplatníkem v dodatečném daňovém přiznání.

§ 38p

(1) Vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob na vyšší daňovou povinnost, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 1 000 Kč. Investiční společnost vytvářející podílové fondy může za stejných podmínek uplatnit i vyšší položky snižující základ daně podle § 20 odst. 3 u jednotlivých podílových fondů.

(2) Vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 8 může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob na vyšší daňovou povinnost, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé stokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 8 zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 100 Kč.

Z pohledu formální logiky je znění těchto nových ustanovení velmi nešťastné. Již první slovo každého odstavce totiž může vyvolávat rozdílné interpretace, protože z výkladu slovního znění ani z kontextu přesně nevyplývá uvažovaný význam slova „vyšší“, jehož znalost je však nezbytná pro správný výklad příslušného ustanovení.

Stupňovaný tvar přídavného jména „vyšší“ se zde totiž může vyskytovat v různém významu, přičemž z hlediska rozboru slovnědruhového a tvaroslovného připadají v úvahu zejména dva možné významy. Jednak by se v příslušném ustanovení mohl

stupňovaný tvar přídavného jména „vyšší“ vyskytovat ve významu „více vysoká“ (odčitatelná položka), jednak ve významu „ne nízká“ (odčitatelná položka), což dále rozvedu.

Jinými slovy by v prvně zmiňovaném případě bylo uvažováno uplatňování odčitatelných položek v částkách, které jsou zvýšené oproti částkám odčitatelných položek uplatněných při předcházejícím vyměření daně, kdežto v druhém případě by bylo uvažováno o uplatnění té vyšší ze dvou (či případně více) možných částek odčitatelných položek.

To, že tento výklad není nelogický, jak by se na první pohled mohlo zdát, mě vede zejména znění § 34 odst. 3 ZDP, kdy dle písm. a) tohoto ustanovení mohou poplatníci odečíst od základu daně 10 % vstupní ceny hmotného majetku zaříděného v odpisových skupinách 1, 2 a 3 (s výjimkou uvedenou v § 34 odst. 5 ZDP), zatímco písm. b), c) a d) tohoto ustanovení umožňují odečíst od základu daně 15 % či 20 % vstupní ceny konkrétně vyjmenovaných druhů zařízení (opět s výjimkou uvedenou v § 34 odst. 5 ZDP). Tato zařízení jsou totiž také zaříděna v 1, 2 a 3 odpisové skupině, proto by současné znění § 38p (ale také pouhé samotné znění § 34 odst. 4 ZDP) mohlo navozovat, že odčitatelná položka ve výši 10 % ze vstupní ceny je obecnou a zároveň nižší odčitatelnou položkou, zatímco odčitatelné položky ve výši 15 % či 20 % jsou „vyšší“ odčitatelné položky. Pak by ovšem v návaznosti na současné znění § 38p bylo možné uplatnit takovéto „vyšší“ odčitatelné položky pouze v dodatečném přiznání na vyšší daňovou povinnost.

Také první varianta, tj. pokud by § 38p uvažoval o uplatňování různé výše stejné odčitatelné položky, by však s sebou přinášela řadu nejasností.

a) V případě, kdy daňový subjekt podává dodatečné přiznání na jakoukoliv daňovou povinnost a při předcházejícím vyměření nebyla konkrétní odčitatelná položka uplatněna, ustanovení § 38p je pro tento případ irelevantní, neboť poplatník v tomto případě neuplatňuje „vyšší“ částku odčitatelné položky, tj. neexistuje zde uplatnění „nižší“ částky odčitatelné položky. (Pokud bychom nechtěli tvrdit, že poplatník „uplatnil“ odčitatelnou položku v nulové výši, což by byl logický nonsens.)

b) V případech, kdy došlo k pravomocnému vyměření daně a daň byla také následně jednou, ale i vícekrát pravomocně doměřena, z ustanovení nevyplývá povinnost porovnávat rozdíl mezi např. „*nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena)*“ vždy s poslední známou daňovou povinností. Pokud by si tedy poplatník zvolil jakýkoliv základ snížený o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 20 odst. 7 a 8 zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (či doměřena), postupoval dle dikce tohoto ustanovení a nelze ho na základě tohoto ustanovení nutit, aby výši odčitatelných položek dovozoval právě z posledního základu daně, z něhož byla daň pravomocně doměřena.

Závěr:

Po projednání v Koordinačním výboru závěr ve formě právního názoru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

K bodu 1)

Ust. § 34 odst. 1 je dispozitivní ustanovení, neboť pouze umožňuje něco uplatnit (ztrátu), aniž by ji uplatnit přikazovalo nebo zakazovalo - znak kogentnosti.

Z povahy tohoto ustanovení též vyplývá, jakým způsobem lze toto oprávnění uplatnit; místem pro uplatnění mohou být jen procesní instituty, kterými disponuje daňový poplatník. Daňová kontrola je procesní institut ve výlučné dispozici správce daně, kterým nemůže disponovat daňový subjekt.

Daňová ztráta, kterou "...lze od základu daně odečíst...", je tedy fakultativní odečitatelnou položkou a z toho je nutno dovodit, že neexistuje povinnost tuto položku odečítat. Současně, vzhledem k tomu, že lze daňovou ztrátu odečíst až od základu daně, který byl již stanoven, znamená to, že pro samotné stanovení základu daně není tato položka relevantní. Správce daně nemá ani povinnost (ale fakticky ani právní možnost) při daňové kontrole daňovou ztrátu z předchozího zdaňovacího období zohlednit. Z jeho strany je tímto postupem dodržen a nikoliv porušen zákon, neboť jak základ daně tak i samotná daň byly stanoveny správně, ať již následovalo uplatnění daňové ztráty či nikoliv.

K bodům 2) a 3)

Z dikce § 38p ve znění platném do 31. prosince 2000 vyplývá, že odčitatelné položky lze uplatnit pouze do výše částky, o kterou byl základ daně zvýšen poplatníkem v dodatečném daňovém přiznání. Toto dovozujeme z poslední věty § 38p, podle které je nutné, aby uplatněné odčitatelné položky se vztahovaly ke zvýšenému základu daně dodatečně zjištěnému daňovým subjektem. Připomínáme, že uplatnění tohoto postupu předpokládá v každém případě, že bude podáno daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost, a že odčitatelnými položkami nelze kompenzovat (vynulovat) zvýšený základ daně v plné výši. S ohledem na ustanovení o zaokrouhlování je nutno vykázat základ daně ve výši minimálně 1000 Kč. Změna v ustanovení § 38p provedená s účinností od 1. ledna 2001 není změnou věcnou, ale pouze upřesněním uvedeného postupu. Proto pro zdaňovací období 2001 platí stejné závěry jako pro období předcházející.

2. Problematika žádostí o sdělení důvodu rozdílu mezi daní stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána

Předkládá: JUDr. Jaroslav Kobík, daňový poradce č. osvědčení 2373

Popis problematiky

Právní názor předkladatele na výše uvedenou problematiku je následující:

Ve smyslu ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP obecně platí, že se daňová rozhodnutí neodůvodňují. To platí i pokud jde o rozhodnutí, kterými se vyměřuje nebo dodatečně vyměřuje daň. Jedním z institutů, pomocí kterých může daňový subjekt zjistit důvody, proč správce daně vyměřil daň v odlišné výši než jak ji přiznal, je žádost o sdělení důvodů rozdílu v průběhu odvolacího řízení podle § 32 odst. 9 ZSDP.

Aby měl daňový subjekt, poté co obdrží odpověď správce daně, dostatek času na kvalifikované zpracování odvolání, má podaná žádost účinky na běh odvolací lhůty, ve smyslu § 32 odst. 10 ZSDP. Protože se neodůvodňuje ani platební výměr, ani dodatečný platební výměr, může daňový subjekt podávat žádost podle § 32 odst.

9 ZSDP v obou těchto případech, tedy i pokud správce daně vydá dodatečný platební výměr.

Pokud daňový subjekt takovouto žádost podá, je jejím doručením správcí daně ve smyslu § 21 odst. 1 ZSDP zahájeno daňové řízení ve věci této žádosti s důsledky dle § 32 odst. 10 ZSDP. Takto zahájené řízení může být ukončeno jen způsobem, který stanoví ZSDP. To znamená, že správce daně ve smyslu § 32 odst. 9 ZSDP buď sdělí daňovému subjektu požadované skutečnosti, na základě kterých stanovil daň v rozporu s výší daně, kterou daňový subjekt přiznal, a nebo tuto žádost zamítne, pokud nebyla splněna zákonná podmínka, podle níž může být tato žádost podána pouze v odvolací lhůtě. Rovněž v případě, že by se daňový subjekt ve své žádosti dotazoval na skutečnosti, které s důvodem rozdílu mezi daní vyměřenou a daní přiznanou nesouvisí, nejednalo by se o žádost podle § 32 odst. 9 ZSDP a správce daně by mohl takovouto žádost zamítnout. O zamítnutí žádosti by ovšem musel správce daně vydat ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 ZSDP rozhodnutí, neboť se jedná o nepřiznání práva daňovému subjektu v daňovém řízení, a proti takovému rozhodnutí by se žadatel mohl ve smyslu § 48 odst. 1 ZSDP odvolat.

Pokud jde o rozsah požadované odpovědi, ZSDP v ustanovení § 32 odst. 9 stanoví pouze tolik, že daňový subjekt může žádat o sdělení důvodů rozdílu mezi daní přiznanou a daní vyměřenou. Ve smyslu zásady dispoziční, podle které je daňový subjekt oprávněn se svým procesním právem disponovat v mezích stanovených zákonem, je třeba toto ustanovení vykládat tak, že správce daně sdělí daňovému subjektu důvody rozdílu jako takové, pokud subjekt svůj požadavek blíže nespecifikuje.

Jestliže ovšem daňový subjekt vyžaduje od správce daně takové informace, které mu správce v předchozím řízení neposkytl, přičemž je splněna podmínka, že tyto skutečnosti souvisí s daňovým řízením, které vedlo ke stanovení daňové povinnosti v odlišné výši, než jak ji daňový subjekt přiznal a tyto informace nepodléhají povinnosti mlčenlivosti pracovníků správce daně, potom je povinností správce daně požadované informace poskytnout. Mezi takovéto informace patří zejména informace ohledně důkazních prostředků subjektem navržených nebo předložených a informace ohledně důkazních prostředků, na základě kterých správce daně vydal své rozhodnutí o výši daně, jakož i ohledně právních úvah, kterými byl přitom veden.

Povinnosti správce daně prokazovat existenci skutečností dle § 31 odst. 8 písm. b), c) ZSDP by měly být splněny před vydáním rozhodnutí o stanovení výše daně. V případě, že tomu tak nebylo a daňový subjekt o prokázání takovýchto skutečností požádá ve své žádosti podané podle § 32 odst. 9 ZSDP, je povinností správce daně žádosti vyhovět, neboť nepochybně jde o jeden z důvodů rozdílu mezi daní vyměřenou a daní přiznanou.

Při své daňově poradenské praxi předkladatel zjišťuje, že praxe správců daně, pokud jde o vyřizování takovýchto žádostí, je značně rozdílná a tedy v některých případech jistě i nesprávná.

S jakými problémy se předkladatel při vyřizování žádostí podle § 32 odst. 9 ZSDP setkává:

1. V textu tohoto ustanovení je uvedeno, že lze žádat o sdělení důvodu rozdílu v případě, že se od daně přiznané odlišuje daň vyměřená. Někteří správci daně (podle zkušeností předkladatele se jedná o správce daně v rozhodovací pravomoci Finančního ředitelství v Brně a v Ústí nad Labem) jsou toho názoru, že

proto nelze tento institut uplatnit v případě vydání dodatečného platebního výměru a proto zastávají řízení o této věci, údajně podle § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP. K tomu:

- ◆ Tento názor je v rozporu s ustanovením § 32 odst. 9 ZSDP. Vyplývá to jak ze skutečnosti, že se ve smyslu § 32 odst. 3 ZSDP neodůvodňuje jak platební výměr tak i dodatečný platební výměr, tak i z logiky ZSDP, který je nutno posuzovat komplexně. Vyplývá to i z ustanovení § 32 odst. 8 ZSDP, které předmětnému ustanovení zákona přímo předchází a na nějž tedy použitou terminologií ustanovení § 32 odst. 9 navazuje. Kdyby měl platit uvedený výklad pracovníků správců daně, musel by v § 32 odst. 8 ZSDP zákonodárce uvést: *Rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního výměru nebo hromadným platebním výměrem a rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně dodatečně základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou dodatečného platebního výměru.*
 - ◆ Mimoto by uvedení správci daně, podle jejich logiky chápání termínu „vyměřená daň“, nemohli např. v případech, kdy dodatečně vyměří daň vydat ani rozhodnutí o uplatnění zástavního práva, které ve smyslu ustanovení § 72 odst. 2 písm. b) ZSDP vzniká ze zákona dnem doručení rozhodnutí o vyměření daně a nikoliv dnem doručení dodatečného platebního výměru. Takto ovšem podle zkušeností předkladatele nepostupují.
 - ◆ Skutečnost, že ZSDP nedostatečně rozlišuje mezi vyměřením a dodatečným vyměřením daně, ostatně vyplývá i přímo z ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP, kde je v poslední větě uvedeno toto: *„Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost“.* Obdobně nedůsledný, jako tomu je v případě rozlišování mezi daní vyměřenou a daní dodatečně vyměřenou, je ovšem ZSDP i v používání jiných základních pojmů. Zde si předkladatel dovoluje citovat z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 31 Ca 9/99-20: *„Lze tedy konstatovat, že ZSDP v některých ustanoveních používá odděleně pojmu daňová povinnost a daňová ztráta a v některých případech mezi nimi nerozlišuje. Proto v těchto případech nelze, než uvažovat o sloučení těchto pojmů.“* Tuto nedůslednost v používání základních pojmů nelze vykládat v neprospěch daňového subjektu.
 - ◆ Skutečností je i to, že název § 47 ZSDP zní *„Lhůty pro vyměření daně“* a přitom jsou v něm upraveny jak lhůty pro vyměření, tak i lhůty pro dodatečné vyměření.
 - ◆ Konečně předkladatel uvádí, že podle logiky předkladem zpochybňovaného výkladu termínu „vyměřená daň“, by nebylo možno aplikovat ustanovení § 38r odst. 2 ZSDP v jiných případech, než při prvním vyměření daně.
 - ◆ Pokud jde o zastavení řízení o žádosti podané podle § 32 odst. 9 ZSDP, nemůže jít o nepřipustné podání ve smyslu § 27 odst. 1 písm. h) tohoto zákona, neboť jde o institut, který je v ZSDP výslovně upraven.
2. Pravdou je, že zákon používá v § 32 odst. 9 jak termín „vyměřená daň“, tak i termín „stanovený daňový základ a daň“. Pokud jde o první z těchto termínů, předkladatel svůj názor na jeho obsah již vyjádřil v předchozím bodu. Právní názor, který zastávají podle zkušeností předkladatele někteří pracovníci správců daně, a podle něhož lze termín „stanovený daňový základ a daň“ vztáhnout pouze

na první platební výměr, podle názoru předkladatele nelze akceptovat, a to z následujících důvodů:

- ◆ Právní úprava dodatečného platebního výměru není obsažena výlučně jen v § 46 odst. 7 ZSDP. Předkladatel považuje za nepochybné např. to, že např. i zásady uvedené v odst. 1, 2 a 3 se vztahují i na případy vyměření pomocí dodatečného platebního výměru, byť se zde používá termín „stanovený základ daně a daň“.
- ◆ Totéž platí pro případy „stanovení“ daně podle § 44 ZSDP.
- ◆ I v ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP se termín „daň stanovená“ používá jak ve smyslu daň vyměřená, tak i daň dodatečně vyměřená („...dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou“).
- ◆ V plné šíři se s tímto problémem vypořádává definice poslední známé daňové povinnosti, obsažená v ustanovení § 41 odst. 1. Z ní jednoznačně vyplývá, že částku daně či daňové ztráty stanovuje pravomocně správce daně jakkoliv. Tedy i dodatečným platebním výměrem.

Lze tedy uzavřít s tím, že přes jistou terminologickou nedůslednost nelze z dikce § 32 odst. 9 v kontextu s navazujícími ustanoveními ZSDP dovodit, že by se zde zakotvená možnost podat platně žádost o sdělení důvodů rozdílu mezi daní vyměřenou a daní přiznanou či za řízení uznanou, vztahovala pouze na první vyměření daně. Mimoto je předkladatel toho názoru, že případné nedostatky v právní úpravě nelze vykládat k tíži adresátů právních norem, zejména pak ne v oblasti práva veřejného.

1. Někteří správci daně, podle zkušeností předkladatele zejména v rozhodovací pravomoci Finančního ředitelství v Hradci Králové, sice nezpochybňují právo daňového subjektu na podání žádosti podle § 32 odst. 9 ZSDP v případě vydání dodatečného platebního výměru a nezastavují řízení podle § 27 odst. 1 ZSDP, ovšem jsou toho názoru, že v případě, že je dodatečný platební výměr vydán po provedené daňové kontrole a po projednání zprávy o této kontrole, nemá případná žádost, podaná podle § 32 odst. 9 ZSDP, opodstatnění. Takovéto žádosti proto vyřizují pouhým sdělením, v němž žadateli sdělí, že projednaná zpráva o daňové kontrole obsahuje dostatek informací ohledně důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a daní vyměřenou a že jí podaná žádost proto nemá účinky podle § 32 odst. 10 ZSDP. Takovýto postup považuje předkladatel za nezákonný, a to bez ohledu na to, zda tomu tak skutečně je (což v praxi nebývá zvykem). K tomu:

- ◆ Samotná tato úvaha je v rozporu se ZSDP. Ten totiž pokud jde o možnost žádat o sdělení důvodu rozdílu v odvolací lhůtě nepodmiňuje možnost podání této žádosti ničím. Nerozlišuje mezi podáním žádosti v odvolací lhůtě proti platebnímu výměru (či dodatečnému platebnímu výměru), který byl vydán po projednání zprávy o daňové kontrole a jejím podáním v odvolací lhůtě proti platebnímu výměru, který byl vydán např. po vytýkacím řízení, po předvolání daňového subjektu na finanční úřad nebo po provedeném místním šetření. Z dostupné judikatury je zřejmé, že daňová kontrola není nezbytnou podmínkou vydání dodatečného platebního výměru. Podle výše uvedeného právního názoru by ZSDP v ustanovení § 32 odst. 9 musel rozlišovat mezi vyměřenou daní po provedení kontroly a daní vyměřenou bez provedení

kontroly. Z toho, že zákon takto nerozlišuje, je podle názoru předkladatele zřejmé, že daňový subjekt může podat takovouto žádost v každém výše uvedeném případě.

- ◆ Postup, kdy správce daně žádost podanou podle § 32 odst. 9 ZSDP nevyřídí ani kladně ani záporně ale reaguje na ni sdělením formou dopisu, přičemž ji nepřizná účinky podle § 32 odst. 10 ZSDP, je v rozporu s ústavní zásadou obecně povolovací (Čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky), podle které může být státní moc vykonávána pouze v případech a způsobem, který stanoví zákon, neboť takovýto způsob vyřízení žádosti a tedy i ukončení daňového řízení ZSDP správci daně neumožňuje. Správce daně tímto svým postupem porušuje nejen ústavní zásadu obecně povolovací, ale i zásadu zákonnosti, základní zásadu daňového řízení, vyjádřenou v ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP.
- ◆ *Pokud jde nikoliv o právní, ale o věcnou stránku problému, zpráva o daňové kontrole, popř. odpověď správce daně na žádost podanou podle § 32 odst. 9 ZSDP nahrazuje odůvodnění platebního (dodatečného) výměru. Přitom podle zkušeností předkladatele jen málokterá zpráva o daňové kontrole vyhovuje svým obsahem a rozsahem požadavkům na řádné odůvodnění dodatečného platebního výměru. V této souvislosti překladaatel upozorňuje na dostupnou judikaturu ve věcech daňových i ve věcech správních, která je nepochybně aplikovatelná i ve věcech daňových. Pokud se správní orgán „bez jakéhokoli zdůvodnění přikloní ke skupině důkazů, které podporují jedno skutkové zjištění a pomine důkazy, z nichž vyvěrá opak, vybočuje tím ze zákonných mezí, které mu zákon pro hodnocení důkazů vytýčil“ (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 2. 1997, č.j. 6 A 139/94-17), jakož i na to, že „hodnocení důkazů podle vlastního uvážení správního orgánu je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky, které zmiňuje v odůvodnění svého rozhodnutí. Takovýmto hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, když navíc nevyužil možnosti provést ke sporné skutečnosti dostupné důkazy další“ (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 5. 1996, č.j. 6 A 561/94-22). Krajský soud v Českých Budějovicích v odůvodnění svého rozsudku č.j. 10 Ca 72/98-26, po prostudování spisu předloženého žalovaným správcem daně, uvedl, že „Správní orgán může přistoupit k hodnocení důkazů teprve po vyčerpání možnosti odstranit existující rozpory v důkazech. Jestliže se však rozpory odstranit nepodaří, je nezbytné, aby správní orgán v odůvodnění svého rozhodnutí vyložil, v čem rozpor spočíval, co bylo učiněno pro jeho odstranění, proč se to nepodařilo a ke kterým důkazům se nakonec při svém hodnocení přichýlil a které důkazy odmítl a proč. Pokud se bez jakéhokoli zdůvodnění přichýlí ke skupině důkazů, které podporují jedno skutkové zjištění a pomine důkazy, z nichž vyvěrá opak, vybočuje tím ze zákonných mezí, které mu zákon pro hodnocení důkazů vytýčil.“ Takto ostatně chápal právo daňového subjektu na sdělení důvodů rozdílu mezi daní přiznanou a daní vyměřenou i prvorepublikový zákon č. 76 Sb. z. a n., o daních přímých, a to včetně účinků ve smyslu § 32 odst. 10 ZSDP. Není přitom žádnou výjimkou, když zpráva o daňové kontrole neobsahuje ani výčet důkazních prostředků použitých správcem daně, ani subjekt neinformuje o tom, jak se správce daně vypořádal s důkazními prostředky, které tento*

v průběhu daňové kontroly předložil, ani neobsahuje prokázání skutečností, které ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) ZSDP je správce daně povinen prokazovat a neobsahuje ani sdělení jakými úvahami byl správce daně veden, když dospěl k závěrům ve zprávě obsaženým. V takovýchto případech je jistě právem daňového subjektu, aby pro účely zpracování odvolání dostal takovéto informace od správce daně formou odpovědi na žádost podanou podle § 32 odst. 9 ZSDP. Opačný výklad by byl v rozporu se zásadami spravedlivého procesu.

- ◆ ZSDP mimoto ve svých ustanoveních nedává správci možnost přistupovat k vyřízení žádosti takto alternativně, v návaznosti na obsah zprávy o daňové kontrole. Takovýto postup je proto rovněž v rozporu jak s ústavní zásadou obecně povolovací, tak se zásadou zákonnosti.
- ◆ Postup správce daně, který na jedné straně vyžaduje od daňového subjektu, aby v podaném odvolání uvedl rozpor se skutkovým stavem či s právním předpisem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí a na druhé straně mu současně znemožňuje seznámit se s výše uvedenými skutečnostmi, na základě kterých rozhodl, a které by tedy měl daňový subjekt v odvolání rozporovat, považuje předkladatel za nezákonný. Správce daně v takovýchto případech znemožňuje daňovému subjektu kvalifikovaně zpracovat odvolání. Tím porušuje zejména ustanovení § 32 odst. 9 ZSDP, § 2 odst. 2 ZSDP (zásada přiměřenosti), § 2 odst. 2 a 9 ZSDP (zásada součinnosti, podle níž je správce daně povinen postupovat, přičemž daňový subjekt má na tuto součinnost právo) a § 2 odst. 1 ZSDP (zásada zákonnosti, neboť správce daně nedbá na právem chráněný zájem daňového subjektu).

Předkladatel konstatuje, že ke stejnému závěru dospěly i ty krajské soudy, které již tento problém řešily a svá stanoviska k němu vyjádřily v jemu známých rozhodnutích.

- ◆ Krajský soud v Ostravě zaujal k předmětnému ustanovení § 32 odst. 9 ZSDP ve svém rozhodnutí č.j. 22 Ca 385/97-30 ze dne 8. 4. 1998 zcela jednoznačné stanovisko, z něhož předkladatel cituje: *“Dodatečný platební výměr je rozhodnutím ve smyslu ust. § 32 ZSDP, v jehož odst. 3 je uvedeno, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Nic takového není stanoveno ani v ust. § 32 odst. 8 ani v § 46 odst. 7 citovaného zákona ani v jiném právním předpise. S ohledem na výše uvedenou právní úpravu však má daňový subjekt možnost v případě vydání dodatečného platebního výměru, který neobsahuje odůvodnění, ve smyslu ust. § 32 odst. 9 citovaného zákona požádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu.“*
- ◆ Z rozsudku Městského soudu v Praze č.j. 38 Ca 79/98-36 ze dne 19. ledna 1999, ze kterého vyplývá, že sdělení důvodu rozdílu má být správcem daně vypracováno podrobně a v případě, že se tak nestane, má daňový subjekt právo požádat o doplnění sdělení: *„I když podané vysvětlení by bylo možno vypracovat podrobněji, měl žalobce možnost požádat o jeho doplnění, což však neučinil“*.

Se znalostí těchto soudních rozhodnutí se k uvedené problematice z odvolacích orgánů vyslovuje např. Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu, jehož stanovisko je v rozhodnutí Městského soudu v Praze č.j. 38 Ca 339/98 - 37 ze dne 1. června 1999, kde předmětem sporu byl dodatečný platební výměr, citováno doslova takto: *„Žalobce pak měl možnost, v případě pochybností, podat námítky, což se nestalo“*

a v odvolací lhůtě využít ustanovení § 32 odst. 9 ZSDP a požádat o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána.“ Z praxe předkladatele vyplývá, že stejné stanovisko zastává ve svých rozhodnutích např. i Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, a to i v případě, že byl daňový subjekt s důvody dodatečného vyměření dostatečně obeznámen např. v průběhu finanční revize

Návrh řešení:

Přijmout stanovisko, že:

1. Daňový subjekt má zákonné právo na odpověď na svou žádost o sdělení důvodu rozdílu ve smyslu § 32 odst. 9 ZSDP i v případě dodatečného platebního výměru.
2. Skutečnost, že předmětná zpráva o daňové kontrole obsahuje jakési odůvodnění, nemůže toto právo ani omezit, ani vyloučit.

Návrh na opatření:

Výklad k této problematice předkladatel doporučuje zapracovat do některého z pokynů řady „Dx“, případně jiným vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Smyslem ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je seznámit daňový subjekt s důvodem odchylek vyměřené a přiznané daně a daňového základu v případech, kdy mu tento důvod není znám z jiné fáze či úkonu v daňovém řízení.

Možnost podat tuto žádost je jak u řádného vyměření daně, tak i u vyměření dodatečného a to za splnění těchto podmínek:

- 1) daň (daňový základ) byla vyměřena odchýlně od daňového přiznání (dodatečného daňového přiznání), hlášení (dodatečného daňového hlášení) nebo jiného oznámení či od daně za řízení uznané,
- 2) žádost o sdělení důvodu tohoto rozdílu je podána oprávněným daňovým subjektem v odvolací lhůtě.

Žádné jiné zákonné podmínky pro tuto možnost stanoveny nejsou a jsou-li tyto podmínky splněny, má daňový subjekt nárok na sdělení důvodu tohoto rozdílu.

Podmínka pro povinnost správce daně sdělit rozdíly není splněna, je-li např. daň vyměřena sice odchýlně od daňového přiznání (dodatečného daňového přiznání) avšak ve shodě s výsledky daňové kontroly, zachycenými ve zprávě o daňové kontrole; ke splnění podmínky by však došlo, pokud by se vyměřená daň od výsledků zachycených v kontrolní zprávě odchylovala.

Zákon nestanovuje formu, jakou má být daňový subjekt o důvodu rozdílu vyrozuměn ani bližší podrobnosti o obsahu resp. rozsahu tohoto vyrozumění. Pro sdělení důvodu rozdílu je nepochybně úřední dopis jako jedna z možností přiměřenou formou.

Upozorňujeme, že kladné vyřízení žádosti bude vždy pouhé sdělení a při kladném vyřízení žádosti nevidíme ani důvod ani právní možnost odejmout účinky § 32 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků.

Případné nedostatky kontrolní zprávy, měly být odstraněny již při kontrole procesními prostředky uvedenými v § 16 zákona o správě daní a poplatků a jejich řešení nemůže být přenášeno do procesních institutů jiných, pokud by to zákon výslovně nestanovil.

ÚČETNICTVÍ

1. Problematika oceňování „starých“ dluhopisů v návaznosti na změnu účtování úrokových příjmů v roce 2000

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

Problém:

V souvislosti s novelou účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele (dále jen „ÚOPÚ“) účinné od 1.1.2000 došlo mimo jiné ke změnám ve znění ustanovení upravujících oceňování cenných papírů (ÚVODNÍ USTANOVENÍ Čl. XV Oceňování cenných papírů) a účtování výnosů v případě úrokových výnosů (příjmů). (ÚČTOVÁ TŘÍDA 6 – VÝNOSY Čl. I Úvodní ustanovení)

Tyto změny měly za následek určitý vzájemný rozpor těchto ustanovení zejména v případě tzv. „starých“ dluhopisů, tj. dluhopisů emitovaných do 31.12.1997, u kterých je uplatňována srážková daň ve výši 25 %, která je navíc daní konečnou. Kolize těchto ustanovení v praxi přináší značné problémy nejenom v souvislosti se správným oceňováním těchto dlužných cenných papírů, ale má dopad také do účtování výnosů a následně do struktury hospodářského výsledku, což může mít přímé dopady při stanovení základu daně a výpočtu daňové povinnosti, které ve smyslu příslušných ustanovení § 5 a 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vycházejí z rozdílu příjmů a výdajů, resp. z hospodářského výsledku u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví.

Rozbor situace:

Úvodem je třeba upozornit, že cílem příspěvku je řešení situace roku 2000, proto tento příspěvek vychází ze znění příslušných předpisů k 31.12.2000.

ÚVODNÍ USTANOVENÍ Čl. XV Oceňování cenných papírů odst. 4 výslovně stanovil povinnost účtovat naběhlý alikvótní úrokový výnos za dobu držby na vrub účtu 385 - Příjmy příštích období a ve prospěch účtu 665 - Výnosy z finančních investic, popř. 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku. Úrokovým výnosem se přitom dle tohoto ustanovení v případě dlužných cenných papírů s úrokovou sazbou („kupónové“ dluhopisy) rozumí výnos stanovený touto sazbou, při respektování věcné a časové souvislosti. U všech dlužných „kupónových“ cenných papírů obchodovaných v České republice na veřejných trzích přitom tato sazba určuje tzv. „brutto“ výnos, tj. hrubý výnos bez zřetele k možným srážkám, a tento výnos je vykazován jako alikvótní úrokový výnos také např. v oficiálním kursovním lístku Burzy cenných papírů Praha. Obdobně je úrokový výnos u dlužných cenných papírů s kupónem vykazován také na zahraničních kapitálových trzích.

Na této skutečnosti nic nemění ani znění přechodných ustanovení k účtové třídě 6 Čl. I odst. 3.

Novelizované znění ÚČTOVÉ TŘÍDY 6 – VÝNOSY Čl. I Úvodní ustanovení odst. 3 přitom s účinností od 1.1.2000 stanovilo, že:

„V případě úrokových výnosů (resp. příjmů), které se podle zákona o daních z příjmů zdaňují zvláštní sazbou daně a sraženou daň je možno započíst na celkovou daňovou povinnost, se sražená daň vyúčtuje na vrub účtu 341 - Daň z příjmů. V ostatních případech se úrokový výnos (příjem) účtuje v netto částce; pokud se

uvedený úrokový výnos (příjem) účtuje v brutto částce, je nutno vyúčtovat částku srážkové daně odpovídající vyúčtovanému úrokovému výnosu na účet 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná. Dividendy, podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění plynou-li ze zahraničí se účtují v brutto částce a plynou-li z tuzemska se účtují v netto částce.“

Znění tohoto ustanovení je velice nešťastné a v praxi působí značné výkladové problémy. Zejména druhá věta tohoto ustanovení svým zněním znejišťuje účetní jednotky, které se ÚOPÚ řídí. Toto ustanovení tedy říká, že se ty úrokové výnosy, které se podle zákona o daních z příjmů nezdaňují zvláštní sazbou daně, kdy by se taková sražená daň započítávala na celkovou daňovou povinnost, účtují v netto částce (tj. např. úroky ze „starých“ dluhopisů, úroky ze směnek, úroky z úvěrů a půjček, atd.), aby následně okamžitě upravoval ten postup, kdy se o některém z těchto příjmů účtuje v brutto částce a v případech, kdy se tedy úrokový výnos účtuje v brutto částce, stanoví povinnost vyúčtovat částku srážkové daně odpovídající vyúčtovanému úrokovému výnosu na účet 591 - *Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná*. Lze tedy říci, že to ustanovení stanoví obecné podmínky pro účtování úrokových výnosů a dle těchto podmínek by mělo být o úrokových výnosech ze „starých“ dluhopisů účtováno v netto částce.

Ovšem již zmiňované znění ÚVODNÍ USTANOVENÍ Čl. XV Oceňování cenných papírů odst. 4 upravuje účtování úrokových výnosů u „kupónových“ dluhopisů odlišně a přikazuje tedy účtovat alikvótní úrokový výnos v brutto částce.

V praxi se vyskytují rozdílné názory na problematiku účtování srážkové daně zejména právě v případě „starých“ dluhopisů, dané především rozporu ve výkladu věty „...je nutno vyúčtovat částku srážkové daně odpovídající vyúčtovanému úrokovému výnosu...“. Kromě dosavadního názoru, kdy se srážková daň účtovala na účet 591 - *Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná* až v okamžiku srážky, t.j. stejně, jak je výslovně upraveno pro sraženou daň, kterou je možné započíst na celkovou daňovou povinnost, se začaly objevovat názory, že je nutné účtovat příslušnou „část srážkové daně“ tak, jak je postupně účtován úrokový výnos. Tento postup je však dle mého názoru nesprávný a vede ke zkreslování ve vykazování majetku účetní jednotky a nesprávnému časovému zachycení nákladů, které jsou navíc v případě takového účtování pouze náklady potenciálními, které dosud nevznikly a není ani jisté, zda vzniknou.

Zdůvodnění:

Je nesporné, že úrokový příjem plynoucí z držby „starého“ dluhopisu podléhá zvláštní sazbě daně ve výši 25 %, která je daní konečnou. (viz. bod 4. Čl. II zákona č. 210/1997 Sb.) Zvyšování alikvótního úrokového výnosu přitom představuje postupné zvyšování nároku na výplatu příjmu z úrokového kupónu.

Ovšem zákon o daních z příjmů stanoví vznik daňové povinnosti ve vazbě na povinnost plátce provést řádnou a včasnou srážku daně, kterou upravuje zejména § 38d zákona o daních z příjmů.

Z těchto důvodů do doby, než ve smyslu § 38d zákona o daních z příjmů vznikne daňová povinnost poplatníka, neexistuje žádná srážková daň odpovídající vyúčtovanému úrokovému výnosu a je tedy irelevantní o jakékoliv dani účtovat.

O srážkové dani odpovídající vyúčtovanému úrokovému výnosu se tedy účtuje pouze v tom případě, kdy již vznikla poplatníkovi daňová povinnost ve smyslu

příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, což se odvozuje zejména z příslušných ustanovení § 38d zákona o daních z příjmů.

Pro tento výklad hovoří také samotné znění ÚČTOVÉ TŘÍDY 6 - VÝNOSY Čl. I Úvodní ustanovení odst. 3, které hovoří o vyúčtovaném úrokovém výnosu. Vyúčtování úrokového výnosu získává účetní jednotka zpravidla buď jako potvrzení emitenta o nároku na výplatu příslušného „kupónu“ nebo jako potvrzení (konfirmasi) obchodníka s cennými papíry, které skutečně obsahuje vyúčtování úrokového výnosu a příslušné sražené daně.

Účtovat o daňové povinnosti v průběhu účetního období není možné také z toho důvodu, že není jisté, zda nějaká daňová povinnost vůbec vznikne. Ve smyslu příslušných ustanovení zákona o daních z příjmu vzniká povinnost provést srážku daně vybírané zvláštní sazbou daně z příjmů plynoucích tuzemským poplatníkům při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Pokud se tak nestane (insolvence plátce apod.), poplatníkovi nevznikl příjem ani daňová povinnost a tedy ani titul pro účtování srážkové daně..

Závěr:

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Čl. XV Úvodních ustanovení Postupů účtování pro podnikatele stanoví obecně co se rozumí úrokovým výnosem. Účtová třída 6 – Výnosy Čl. I odst. 3) je speciálním ustanovením, které stanoví způsob jakým bude úrokový výnos promítnut v účetnictví u tzv. starých a nových dluhopisů. Z tohoto ustanovení vyplývá, že tzv. staré dluhopisy budou vždy účtovány v čisté výši (s ohledem na počítačové vybavení účetních jednotek dvojitým možným způsobem).

Uvedený způsob účtování (uplatňovaný institucemi kolektivního investování již od roku 1997) pokládáme s ohledem na § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví za správný. Riziko, že dluhopis nebude prodán a bude držen do splatnosti, kdy bude vyplacena čistá výše úrokového výnosu, nelze totiž vyloučit. Správnost tohoto postupu je zřejmá zejména u dluhopisů držených do splatnosti nakoupených krátce před jejich splatností. Účetně správný je pouze takový postup, který umožní všem držitelům dluhopisů, v kterémkoli okamžiku dodržet ustanovení zákona o účetnictví, především účtování nákladů a výnosů ve věcné a časové souvislosti.

KOMPLEXNÍ PROBLÉM

1. Pronájem podniku a uplatňování DPH

Předkládá: Ing. Václav Pátek, daňový poradce č. osvědčení 2279

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu jednoho z nových ustanovení Obchodního zákoníku ve vazbě na zákon o DPH („ZDPH“).

1. Popis změn

Zákonem č. 370/2000 Sb., došlo v rámci novely Obchodního zákoníku (dále jen „ObchZ“) k definování nového obchodního vztahu. Tímto je nový typ obchodní smlouvy a to smlouvy o nájmu podniku (dále jen „SONP“). SONP je upravena svými základními ustanoveními v § 488b ObchZ. Pro smlouvu je jedním ze základních předpokladů její zveřejnění podle ustanovení § 33 odst. 1. K datu zveřejnění pak

SONP nabývá účinnosti, přičemž k tomuto datu přechází na nájemce práva a závazky k pronajatému podniku, včetně práv z pracovně právních vztahů. Z hlediska obchodních vztahů nájemci vzniká oprávnění užívat označení, know-how a předměty průmyslového vlastnictví. Úhrada za jejich užívání je součástí nájmu. Současně ObchZ nově stanovuje, že podnik je věcí hromadnou a na jeho právní poměry se použijí ustanovení o věcech v právním smyslu. ObchZ dále uvádí, že není dotčena působnost zvláštních právních předpisů vztahující se k nemovitým věcem, předmětům průmyslového a jiného duševního vlastnictví, motorovým vozidlům apod., pokud jsou součástí podniku (§ 5 odst. 2 ObchZ). Právě toto ustanovení může mít svou vazbu na ZDPH v případě potřeby vymezení sazeb DPH pro jednotlivá plnění v rámci jednoho zdanitelného plnění.

V případě SONP půjde o zpravidla výjimečná plnění, která nelze považovat za plnění, jež budou samostatným předmětem podnikání. Je těžké si představit, že by někdo kupoval či budoval podniky za účelem jeho nájmu, i když ani tyto případy asi nelze vyloučit.

2. Analýza SONP ve vazbě na zákon o DPH

Zákon o DPH zná rozlišuje zdanitelná plnění, zda jde o dodání zboží s přechodem vlastnictví a nebo poskytování služeb. Toto první rozdělení zdanitelných plnění je pak důležité pro určení sazby DPH a také dne zdanitelného plnění při určení daňové povinnosti. Je zřejmé, že nájem podniku není dodáním zboží s přechodem vlastnictví. Pro účely zákona o DPH by tedy mělo jít o případ zdanitelného plnění poskytování služeb. Domnívám se, že pro rozbor této problematiky je vhodné se nejdříve krátce zmínit o možných úskalích při prodeji podniku (či jeho části).

Krátká odbočka k prodeji podniku

Zákon o DPH zná ustanovení o prodeji podniku, které toto plnění osvobozuje pokud jde o plnění mezi dvěma plátcí. Podle současného znění ZDPH s účinností od 1.4.2000 řeší základy daně a potažmo i sazby DPH v případě, že by se prodej podniku realizoval z plátce na neplátce (viz § 14 odst. 9). Současně ustanovení § 9 odst. 1 písm. v) určuje den zdanitelného plnění při prodeji podniku nebo jeho části od plátce na neplátce a navíc stanovuje, že pokud při takovémto prodeji přechází i vlastnictví ke stavbě, považuje se převod vlastnictví ke stavbě za samostatné plnění. Toto je z důvodů, aby pro převod stavby bylo možné určit jiné datum zdanitelného plnění. Netýká se to však nemovitých věcí jako jsou např. pozemky, či nedokončené stavby.

Nájem podniku či jeho části

Z hlediska posouzení této obchodní transakce je nejdříve důležité určit o jaké či jaká plnění se jedná. Z podstaty obchodní transakce jde jednak o službu nájemní při respektování příslušných ustanovení občanského zákoníku. Současně však může dojít dále o dodání zboží, a to v případě, že přechází vlastnictví ke zboží na skladě, k materiálu určenému ke zpracování, k náhradním dílům a k jiným věcem určeným podle druhu od pronajímatele na nájemce.

Pro účely DPH tak máme dva typy zdanitelných plnění. Prvním je pronájem podniku, který je věcí hromadnou a dále dodání zboží (zásoby, materiál a náhradní díly).

Následně je nutné určit datum zdanitelného plnění a výši sazeb DPH.

DUZP

Co se týče okamžiku zdanitelného plnění, domnívám se, že situaci lze řešit poměrně jednoduše u služby nájmu. Půjde o nájem hromadné věci a protože datum zdanitelného plnění u smlouvy nájemní je řešen v § 9 odst. 3 ZDPH, je možné použít toto ustanovení.

Co se týče okamžiku data zdanitelného plnění při dodání zboží a materiálu, mělo by platit základní pravidlo pro dodání zboží. Lze se domnívat, že k dodání zboží dojde ke dni účinnosti smlouvy, tj. dnem jejího zveřejnění, protože k tomuto datu bude účinná nájemní smlouva a k dodání zboží dojde patrně (či by mělo dojít) až s účinností smlouvy.

Sazba DPH

Pro dodání zboží se použije sazba DPH podle přílohy č. 1 ZDPH.

Co se týče nájemní podstaty podniku, je otázkou jakou sazbu použít. Přestože předmětem smlouvy je věc hromadná, nelze říci, že jde o věc movitou, ale může a bude se jednat i o věci nemovité a o nájem práva. Zákon o DPH stanovuje, že při nájmu věcí movitých se uplatňuje sazba základní. Nestanovuje, jaká sazba se uplatní u nájmu věcí hromadných, což je nová, dříve neznámá kategorie.

Pokud bychom chtěli určit sazbu daně u nájmu věci hromadné podle pravidla daného § 16 odst. 4, je nutné znát zařídění této služby.

Z hlediska zařídění předmětné služby je v současné době zřejmé, že služba není samostatně uvedena v položkách Standardní klasifikace produkce (SKP). Je otázkou, zda lze službu v takovém případě klasifikovat pro účely statistických klasifikací mezi kódem 74.84 - Ostatní služby převážně pro podniky, jinde neuvedené. Pokud by došlo ke klasifikaci služby podle SONP právě pod tímto kódem, mělo by takovéto zařazení pro účely zákona o DPH důsledky, že by tato služba podléhala základní sazbě DPH.

Uvedená problematika byla diskutována s ČSÚ. Předběžná informace ČSÚ byla, že služba by mohla být klasifikována pod Kódem 74.15 - Služby spojené se správou a vedením podniků, případně pod kódem 74.84.16. Služby převážně pro podniky jinde neuvedené. Byl učiněn písemný dotaz na ČSÚ, jehož odpověď se připravuje. V průběhu jednání s ČSÚ vyplynulo, že ČSÚ bude správnost zařídění konzultovat s institucemi EU. Lze připomenout, že SKP vznikla na principech evropských standardů daných klasifikací CPA (Classification of Product by Activities).

V případě, že výsledkem zařídění bude kód 74.84 bude správnou sazbou pro SONP základní sazba DPH.

Lze předpokládat, že smlouva o nájmu podniku nebude smlouvou častou. Z omezení daných ObchZ vyplývá, které osoby mohou takovouto smlouvu uzavírat. Lze oprávněně předpokládat, že těmito osobami budou zpravidla plátcí DPH. Za úvahu by stálo zvážit, zda tento typ plnění pro tyto případy neosvobodit podobně jako je osvobozen prodej podniku.

Shrnutí a návrh řešení:

1. U nájmu podniku bude uplatňována základní sazba DPH, bez ohledu nutnosti oddělování dílčích základů pro jednotlivé druhy majetku.
2. Datum uskutečnění zdanitelného plnění bude určeno podle §9 odst. 3 ZDPH.

3. V případě, že součástí SONP je přechod vlastnictví ke zboží (materiál na skladě, zásoby apod.) bude uplatněna sazby DPH podle přílohy č. 1. DUZP v tomto případě bude den účinnosti smlouvy.
4. Navrhuje se, aby v příští novele se nájem podniku osvobodil od daně za stejných podmínek jako se osvobozuje od daně jeho prodeje.

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF:

Uplatňování daně u smlouvy o nájmu podniku ve vazbě na novelizovaný obchodní zákoník není zákonem o DPH speciálně řešeno, a proto je třeba vycházet ze stávajícího znění tohoto zákona.

Při stanovení sazeb daně nelze v tomto případě postupovat podle § 16 odst. 4 zákona o DPH a přílohy č. 2 k zákonu. U nájmu podniku, je třeba stanovit dílčí základ daně pro nájem movitých věcí a dílčí základ daně pro nájem nemovitostí. Nájem movitých věcí i nemovitostí je pro účely DPH považován sice za specifickou službu (převod a využití práv), ale pro účely stanovení sazeb daně je třeba postupovat podle § 16 odst. 6 a 9 jako speciálních ustanovení ve vztahu k § 16 odst. 4. Z toho vyplývá, že bez ohledu na klasifikační zařazení (SKP) se u nájmu movitých věcí uplatní podle § 16 odst. 6 základní sazba daně a u nájmu nemovitosti, je-li zdaňován podle § 16 odst. 9 snížená sazba daně. Jestliže by byla pronajímatelem uplatněna základní sazba daně jak na nájem movitých věcí, tak i na nájem nemovitostí, nemohla by být po vyměření daně podle § 15a odst. 6 provedena oprava sazby daně a výše daně. Nájemcem, který je plátcem daně, by mohl být i v tomto případě za podmínek stanovených zákonem o DPH uplatněn nárok na odpočet daně.

Při stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění je možno jak u nájmu movitých věcí, tak i nemovitostí postupovat podle § 9 odst. 3 zákona o DPH jako u dílčích plnění.

Při dodání zboží by se uplatnila sazba daně podle § 16 odst. 1 zákona o DPH a přílohy č. 1 k tomuto zákonu. Datum uskutečnění zdanitelného plnění by se stanovil podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Při další novelizaci zákona o DPH je možné postup při uplatňování DPH u nájmu podniku speciálně upravit, zejména z hlediska uplatnění sazeb daně.

2. Daňové dopady pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou členem statutárního orgánu společnosti, dalšího orgánu právnické osoby, nebo jednatelem

Předkládá: Ing. Ondřej Burian, daňový poradce č. osvědčení 2477

Stanovisko MF:

Bylo dohodnuto, že pro komplexní posouzení problému je nezbytné předložený materiál doplnit, zejména konkretizovat smluvní podmínky těchto pojistných produktů. Své stanovisko předloží ministerstvo na některém z příštích jednání KV KDP.

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 28.2.2001,
Praha 1, Letenská 15, velká zasedací místnost č. 116.

V Praze dne 22.2.2001

Ing. Stanislav Špringl
ředitel odboru 39