

BULLETIN

LEGISLATIVA — KOMENTÁŘE — INFORMACE



Již 20 let s Vámi

FRAUS

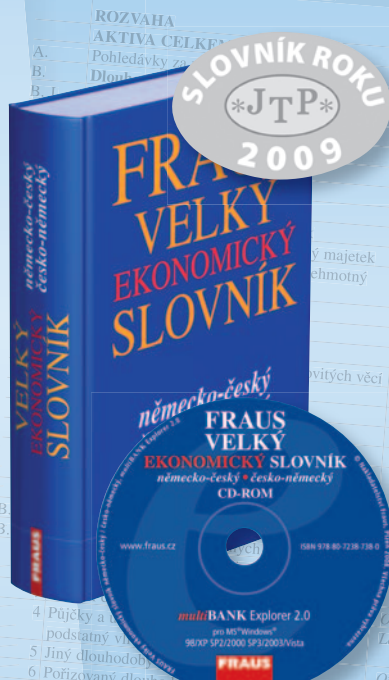
Víc znát

již **20** let

Potřebujete připravit účetní závěrku
v angličtině nebo v němčině?

Nevíte jak přeložit nějaký odborný termín?

Využijte ekonomické slovníky Fraus.



sleva 50 % pro účetní

na odborné slovníky FRAUS

Objednejte v e-shopu: <http://eshop.fraus.cz/>

v termínu od 1. 5.–31. 5. 2011.

Pro uplatnění slevy udejte do poznámky heslo **ucetni2011**.

Kompletní nabídku najdete na www.slovniky.fraus.cz.

Slevy se nesčítají, poštovné a balné dle běžných obchodních podmínek.

Sleva platí jen pro registrované zákazníky.

Nakladatelství Fraus, Edvarda Beneše 72, 301 00 Plzeň, e-mail: objednavky@fraus.cz

www.slovniky.fraus.cz

BULLETIN 1/2011

LEGISLATIVA — KOMENTÁŘE

Interpretace NÚR č. I-19: Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu	2
Interpretace NÚR č. I-20: Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů	4
Z Koordinačního výboru MF ČR a KDP ČR	8
Ztráta ovládnání aneb dekonsolidace dceřinného podniku ze skupiny (aplikace novelizovaných pravidel IFRS)	17
Evropský společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob	24
Nová legislativa	30
Informace Ministerstva financí	35

JUDIKÁTY

Stát nesmí tajit, komu prominul daň	43
Ze Sbírkky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR	43

INFORMACE

Monitor	48
Ze zákulisí	50

VZDĚLÁVÁNÍ

Základní slovníček německé účetní a daňové terminologie — III. část	54
---	----

POZVÁNKY

Pozvánky na vzdělávací akce Komory	56
------------------------------------	----

Interpretace NÚR č. I-19

Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu

POPIS PROBLÉMU

1. Cílem této interpretace je vyjasnit a sjednotit postup účtování ve vztahu k závazkům, které vznikly rozdělením vlastního kapitálu obchodních společností a družstev, tzn. byly zaučtovány při svém vzniku v souladu s účetními postupy na vrub některé ze složek vlastního kapitálu. Nejedná se tedy o závazky, které byly při svém vzniku účetně zachyceny souvztažným zápisem s výsledkovými účty nebo souvztažně s nárůstem aktiv či úbytkem cizích a ostatních pasív.

Závazky zde uvažované a vzniklé rozdělením vlastního kapitálu jsou např. závazky z titulu priznaných podílů na zisku a dividend (zde odkazujeme na interpretaci NÚR I-15), závazky vyplývající z vracení příplatků nad rámec základního kapitálu, dále např. závazky z vypořádacích podílů členů družstva (účtované jako snížení vlastního kapitálu – viz ČÚS č. 012 – Změny vlastního kapitálu, odst. 3.3.2), nebo závazky vyplývající z majetkových podílů oprávněných osob, vzniklé rozdělením vlastního kapitálu podle zvláštního zákona (č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech).

2. Předmětem této interpretace je účetní řešení takového závazku, původně vzniklého z rozdělení vlastního kapitálu dané účetní jednotky, u něhož účetní jednotka na základě vlastního právního rozboru dospěje k závěru, že jsou *současně naplněny následující podmínky*:

- nároky odpovídající tomuto závazku jsou promlčeny,
- s dostatečně vysokou mírou pravděpodobnosti nároky, jež závazek zachycuje, nebudou plněny,
- další evidence tohoto závazku v cizích pa-

sívech by byla v rozporu s požadavkem věrného a pravdivého účetního obrazu.

3. Případné zúčtování tohoto závazku (jeho účetním vyřazením z cizích pasív) nemá vliv na právní stav závazku. Například promlčením určitého nároku dotýčný nárok obvykle nezaniká, dochází pouze k jeho právnímu oslabení. Účetní jednotce, která eviduje ve svých závazcích takové promlčené nároky, však nic nebrání v tom, aby je plnila, případně aby s věřitelem uzavřela dohodu o narovnání závazku (podle § 585 občanského zákoníku). Pokud však na základě smluvního ujednání dojde k právnímu zániku určité části závazku, pak se nejedná o případ zúčtování závazku, řešený touto interpretací (ale o transakci řešenou v ČÚS č. 019 – viz bod 11).

ŘEŠENÍ

4. Závazek vzniklý z rozdělení vlastního kapitálu, o jehož vyřazení bylo účetní jednotkou za výše uvedených podmínek rozhodnuto, bude zúčtován přímo proti vlastnímu kapitálu, a to ve prospěch jeho samostatně určené složky (podle charakteru závazku a podle struktury vlastního kapitálu účetní jednotky).
5. Účetní jednotka vyřazení promlčeného závazku, vzniklého z rozdělení vlastního kapitálu, vykáže v účetní závěrce, kterou předkládá ke schválení nejvyššímu orgánu účetní jednotky (uvede jej v přehledu o změnách vlastního kapitálu a zároveň jej popíše v příloze jako podmíněný závazek).
6. Protože současné právní předpisy umožňují za určitých podmínek vlastní kapitál (resp. jeho část či jednotlivé složky) rozdělit a vyplatit či vypořádat, upozorňujeme účetní jednotky (resp. jejich statutární orgány a také auditory těchto účetních jednotek) na riziko odpovědnosti za potenciální škody způsobené

né případným následným plněním z takto navýšeného vlastního kapitálu. Proto pokud by příslušná hodnota, navrácená do vlastního kapitálu, neměla být v souladu s právním pojetím v budoucnu použitelná k přímému rozdělení vlastníkům, je vhodné ji evidovat jako samostatně vymezenou složku vlastního kapitálu (např. u družstva v rámci zajišťovacích fondů).

7. Závazek představující nárok na plnění z vlastního kapitálu se dále eviduje v knize podrozvahových účtů, zůstává tedy evidován v účetnictví. Vyřazením závazku z cizích pasiv jemu odpovídající nárok nezaniká.
8. Pokud by poté, co byl závazek z titulu neuplatněného nároku na plnění z vlastního kapitálu vyřazen z cizích pasiv, mělo dojít k jeho plnění, bude toto plnění účtováno na vrub vlastního kapitálu.
9. Zde uvedený možný postup při účtování promlčených závazků z titulu neuplatněných nároků z rozdělení vlastního kapitálu nelze použít na závazky jiného druhu.

ZDŮVODNĚNÍ ZÁVĚRŮ NÚR

10. Vykazování promlčeného závazku, u něhož není předpoklad jeho plnění, nadále v cizích pasivech účetní jednotky způsobuje určité zkreslení účetního obrazu a bezdůvodně zhoršuje ukazatele finanční analýzy. Proto by měl být takový závazek z cizích pasiv vyřazen a dále sledován v knize podrozvahových účtů – touto operací není závazek vyřazen z účetnictví, neboť kniha podrozvahových účtů je podle zákona o účetnictví jednou z účetních knih.
11. České účetní předpisy vyřazení závazku z titulu jeho promlčení neřeší. Pouze v ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy se uvádí v odst. 4.1.3., že právně zaniklé závazky se vyúčtují ve prospěch příslušného účtu ostatních výnosů. V případě, uvažovaném v této interpretaci, se však nejedná o případ právního zániku závazku a dotyčné ustanovení ČÚS tedy na tento případ nelze vztahovat.
12. Vzhledem k absenci definic pojmů v českých účetních předpisech je v tomto případě nutné vycházet z obecné definice výnosů v účetní teorii, kde jsou tyto chápány jako „hrubé přírůstky ekonomických užitků, které vznikají

běžnými činnostmi účetní jednotky, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvkem vlastníků“ (viz též Interpretaci NÚR I-15).

13. Vyřazení závazku, vzniklého z titulu předchozího rozdělení vlastního kapitálu, které není podloženo žádným smluvním ujednáním mezi věřitelem a dlužníkem, by nemělo být účtováno jako výnos, neboť není výsledkem činnosti účetní jednotky a ani nekompenzuje dříve vzniklé náklady či navýšení aktiv. Pokud by nebyl tento závazek původně z vlastního kapitálu vyčleněn, zůstala by jeho hodnota součástí vlastního kapitálu účetní jednotky. Proto je přípustné, aby tyto závazky, jež nebudou vypořádány, byly do vlastního kapitálu zpět převedeny.

**TUTO INTERPRETACI SCHVÁLILA NÚR
DNE 15. LISTOPADU 2010**

■ **Zpracovatel interpretace:
Ing. Bohumír Holeček**

ZAPROOVÁNÍ PŘIPOMÍNEK Z VNĚJŠÍHO PŘIPOMÍNKOVÉHO ŘÍZENÍ

JUDR. MARCHAL:

Doporučuji zvážit tuto záležitost ohledně promlčení: podle soudní judikatury tam, kde došlo k dohodě o vypořádání majetkových podílů z transformace, se promlčecí lhůta posuzuje podle uzavřené dohody a neplatí obecná lhůta v transformačním zákoně. Domnívám se, že by i tato situace měla být v materiálu nějak zmíněna. V těchto případech totiž mohou existovat i pravomocná soudní rozhodnutí, že žaloba se zamítá z důvodů promlčení ještě před uplynutím promlčecí lhůty v zákoně.

VYPOŘÁDÁNÍ PŘIPOMÍNKY:

V bodu 2 interpretace je uvedeno, že skutečnost promlčení nároku (jako jednu z podmínek pro zúčtování) vyhodnotí a stanoví účetní jednotka na základě *vlastního právního rozboru*. Právni vyhodnocení promlčení určitého nároku, který je vyjádřen jako závazek z rozdělení vlastního kapitálu, tedy není předmětem této interpretace – povinnost správně vyhodnotit situaci podle všech právních aspektů je na účetní jednotce.

Interpretace NÚR č. I-20

Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů

POPIS PROBLÉMU

1. V souvislosti s pořizováním aktiv vč. jejich pořizování ve vlastní režii, mohou být účetní jednotky povinny vynaložit výdaje, bez kterých není možné dané aktivum pořídít nebo pořízení používat.
2. Výdaje, které jsou účetní jednotky povinny vynaložit, mohou mít např. následující podobu:
 - výdaje na vybudování související infrastruktury (např. komunikací, chodníků), která od samého počátku není majetkem účetní jednotky,
 - povinnost poskytnout peněžní nebo nepeňěžní (v podobě zajištění prací, materiálu apod.) příspěvek na vybudování takové infrastruktury,
 - předání aktiva vlastněného účetní jednotkou třetí osobě (např. organizaci zřízené obcí či jinému provozovateli),
 - výdaje na technické zhodnocení aktiva vlastněného účetní jednotkou, které bude následně předáno třetí osobě (např. starší budova rekonstruovaná na obecně prospěšný objekt následně převedená na obec),
 - obdobné výdaje a výdaje, které jsou kombinací výše uvedeného (park vybudovaný na pozemku účetní jednotky).
3. Výše uvedené výdaje mohou být vynakládány např. na základě smlouvy o bezúplatném předání či jiné obdobné smlouvy, případně kupní smlouvy. V některých případech může být výše uvedený výdaj částečně refundován.
4. Je otázkou,
 - a) zda výše uvedené výdaje jsou součástí pořizovací ceny aktiv, jejichž pořízení či používání je těmito výdaji podmíněno,
 - b) pokud ano, jak takové výdaje identifikovat a jaké podmínky musí takové výdaje splňovat, a

- c) jak následně postupovat, pokud se změni podmínky, za kterých byla stanovena daná pořizovací cena...

ŘEŠENÍ

5. Pro účely této interpretace se definuje následující terminologie:
 - a) „Hlavní aktivum“ je aktivum, jehož pořízení je cílem investičního záměru účetní jednotky. Toto aktivum může být jak dlouhodobým aktivem (např. kancelářské budovy, výrobní haly, nákupní centrum, apod.), tak oběžným aktivem (např. zásoby představující výstavbu bytů určených pro prodej).
 - b) „Výdaj“ je úbytek jakýchkoliv aktiv účetní jednotky (např. budovy, zásob, jiného aktiva, peněz).
 - c) „Podmíněné investiční výdaje“ jsou výdaje, k jejichž vynaložení je účetní jednotka povinna, aby bylo možné uskutečnit investiční záměr; jehož cílem je pořízení hlavního aktiva (vč. následného nakládání s ním), a jejichž vynaložení:
 - i. by pro účetní jednotku představovalo pořízení dalších položek aktiv mimo hlavní aktivum, kdyby tyto další položky aktiv zůstaly pod kontrolou účetní jednotky, nebo
 - ii. vede ke vzniku nebo zhodnocení aktiva třetí osoby (např. se jedná o změnu cizí stavby), nebo
 - iii. představuje předání dlouhodobého aktiva, o němž doposud účtovala účetní jednotka, třetí osobě. Avšak výdaje, které se vztahují k předávanému aktivu podle tohoto bodu a které jsou vynaloženy před okamžikem jeho předání třetí osobě, nejsou podmíněnými investičními výdaji pro účely této interpretace.

- d) „Povinnost účetní jednotky vynaložit podmíněné investiční výdaje“ je taková povinnost, která vyplývá z právních předpisů, smluvních ujednání, správních nebo soudních rozhodnutí a z příslibu účetní jednotky, který vyvolal důvodné očekávání třetích osob.
6. Podmíněné investiční výdaje jsou součástí pořizovací ceny hlavního aktiva za splnění všech následujících podmínek:
- podmíněné investiční výdaje nejsou refundovány, či jsou refundovány pouze částečně (např. budova vlastněná účetní jednotkou je na třetí stranu převedena bezplatně nebo za symbolickou cenu),
 - podmíněné investiční výdaje nejsou vynaloženy v důsledku darovací smlouvy,
 - účetní jednotka po vynaložení podmíněných investičních výdajů nad jejich dalším užitím (pokud je možné) nemá žádnou kontrolu a sama jich dále nevyužívá (např. neprovozuje předanou budovu),
 - účetní jednotka vynaloží podmíněné investiční výdaje až po schválení investičního záměru pořídit hlavní aktivum, který zohledňuje dané podmíněné investiční výdaje,
 - účetní jednotka vynaloží podmíněné investiční výdaje až po vzniku povinnosti účetní jednotky podmíněné investiční výdaje vynaložit.
7. Případná částečná refundace (náhrada) od třetí osoby příslušně snižuje podmíněné investiční výdaje.
8. Je-li podmíněný investiční výdaj, který se podle odst. 6 stává součástí pořizovací ceny hlavního aktiva, představován úbytkem (vyřazením) dlouhodobého aktiva doposud evidovaného účetní jednotkou, pořizovací cena hlavního aktiva se zvýší o zůstatkovou cenu vyřazovaného dlouhodobého aktiva, popř. o nezbytné výdaje související s předáním. Má-li k úbytku dlouhodobého aktiva, který je podmíněným investičním výdajem, dojít až po zařazení hlavního aktiva do používání, účetní jednotka účetně odepisuje aktivum určené k předání podle pravidel stanovených pro hlavní aktivum, jedná-li se o odepisovatelné aktivum.
9. Při předání podmíněných výdajů se pořizovací cena hlavního aktiva nemění s výjimkou pří-
- padů, kdy je podmíněný investiční výdaj představován úbytkem (vyřazením) dlouhodobého aktiva dosud evidovaného účetní jednotkou. V tomto případě se pořizovací cena hlavního majetku zvýší o zůstatkovou cenu předaného majetku představujícího podmíněný investiční výdaj.
10. Pokud jsou podmíněné investiční výdaje součástí pořizovací ceny, má se tím alternativně na mysli, že jsou součástí ocenění ve vlastních nákladech, je-li to relevantní (např. u zásob vlastní výroby).
11. Pokud povinnost účetní jednotky vynaložit podmíněné investiční výdaje v průběhu pořizování hlavního aktiva zanikne a zároveň se i nadále pokračuje v pořizování hlavního aktiva, podmíněné investiční výdaje, které do okamžiku zániku povinnosti vynaložit podmíněné investiční výdaje byly účtovány v souladu s odst. 6 jako součást pořizovací ceny hlavního aktiva, součástí pořizovací ceny hlavního aktiva zůstanou.
12. V případě, že dojde k předčasnému ukončení pořizování hlavního aktiva a investice do hlavního aktiva je považována za zmařenou, jsou podmíněné investiční výdaje, které se staly v souladu s odst. 6 součástí pořizovací ceny hlavního aktiva, součástí nákladů na zmařenou investici.
13. Účetní jednotka je povinna v souladu s ustanovením § 25 odst. 2 zákona o účetnictví k rozvahovému dni při oceňování aktiv vč. aktiv ve fázi pořizování, zohlednit předvídatelná rizika a možné ztráty a snížení hodnoty známé k okamžiku sestavení závěrky.

ZDŮVODNĚNÍ ŘEŠENÍ

14. Z ekonomického pohledu musí investor příslušné podmíněné investiční výdaje vynaložit, jinak by ostatní části projektu (investičního záměru) nedosáhly svého účelu a nemohly být řádně užívány, popř. by nebylo umožněno samotné pořízení. Případný následný převod na třetí osobu je pak pouze návazným řešením situace. Pokud účetnictví má podávat věrný obraz finanční situace a odpovídat ekonomické podstatě transakce, podmíněný investiční výdaj je součástí pořizovací ceny hlavního aktiva ve smyslu ustanovení § 25 odst. 5 zákona o účetnictví.

15. I přesto, že účetní jednotka ztrácí kontrolu nad příjmy, které bezprostředně vyplývají z podmíněných investičních výdajů, bude kontrolovat příjmy z hlavního aktiva, k jehož pořízení je vynaložení podmíněných investičních výdajů nezbytné. Proto jsou podmíněné investiční výdaje součástí celkových investičních výdajů spjatých s daným investičním záměrem. Při posuzování investičního záměru pak účetní jednotka porovnává celkové investiční výdaje s předpokládanými příjmy z jí pořizovaného hlavního aktiva.
16. Zobecněním § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. lze za náklady zahrnuté do ceny pořízení označit nezbytné výdaje, které účetní jednotka musí vynaložit a bez nichž by investice nemohla vzniknout. Obdobný postup navrhuje např. § 47 odst. 1c) pro odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské a lesní půdy nebo odst. 1f) pro vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby. V obou případech

se jedná o „náklady obětované investici“, bez nichž by investice buď vůbec nevznikla, nebo nemohla být řádně užívána, což je právě případ podmíněných investičních výdajů.

17. Výše uvedený postup je rovněž v souladu s Mezinárodními účetními standardy, které stanoví, že pořizovací cena majetku má obsahovat veškeré výdaje vynaložené na uvedení majetku do takového stavu, aby mohl být používán na daném místě k danému účelu.

**TUTO INTERPRETACI SCHVÁLILA NÚR
DNE 15. LISTOPADU 2010**

■ **Zpracovatelky interpretace:**
Blanka Dvořáková
Marie Konečná

(vypořádání připomínek z vnějšího připomínkového řízení – viz internetové stránky Komory)



Důrazně jsem Vás žádal, abyste lidi z účetního oddělení nezval na náš seminář o kreativitě!
Převzato z e15.cz

PORADENSKÝ MODULÁRNÍ SYSTÉM

ÚČETNÍ poradce

Účetní poradce obsahuje vždy aktuální soubor legislativy a výkladů souvisejících s podnikáním, účetnictvím a daněmi, úplná znění všech právních předpisů a metodiku.

- 17 let zkušeností, více jak 9000 spokojených uživatelů
- používá i státní správa - Ministerstvo financí ČR
- průběžné internetové aktualizace

- Více než 5000 výkladů, řešených formou otázek a odpovědí Svazu účetních z oblasti účetní a daňové problematiky

- Řada odborných manuálů k vybraným komplexním tématům

- Jednoduché ovládání

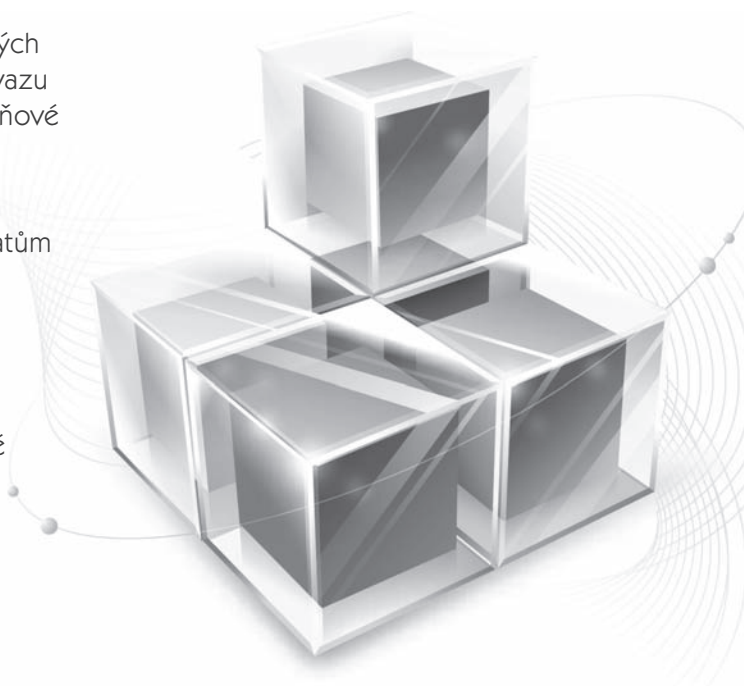
- Stavebnicové rozšiřování základního systému

- Minimální nároky na technické prostředky

- Barevné zvýraznění změn v novelách předpisů

- Fulltextové vyhledávání slov, slovních spojení a frází

- Přehledné řazení předpisů a jejich novel



**ČLENOVÉ KCÚ MAJÍ SLEVOU 30% Z POŘIZOVACÍ CENY
MOŽNOST STAŽENÍ DEMO VERZE ČI NÁKUPU NA WWW.MBM.CZ**

Výhradní distributor: MBM Trans s.r.o., Vlkova 20, 130 00 Praha 3 - Žižkov,
Tel.: +420 222 717 818, e-mail: mbm@mbm.cz, www.mbm.cz

Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU MF ČR A KDP ČR

Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob – neúčtních jednotek, které uplatňují skutečné výdaje po novele ZDP zákonem č. 346/2010 Sb.

(č. 319/26.01.11 – uzavřeno dne 26. ledna 2011)

Předkládají:

ING. ZUZANA RYLOVÁ, PH.D., daňová poradkyně, č. osvědčení 3912

ING. JIŘÍ HANÁK, daňový poradce, č. osvědčení 3701

1. VÝCHOZÍ SITUACE

Zákon č. 346/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 doplnil na konci textu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) následující text ... „nebo závazků, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o závazky z titulu pořízení hmotného majetku a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“.

§ 23 odst. 3 písmeno a) bod 12

po novele zní:

„částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví dlužníka odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, a dále o částku závazku zachyceného v rozvaze, který zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje závazkem novým nebo narovnáním podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyla podle zvláštního právního předpisu zaúčtována ve prospěch výnosů

nebo se o tuto částku závazku nezvyšuje výsledek hospodaření podle bodu 10. Toto se nevztahuje na závazky dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu^{1, 2)} a u ostatních poplatníků na závazky z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů a dále na závazky, z jejichž titulu vznikl výdaj (náklad), ale je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byl zaplacen. Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále na závazky, o které vedou poplatníci rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva, a to až do doby pravomocného rozhodnutí. Za závazky se pro účely tohoto ustanovení v případě poplat-

1) Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů.

2) Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

níků, kteří vedou účetnictví, nepovažují dohadné položky pasivní nebo rezervy zachycené v účetnictví poplatníka v souladu se zvláštním právním předpisem. Poplatníci s příjmy podle § 7 nebo 9, kteří nevedou účetnictví, a výdaje uplatňují podle § 24, zvýší rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku neuhrazeného závazku odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčela, s výjimkou závazků dlužníka, který je v úpadku podle zvláštního právního předpisu 19a), 127), a u ostatních poplatníků s výjimkou závazků z titulu úvěrů, půjček, smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a jiných sankcí nebo závazků, které při úhradě nejsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nejedná-li se o závazky z titulu porřízení hmotného majetku a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku,

K bodu 48 – § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 důvodová zpráva uvádí:

Z důvodu právní jistoty se doplňuje, že základ daně poplatníků s příjmy podle § 7 nebo 9 se nebude zvyšovat o závazky např. z titulu nezaplacení daně, tj. o závazky, které při zaplacení nejsou daňovým výdajem. Jde o obdobné ustanovení jaké je i v § 23 odst. 8 písm. b) zákona.

2. ROZBOR PROBLEMATIKY

V rámci KOOV KDP č. 262/18.03.09 Závazky po splatnosti déle než 36 měsíců v případě poplatníků fyzických osob s daňovou evidencí jako položka zvyšující základ daně – v podmínkách po novele ZDP zákonem č. 2/2009 Sb. autorů Ing. Zuzany Rylové a Ing. Pavla Vontora vydaného dne 26. 2. 2009, který řešil aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP, byl Ministerstvem financí vysloven souhlas s následujícím dílčím závěrem:

DÍLČÍ ZÁVĚR č. 2:

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 se i po úpravě zákonem č. 2/2009 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby – neúčetni jednotky s výjim-

kou případů, kdy u poplatníků s příjmy podle § 7 nebo § 9 ZDP, kteří nevedou účetnictví a výdaje uplatňují podle § 24 ZDP, lze závazek uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu.

V této souvislosti se výše uvedený text přijatý zákonem č. 346/2010 Sb. a tomu odpovídající text důvodové zprávy jeví jako nadbytečný. Základním kritériem pro dodanění závazků je skutečnost, že ovlivnily základ daně (citace zákona „Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů....“). Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP se proto nevztahuje na poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci (§ 7 ZDP) nebo evidenci příjmů a výdajů (§ 9 ZDP). Výjimkou jsou u těchto poplatníků pouze závazky, které lze uplatnit do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů bez ohledu na platbu, což je případ závazku z titulu porřízení hmotného majetku a závazku z titulu nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku. Ostatní závazky neovlivní základ daně, základ daně by mohla ovlivnit jediné úhrada těch závazků, u nichž se jedná o výdaj daňově uznatelný. V kontextu toho je rozlišení, zda závazek při úhradě ovlivní či neovlivní základ daně, pro účely ustanovení § 23 odst. 12 bod 3) ZDP bezpředmětné.

ZÁVĚR

Na základě výše uvedeného rozboru lze dojít k následujícímu závěru:

Ustanovení § 23 odst. 3 písmeno a) bod 12 ZDP se i po úpravě zákonem č. 346/2010 Sb. dále nevztahuje na fyzické osoby – neúčetni jednotky s výjimkou závazku z titulu porřízení hmotného majetku, který byl daňově odpisován a nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, které bylo uplatněno v daňově uznatelných výdajích.

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

STANOVISKO GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ:

Souhlas s předkladatelem.

Problematika zdanění příjmů z prodeje podniku fyzickou osobou (poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů) a uplatnění souvisejících výdajů

(č. 320/26.01.11 – uzavřeno dne 26. ledna 2011)

Předkládá:

ING. JAN BONAVENTURA, daňový poradce, č. osv. 3111

POPIS PROBLÉMU

V případě, kdy podnikající fyzická osoba prodává podnik či jeho část, vyvstává otázka, v rámci jakého dílčího základu daně takový příjem zdanit a zda lze v případě jeho prodeje uplatnit výdaje procentem z příjmů.

DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ

Podle názoru předkladatele se zejména s ohledem na charakter podniku, který až na výjimky, náleží podnikateli a jeho existence je s podnikáním úzce spojená, jedná v případech, kdy podnik prodává podnikatel, jenž jej provozoval o příjem podle § 7 a to bez ohledu na to, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či uplatňuje výdaje procentem z příjmů. Na tom, že bude prodej podniku zdaněn v rámci § 7 se odborná veřejnost v zásadě shoduje u poplatníku vedoucích účetnictví či daňovou evidenci.¹⁾

U poplatníků, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů a nevedou ani účetnictví ani daňovou evidenci může vyvstat otázka, zda se jedná o příjem podle § 7, neboť nemají obchodní majetek ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Podle názoru předkladatele by však kritérium obchodního majetku mělo být používáno jen jako podpůrné kritérium, které samo o sobě nevypovídá nic o charakteru činnosti a tedy charakteru příjmu, z dané činnosti plynoucího. V případě

prodeje podniku by tedy nemělo hrát roli to, zda je podnik zahrnut do obchodního majetku, ale pouze to zda se jedná o příjem z podnikání.

Prodej podniku bezpochyby není žádnou z činností, které jsou uvedeny v § 7 odst. 1, zejména s ohledem na absenci soustavnosti takové činnosti, nicméně s ohledem na jednoznačnou souvislost s podnikáním se jedná o příjem, který z takových činností plyne a měl by tedy být zdaněn v rámci § 7.

V praxi jsou obdobně posuzovány jako příjmy z podnikání i další příjmy, které neplynou přímo z daného druhu činnosti, ale bezprostředně s ní souvisí, jako jsou přijaté náhrady škody, nahodilý prodej majetku či materiálu, používaného k podnikání (např. zbytkový materiál z výroby, nepotřebné vozidlo či kancelářské vybavení) a tyto příjmy jsou podřazovány pod stejný druh příjmů jako hlavní činnost.

Důvodem je fakt, že výkon podnikatelské činnosti je nutné chápat jako celý komplex činností a příjmy z takové činnosti nemusí nutně zahrnovat jen příjmy z činnosti, na níž má podnikatel oprávnění, ale i příjmy nárazového charakteru, pokud s podnikatelskou činností bezprostředně a neoddělitelně souvisí.

Prodej podniku či jeho části je v některých případech aktem, který podnikatelskou činnost završuje, ale i v těchto případech se může jed-

1) Pelech, Petr – Pelc, Vladimír: Daně z příjmů s komentářem, Olomouc, ANAG 2009 – str. 180 – ze sdělení k § 7, „prodej podniku“; Sedláková, E.: Výklad k dani z příjmů fyzických osob – prodej podniku, Finanční a daňový účetní Bulletin, ročník 1997, č. 1, strana 73.

nat o legitimní a legální cíl podnikání a tudíž příjem z něj plynoucí je nutné považovat za příjem z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti.

Předkladateli je známo, že někteří autoři posuzují příjem z prodeje majetku v závislosti na tom, zda byl majetek v okamžiku prodeje zařazen v obchodním majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů či nikoliv.

Toto kritérium však není zcela spolehlivé, byť v mnoha případech bude vodítkem. Obchodní majetek podle zákona o daních z příjmů je definován jinak než obchodní majetek podle obchodního zákoníku a při jeho vymezení hraje roli, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či uplatňuje výdaje procentem z příjmů.

Z toho, zda je určitá majetková hodnota součástí obchodního majetku podle zákona o daních z příjmů však není možné dovodit, zda příjem z jejího prodeje bude považován za příjem podle § 7 či § 10. Důvodem je fakt, že zákon o daních z příjmů v § 7 vymezuje příjmy z podnikání shodně jako obchodní zákoník druhy podnikatelské činnosti.

Pokud je tedy nějaká činnost považována za podnikání podle obchodního zákoníku, je příjem z takové činnosti nutné považovat za příjem z podnikání ve smyslu § 7, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak.

Ten však jinak nestanoví, navíc § 10 je uveden větou, že o příjem podle § 10 se bude jednat, „pokud nejde o příjem podle § 7“.

§ 7 má tedy „aplikační přednost“ a v rámci § 10 jsou zdaněny jen příjmy, které není možné zařadit pod předchozí dílčí základy daně.

Z uvedeného tedy vyplývá, že pokud se jedná o příjem z podnikání, není podstatné, zda předmětný majetek byl či je součástí obchodního majetku a takový příjem bude zdaněn v rámci § 7.

Obdobně, pokud je majetek zahrnut do obchodního majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů, nemusí se při jeho prodeji nutně jednat o příjem z podnikání, pokud nebude činnost poplatníka za podnikání považována.²⁾ Dalším judikátem, který se otázkou příjmu z podnikání zabývá je rozhodnutí 8 Afs 6/2008 – 129, z nějž lze rovněž dovodit, že formální znaky jako je obchodní majetek apod. nelze nadřadit faktickému stavu, tj. zda předmětná činnost je podnikáním a zda tedy příjmy z ní plynoucí je možné považovat za příjmy podle § 7.

Setrvání výlučně na kritériu obchodního majetku by navíc vedlo k nepřipustné nerovnosti poplatníků vedoucích účetnictví a zároveň uplatňujících výdaje procentem z příjmů a poplatníků, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů, aniž účetnictví vedou. Poplatníci vedoucí účetnictví totiž mají obchodní majetek podle zákona o daních z příjmů, zatímco poplatníci, kteří jen vedou evidenci příjmů podle § 7 odst. 8 nikoliv.

Jako příjem podle § 10 by mohl být považován příjem z prodeje podniku nepodnikatelem (např. podniku nabytého dědictvím), pokud daný podnik neprovozoval. Obdobný případ by mohl nastat v případě podnikatele, který podnik nabyl (opět např. v důsledku dědictví), ale dále jej neprovozoval a nesouvisel s provozem jeho podniku. V těchto případech nebude splněna podmínka, že prodej podniku souvisí s podnikáním prodávajícího a takový příjem bude nutné zahrnout pod příjem podle § 10.

URČENÍ DRUHU PŘÍJMU

V praxi však může činit problém stanovit, o jaký druh příjmu v rámci § 7 se bude jednat. Odst. 1 a 2 obsahují taxativní výčet příjmů považovaných za příjmy z podnikání s tím, že pouze tyto příjmy je možné považovat za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

2) 7 Afs 148/2004 – 112 „...podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů se obchodním majetkem pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněží ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno. Citované ustanovení však pouze stanoví podmínky, které musí být splněny, aby se mohlo jednat o obchodní majetek. Nevyplývá z něj však, a ani z jiného ustanovení citovaného zákona, že příjem z prodeje takového majetku je bez dalšího příjmem z podnikání podle § 7 citovaného zákona, jak nedůvodně dovozuje stěžovatel.“

Dále např. 9 Afs 63/2008 – 121 – „Skutečnost, že měl stěžovatel živnostenské oprávnění k provozování živnosti – bytovací služby však samo o sobě ještě nedokládá, že skutečně podnikal.“...“ Jako určující pro závěr, zda se ze strany stěžovatele jednalo o podnikání nebo o příležitostnou činnost, je tedy samotná faktická činnost stěžovatele, a to z hlediska naplnění shora uvedených podmínek, resp. pojmových znaků podnikání.“

Přesné vymezení druhu příjmu má vliv nejen na rozhodnutí, zda se vůbec jedná o příjem podle § 7, ale rovněž na výši paušálních výdajů. Prodej podniku nelze zařadit přímo do žádné kategorie uvedené v rámci § 7, pouze s nimi bezprostředně souvisí.

JEDEN DRUH ČINNOSTI ČI VÍCE OBDOBĚ POSUZOVANÝCH DRUHŮ ČINNOSTI

V případě prodeje podniku, který zahrnuje pouze jeden druh činnosti (např. jedna živnost) či více druhů činností, u nichž jsou zákonem o daních z příjmů uplatňovány stejné paušální výdaje (např. pouze živnosti řemeslné), by měl být podle názoru předkladatele zahrnut takový příjem do stejné kategorie, jako je příjem z dané činnosti a uplatněny odpovídající paušální výdaje.

VÍCE DRUHŮ ČINNOSTI

V případě více druhů činnosti, např. kombinace živnosti a podnikání podle jiných právních předpisů bude nutné rozdělit příjmy na základě objektivních kritérií mezi různé druhy činnosti.

Takovým kritériem může být ocenění jednotlivých částí podniku znalcem, rozdělení podle poměru zisku z dané činnosti, hodnoty majetku, či jiné vhodné kritérium, na základě něhož bude možné prodejní cenu podniku rozdělit podle druhů činností, k nimž se vztahuje. Na poplatníkovi je, aby prokázal přiměřenost jím zvoleného kritéria.

ZÁVĚRY

1. Příjmy z prodeje podniku podnikatelem, jenž jej provozoval, jsou považovány za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 bez ohledu na to, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či jen evidenci příjmů pro účely uplatnění výdajů paušálem.

2. Příjmy z prodeje podniku nepodnikatelem či osobou, která je podnikatelem, ale podnik neprovozovala (např. dědic) budou považovány za příjmy podle § 10.

3. V případě uplatnění výdajů paušálem bude výše paušálních výdajů stanovena ve výši odpovídající činnosti, která je v rámci podniku vykonávána.

4. Pokud je v rámci podniku či jeho části vykonáváno více činností, kterým zákon přiřazuje rozdílnou výši paušálních výdajů, bude kupní cena rozdělena na základě vhodného kritéria mezi příslušné činnosti a u jednotlivých činností či jejich skupin uplatněna odpovídající sazba paušálních výdajů.

5. V případě částečné platby kupní ceny bude tato částečná platba poměrně rozdělena mezi skupiny příjmů dle bodu 4 s využitím stejného poměru, jako byl použit při dělení kupní ceny.

NÁVRH NA OPATŘENÍ

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

STANOVISKO GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ:

Souhlas s předkladatelem.

Uplatnění daňové ztráty u stálé provozovny

(č. 321/26.01.11 – uzavřeno dne 23. února 2011)

Předkládá:

ING. DANIEL ŠVÁB, daňový poradce, č. osvědčení 232

DOTČENÁ USTANOVENÍ OBECNĚ ZÁVAZNÝCH PŘEDPISŮ:

- § 38n zákona č. 586/1992 Sb., v platném znění (ZDP),
- § 34 ZDP,
- § 38f ZDP,
- příslušné články Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ).

I. POPIS PROBLÉMU

Na základě příslušných ustanovení SZDZ u některých států (např. Německo, Rakousko, Francie atd.) se při stanovení základu daně, resp. k zamezení dvojího zdanění u zisků stálých provozoven aplikuje tzv. metoda vynětí s výhradou progresse. Tedy na příkladu stálé provozovny české obchodní společnosti umístěné v SRN se postupuje tak, že zisk stálé provozovny v SRN podléhá tamnímu zdanění, přičemž ale hospodářský výsledek této provozovny je ale současně i součástí účetnictví společnosti v ČR. Zisk stálé provozovny, tedy příslušné nákladové a výnosové účty, je pak vyloučen ze zdanění v ČR v rámci příznání k dani z příjmů právnických osob na ř. 210. Obdobně se postupuje v případě daňové ztráty, s tím, že v případě uplatnění případného odečtu daňové ztráty stálé provozovny v SRN se postupuje dle tamních (německých) předpisů.

Příklad č. 1

Obchodní společnost s.r.o. (A) má zřízenou stálou provozovnu v SRN (B). Na území ČR Společnost A vyprodukovala zisk ve výši 1000. Provozovna B pak na území SRN zisk 500. V účetnictví a na ř. 10 formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob bude vykázán zisk před zdaněním ve výši

1500, tento bude na ř. 210 ponížen o zisk vyňatý ze zdanění, tedy ke zdanění v ČR zůstane 1000. V SRN pak podle tamních předpisů bude zdaněn zisk ve výši 500.

Příklad č. 2

Obchodní společnost s.r.o. (A) má zřízenou stálou provozovnu v SRN (B). Na území ČR Společnost A vyprodukovala zisk ve výši 1000. Provozovna B pak na území SRN ztrátu ve výši -500. V účetnictví a na ř. 10 formuláře Přiznání k dani z příjmů právnických osob bude vykázán zisk ve výši 500, tento bude na ř. 210 zvýšen o ztrátu vyňatou ze zdanění, tedy ke zdanění v ČR zůstane opět 1000. V SRN pak dle tamních předpisů bude vykázána ztráta ve výši 500, která je obecně uplatnitelná tamtéž v budoucím období (Verlustvortrag)

Problém nastává v okamžiku, kdy objektivně nelze daňovou ztrátu stálé provozovny v daném státě uplatnit – tzv. finální ztráta. Např. z důvodu ukončení činnosti (zániku) této stálé provozovny. Na základě národních obecně závazných předpisů nelze v současné době takovou ztrátu uplatnit ani v ČR ani např. v SRN, tudíž je reálné riziko jejího propadnutí.

Jak ale vyplývá z víceru rozsudků Soudního dvora, např. C-446/03 (Marks & Spencer), C-414/06 (Lidl Belgium), C-157/07 (Krankenheilm Ruesitz) není v rámci zachování svobody usazování přípustné, aby vnitrostátní daňové orgány neumožnily uplatnit daňovou ztrátu stálé provozovny, pokud společnost prokáže, že nebyla a nebude možnost zohlednit ztrátu uvedené stálé provozovny ve státě, kde se tato provozovna nacházela nebo nachází.

II. CITACE**JUDIKÁT C-414/06:**

Bod 47: K tomuto Soudní dvůr v bodě 55 citovaného rozsudku Marks & Spencer uvedl, že opatření, které omezuje svobodu usazování, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů, v situaci, kdy dceřiná společnost-nerezident vyčerpala jak v rámci předmětného zdaňovacího období, tak v rámci předcházejícího zdaňovacího období, možnost zohlednit ztráty, které existují v členském státě, kde se nachází, a kdy v tomto členském státě neexistuje možnost zohlednit ztráty uvedené dceřiné společnosti v rámci budoucích zdaňovacích období

Bod 48: Soudní dvůr v bodě 56 uvedeného rozsudku dále upřesnil, že prokáže-li v členském státě mateřská společnost-rezident vnitrostátním daňovým orgánům, že jsou tyto podmínky splněny, je v rozporu s článkem 43 ES, aby byla vyloučena možnost této mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé její dceřiné společnosti-nerezidentu z jejího zisku zdanitelného v tomto členském státě.

JUDIKÁT C-446/03:

Bod 55: V tomto ohledu Soudní dvůr usuzuje, že omezující opatření dotčené ve věci v původním řízení překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů v situaci, kdy:

- dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících období, případně prostřednictvím převodu těchto ztrát na třetí osobu nebo započtením uvedených ztrát na zisky realizované dceřinou společností během předcházejících zdaňovacích období, a
- neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.

Bod 56: Prokáže-li tedy v členském státě mateřská společnost-rezident daňovým orgánům, že jsou tyto podmínky splněny, je v rozporu s čl. 43

ES a 48 ES, aby byla vyloučena možnost této mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé v její dceřiné společnosti-nerezidentu z jejího zisku zdanitelného v tomto členském státě.

III. NÁVRH ŘEŠENÍ

Pokud obchodní společnost-rezident v ČR prokáže správci daně, že neexistuje možnost odečíst daňovou ztrátu stálé provozovny se sídlem v jiném smluvním státě (EU), pro který je sjednána metoda vynětí s výhradou progresu, v tomto smluvním státě z důvodu finální ztráty, je možné uplatnit v tuzemsku v daňovém přiznání takovou ztrátu. Předpokladem je obecné splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty daně ZDP.

DEFINICE PODMÍNEK PRO UPLATNĚNÍ ZTRÁTY**1. Finální ztrátou se rozumí:**

Ztráta (kumulované ztráty) vykázané ve zdaňovacím období stálou provozovnou (daňovým rezidentem smluvního státu EU), kdy stálá provozovna vyčerpala všechny možnosti pro uplatnění daňové ztráty v zemi jejího sídla, zejména když dojde k zrušení (likvidace) stálé provozovny, zejména z důvodů:

- ukončení činnosti stálé provozovny,
- prodeje stálé provozovny (prodej podniku, části podniku), přičemž kupující je třetí osobou a tato nemá možnost uplatnit ztrátu vykázanou stálou provozovnou,
- přeměny stálé provozovny, pokud nástupnický subjekt nemá možnost uplatnit ztrátu dosaženou stálou provozovnou.

Finální ztrátou není zejména daňová ztráta, která nemohla být zohledněna z důvodu, že v zemi sídla stálé provozovny uplynula národní lhůta pro uplatnění takových ztrát.

2. Období, za které lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku snižující základ daně bude období platné v zemi, kde bude finální ztráta uplatňována, tedy v případě přenosu daňové ztráty ze SRN do ČR bude platit lhůta 5 let podle § 34 odst. 1 ZDP v platném znění

3. Daňová ztráta bude uplatněna ve výši, v jaké byla původně v zemi tvorby vytvořena, neboť taková daňová ztráta by byla za standardních podmínek uplatněna.

4. Přenos daňové ztráty by byl v souladu s § 23 odst. 7 ZDP – tedy jednalo by se o ztrátu vzniklou z obchodních vztahů při dodržení obvyklých podmínek, tedy nešlo by o ztrátu vytvořenou ze spekulativních důvodů na základě vykonstruovaných operací – viz bod 57 rozsudku ESD C-446/03 (Marks & Spencer)

5. Daňový subjekt skutečnosti uvedené v bodech 1–5 prokáže nejpozději k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, ve kterém finální ztrátu uplatňuje.

IV. ZÁVĚR

Výše uvedený návrh je jednoznačně veden a iniciován kromě snahy sladit postupy při uplatňování daňových zákonů v tuzemsku s pravidly platnými v EU ještě následujícím zásadním důvodem.

Napravuje se tím nespravedlivý rozdíl ve zdanění subjektu v tuzemsku, vznikající na základě sjednání rozdílných způsobů zdanění v rámci konkrétních SZDZ. Při použití metody zápočtu (např. Slovensko) jsou totiž příslušné zisky a tedy i ztráty dosažené stálou provozovnou v zahraničí okamžitě uplatňovány v rámci příslušného přiznání k dani z příjmů jako součást celkového hospodářského výsledku před zdaněním, tedy pokud takové ztráty dosažené stálou provozovnou se sídlem ve státě, s kterým je sjednána metoda zápočtu, nepřekladují z důvodu obecné tuzemské lhůty 5 let, jsou tyto vždy v tuzemsku uplatnitelné.

Po projednání v koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

STANOVISKO GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ:

Problematika je řešena především v intencích zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP).

Daňová ztráta je vymezena v ustanovení § 38n ZDP. Dále je však nutno vycházet z úpravy § 34 odst. 1 ZDP, který říká, že od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Citované ustanovení je zapotřebí číst ve spojení s § 38f odst. 3 ZDP.

V případě aplikace metody vynětí jsou zisky a ztráty realizované stálou provozovnou vyjímány na ř. 210 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (DaP), proto dále neovlivňují základ daně respektive daňovou ztrátu na ř. 220 DaP, z něhož se daňová ztráta vyměřuje.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že při metodě vynětí, kdy předmětem vyměření není ztráta stále provozovny, ale pouze ztráta z dalších činností daňového subjektu (pokud splňuje definici § 38n ZDP), by nespĺňovala ztráta stále provozovny v zahraničí z předchozích let zákonné podmínky zákona pro její uplatnění jako odčitatelné položky v časovém testu stanoveném v § 34 odst. 1 ZDP. Umoření daňové ztráty jako takové v aktuálním roce, tj. v roce jejího vzniku, ZDP vůbec nepřipouští – není vyměřena.

Současná interpretace daňové správy v kontextu stávající platné právní úpravy ČR a závěrů uvedených ve zmiňovaných rozsudcích ESD (C-446/03 (Marks & Spencer) a C-414/06 (Lidl Belgium)) zcela odpovídá bodu 3 shrnutí rozsudku C-414/06 (Lidl Belgium). Nutno poznamenat, že rozsudek C-446/03 (Marks & Spencer) na problematiku stále provozovny přímo nedopadá (pouze v určitých souvislostech na něj rozsudek Lidl Belgium poukazuje), jelikož se dotýká objektivně jiné situace, a to možnosti mateřské společnosti odečíst ze svého zdanitelného příjmu ztráty dceřiné společnosti umístěné v jiném členském státě. A to navíc za podmínky kdy členský stát mateřské společnosti stanoví povinnost k dani z příjmů na příjmy společnosti včetně příjmů jejich poboček se sídlem v jiném členském státě (tzv. skupinové zdanění).

Poukazujeme tedy na uvedený výrok Lidl Belgium, kdy čl. 43 ES nebrání tomu, aby obchodní společnosti usazené v členském státě bylo zakázáno odečíst od jejího základu daně ztráty její stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud je to v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Nelze totiž za současného stavu právní úpravy vyloučit, že společnost uplatní v členském státě, kde se nachází její sídlo, ztráty své stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě a že i přes toto započtení budou tytéž ztráty zohledněny později v členském státě, ve kterém se nachází stálá provozovna, když stálá provozovna vytvoří zisk, a zároveň bude členskému státu, ve kterém má hlavní společnost své sídlo, zabráněno ve zdanění tohoto zisku.

Tato skutečnost je dána zejména rozdílností právních úprav členských států, co se délky období, za které lze daňovou ztrátu uplatnit, a délky lhůty pro samotné stanovení daně (prekluzivní lhůta) týče.

Nebezpečí dvojího zohlednění ztrát je současně s účelem ochrany rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi jednotlivými zúčastněnými členskými státy také pojmáno jako fakt sledující legitimní cíle uznané právem ES.

Proto cíl spočívající v ochraně dělby zdaňovací pravomoci mezi oba dotčené státy, který se odráží v ustanoveních smlouvy, může také odůvodnit existenci daňového režimu neumožňujícího uplatnit ztrátu stálé provozovny, neboť tento zachovává symetrii mezi zdaňovací pravomocí a možností odečítat ztráty. Pokud tedy smlouva o zamezení dvojího zdanění přiznala členskému státu, v němž se nachází stálá provozovna, pravomoc zdaňovat příjmy této stálé provozovny, byla by poskytnutím možnosti hlavní společnosti zvolit si, zda zohlední ztráty této stálé provozovny v členském státě, kde se nachází její sídlo, nebo v jiném členském státě, značně narušena vyvážená dělba zdaňovací pravomoci mezi členské státy.

Případné zakotvení principů navrhovaných v příspěvku týkajících se tzv. finální ztráty by mělo být řešeno pro účely aplikace práva, v níž je spatřován zásadní problém (např. s ohledem na potenciální riziko kumulace ztrát do tzv. finální ztráty, dále pak otázka toho, na jaké lhůty by případná finální ztráta měla být vázána či řešení potenciální změny výše daňové ztráty na základě uskutečněné daňové kontroly ve státě, ve kterém se nachází stálá provozovna po uplynutí prekluzivních lhůt ve státě sídla hlavní společnosti apod.), případnou specifickou právní úpravou, která bude zvážena při přípravě nové právní úpravy daní z příjmů.

Ve smyslu výše uvedeného je tedy zřejmé, že principy zohledňování ztrát stálých provozoven nacházejících se v jiném členském státě jsou v legitimní pravomoci jednotlivých členských států, a že existuje významné riziko dvojího uplatnění daňové ztráty, kterému za současných podmínek nelze předcházet.

Z výše uvedených důvodů nelze s navrhovaným řešením souhlasit.

Ztráta ovládání aneb dekonsolidace dceřiného podniku ze skupiny (aplikace novelizovaných pravidel IFRS)

Od 1. července 2009 jsou v účinnosti pravidla zahrnutá v IAS 27 **Konsolidovaná a individuální účetní závěrka** (*Consolidated and separate financial statements*) upravující účetní postup při ztrátě ovládání a společnosti jej musí aplikovat od počátku nového účetního období, které jim začíná po tomto datu.¹⁾ Ztráta ovládání může být spojena se ztrátou vlastnictví (prodej majetkových podílů v dceřiném podniku a jejich převod na jiný subjekt), ale také nemusí (např. ztráta ovládání v důsledku zavedení soudních či jiných administrativních restrikcí). Ovládání je přitom definováno jako schopnost podniku řídit finančních a provozních politiky jiného podniku s cílem získat prospěch z jeho činnosti. Následující příklad ilustruje účetní postup, který vychází z nových ustanovení vložených do IAS 27 a uvažuje alternativní situace, které mohou nastat při prodeji majetkového podílu v dceřiném podniku, v jehož důsledku dochází ke ztrátě ovládání.

ZADÁNÍ

Podnik M (mateřský podnik sestavující konsolidovanou účetní závěrku; dále ve schématech jen „Matka“) nakoupil v minulosti 90% podíl v podniku D (dceřiný podnik zahrnutý do konsolido-

vané skupiny; dále ve schématech jen „Dcera“) za 1 000. Čistá aktiva dceřiného podniku byla k datu akvizice oceněna na částku 1 100.

V současnosti se mateřský podnik rozhodl dceřiný podnik prodat a individuální výkazy finanční situace obou společností (před zachycením prodeje) k datu prodeje zachycuje tabulka č. 1.

ŘEŠENÍ ALTERNATIVNÍCH SITUACÍ

Před řešením vlastních prodejních situací je nutné si vyčíslit **nekontrolní podíly a goodwill k datu akvizice**, které budou nadále uvažovány v propočtech a následných konsolidacích po datu akvizice:

1. Nekontrolní podíly k datu akvizice stanoveny poměrnou metodou = 10% z 1 100 = 110
2. Goodwill = (poskytnutá protihodnota + nekontrolní podíl) – čistá aktiva k datu akvizice
Goodwill = (1 000 + 110) – 1 000 = 10

K zobrazení ztráty ovládání v konsolidovaném výkazu finanční situace a k vyčíslení dopadů do konsolidovaných výsledků je nutné si ilustrativně sestavit **konsolidovaný výkaz k datu prodeje před zachycením vlastního prodeje**. Při konsolidaci je aplikována metoda plné konsolidace:

Tabulka č. 1 Individuální výkazy finanční situace obou společností (před zachycením prodeje)

MATKA				DCERA					
MÚ _D	1 000	VK	2 000	→ 90%	Aktiva	2 000	VK	1 400	
Aktiva	5 000	Závazky	4 000					Závazky	600
CELKEM	6 000	CELKEM	6 000		CELKEM	2 000	CELKEM	2 000	

1) Pro řadu společností je tak dnem účinnosti 1. leden 2010 a prvně novelizovaná pravidla aplikují na účetní období roku 2010.

- plný součet aktiv a závazků M a D,
- vyloučení majetkové účasti proti akvizičnímu vlastnímu kapitálu dcery,
- uznání goodwillu,
- uznání nekontrolních podílů na akvizičním a pakvizičním vlastním kapitálu dcery,
- uznání podílů M na poakvizičním kapitálu D.

Konsolidace před prodejem

Aktiva _M	5 000	Vlastní kapitál _M	2 270 ¹
Aktiva _D	2 000	Nekontrolní podíly	140 ²
Goodwill	10	Závazky _M	4 000
		Závazky _D	600
CELKEM	7 100	CELKEM	7 100

¹ Viz Propoččet 1

² Viz Propoččet 2

Pro názornější ilustraci prodeje v dalších fázích příkladu jsou aktiva a závazky M a D ve výše uvedeném schématu prezentovány samostatně.

Propoččet 1:

Vlastní kapitál přiřaditelný vlastníkův mateřského podniku je dán součtem vlastního kapitálu M (2 000) a podílu M na poakviziční změně vlastního kapitálu D (90% z (1 400 - 1 100) = 270).

Propoččet 2:

Nekontrolní podíly k rozvahovému dni jsou dány součtem nekontrolních podílů na akvizičním vlastním kapitálu D (10% z 1 100 = 110) a nekontrolních podílů na poakviziční změně vlastního kapitálu D (10% z (1 400 - 1 100) = 30), tj. celkem 140.

Při vlastním zachycení ztráty ovládnání musí dle příslušného ustanovení IAS 27 vykazující podnik v konsolidovaných účetních výkazech:

- odúčtovat aktiva (vč. goodwillu) a závazky pozbyvaného dceřiného podniku v jejich účetní hodnotě k datu ztráty ovládnání;
- odúčtovat účetní hodnotu nekontrolních podílů v pozbyvaném dceřiném podniku k datu ztráty ovládnání (vč. jakýchkoliv složek ostatního úplného výsledku jim přiřaditelné);
- uznat reálnou hodnotu jakékoliv protihodnoty obdržené v důsledku ztráty ovládnání;

- uznat investici ponechanou v pozbyvaném dceřiném podniku v její reálné hodnotě k datu ztráty ovládnání;
- reklasifikovat do výsledku nebo převést přímo do nerozdělených výsledků částky nakumulované v ostatním úplném výsledku v souvislosti s pozbyvaným dceřiným podnikem;
- uznat vyplývající rozdíl jako zisk nebo ztrátu ve výsledku přiřaditelném vlastníkův mateřského podniku.

Následující alternativní situace ilustrují výše uvedené požadavky:

I. PRODEJ CELÉHO 90% MAJETKOVÉHO PODÍLU ZA PENĚŽNÍ PROTIHODNOTU 1 500

Při prodeji 90% majetkového podílu musí M odúčtovat z konsolidovaných výkazů aktiva_D 2 000, závazky_D 600, goodwill 10 a nekontrolní podíl 140 a současně uznat peněžní protihodnotu 1 500 a vyplývající zisk z prodeje ve výsledku (a ve výkazu úplného výsledku).

Výsledek (zisk neboli *gain*) z prodeje celého dceřiného podniku D:

Aktiva _D	-2 000
Goodwill	-10
Závazky _D	600
Nekontrolní podíl	140
Prodejní cena	1 500
Výsledek (zisk)	230

Při kalkulaci výsledku působí aktiva_D a goodwill jako ztráta (náklady) a závazky_D, nekontrolní podíl a prodejní cena jako zisk (výnosy).

Vlastní zachycení ztráty ovládnání v **konsolidovaném výkazu finanční situace** lze ilustrovat takto:

„Konsolidace“ po prodeji			
Aktiva _M	5 000	Vlastní kapitál _M	2 270
Aktiva _D	2 000	Zisk z prodeje	230
	-2 000		
GW	10		

	-10	Závazky _M	4 000
Peníze z prodeje	1 500	Závazky _D	600
			-600
CELKEM	6 500	CELKEM	6 500

Požadované zachycení vede ve svém důsledku k následujícímu výkazu finanční situace:

MATKA po prodeji (konsolidační kontinuita)			
Aktiva	5 000	Vlastní kapitál	2 270
Peníze z prodeje	1 500	Zisk z prodeje	230
		Závazky	4 000
CELKEM	6 500	CELKEM	6 490

Výše uvedený výkaz po prodeji již není konsolidovaným výkazem, stává se výkazem sestavovaným podnikem M, ale v bilanční kontinuitě na konsolidovaný výkaz navazuje. Zásadní rozdíl vzniká v dopadu na výsledek a strukturu vlastního kapitálu. Pro porovnání lze uvážit „čistý“ **individuální výkaz finanční situace** podniku M a zachycení prodeje majetkového podílu v něm. Z individuálního pohledu podnik M prodává majetkovou účast, kterou dříve nabyl v hodnotě 1 000 (ta se stává nákladem při prodeji) za prodejní cenu 1 500 (která je výnosem při prodeji) a uznává tak zisk z prodeje k okamžiku prodeje ve výši jejich rozdílu, tj. ve výši 500:

MATKA po prodeji (individuální kontinuita)			
MÚD	1 000	Vlastní kapitál	2 000
	-1 000	Zisk z prodeje	500
Aktiva	5 000	Závazky	4 000
Peníze z prodeje	1 500		
CELKEM	6 500	CELKEM	6 500

II. PRODEJ 50% MAJETKOVÉHO PODÍLU ZA PENĚŽNÍ PROTIHODNOTU 1 000 A PONECHÁNÍ ZBÝVAJÍCÍHO 40% PODÍLU

V případě ponechání jakéhokoliv majetkového podílu v původním dceřiném podniku, musí být tento majetkový podíl oceněn k datu pozbytí ovládnání v jeho reálné hodnotě a uznán společně

s peněžní protihodnotou v aktivech prodejce. Zadáni příkladu je tak nutné doplnit o odhad reálné hodnoty ponechávaného 40% podílu (např. 490) a tato hodnota ovlivňuje výpočet výsledku (zisku neboli gain) z prodeje dceřiného podniku, jak lze vidět z následujícího detailu:

Aktiva _D	-2 000
Goodwill	-10
Závazky _D	600
Nekontrolní podíl	140
Prodejní cena	1 000
Ponechávaný 40% podíl	490
Výsledek (zisk)	220

Ponechávaný 40% majetkový podíl, je-li s ním spojen podstatný vliv, je po ztrátě ovládnání klasifikován jako Investice v přidruženém podniku (PP dále ve schématech) s pořizovací cenou ve výši 490. V dalším období bude investice oceňována ekvivalenční metodou v souladu s pravidly IAS 28 **Investice do přidružených podniků**.

Zachycení ztráty ovládnání v **konsolidovaném výkazu finanční situace** podniku M lze ilustrovat takto:

„Konsolidace“ po prodeji			
Aktiva _M	5 000	Vlastní kapitál _M	2 270
Aktiva _D	2 000	Zisk z prodeje	220
	-2 000	Nekontrolní podíly	140
Goodwill	10		-140
	-10	Závazky _M	4 000
Investice v PP	490	Závazky _D	600
Peníze z prodeje	1 000		-600
CELKEM	6 490	CELKEM	6 490

Požadované zachycení vede ve výsledku k následujícímu výkazu finanční situace:

MATKA po prodeji (konsolidační kontinuita)			
Aktiva	5 000	Vlastní kapitál	2 270
Investice v PP	490	Zisk z prodeje	220

Peníze z prodeje	1 000	Závazky	4 000
CELKEM	6 490	CELKEM	6 490

Individuální výkaz finanční situace, v němž podnik M zachytí prodej majetkové účasti v dceřiném podniku (1 000) za 1 000 a pořízení podílu v přidruženém podniku (490) lze ilustrovat takto:

MATKA po prodeji (individuální kontinuita)

MÚ _D	1 000	Vlastní kapitál	2 000
	-1 000	Zisk z prodeje	490
Investice v PP	490		
Aktiva	5 000	Závazky	4 000
Peníze z prodeje	1 000		
CELKEM	6 490	CELKEM	6 490

III. PRODEJ 80% MAJETKOVÉHO PODÍLU ZA PENĚŽNÍ PROTIHODNOTU 1 400

A PONECHÁNÍ ZBÝVAJÍCÍHO 10% PODÍLU

Rozdíl oproti variantě II. je v klasifikaci zbývajcího podílu, který si podnik M ponechává po ztrátě ovládnání. V předchozí variantě zbývajcí podíl představoval podstatný vliv, tj. investici do přidruženého podniku, a aplikaci pravidel IAS 28, v této variantě je 10% podíl spojen s pasivním vlivem a ponechaný majetkový podíl musí být klasifikován jako finanční aktivum dle pravidel pro finanční nástroje, tj. buď podle IAS 39 **Finanční nástroje: účtování a oceňování** (*Financial instruments: Recognition and measurement*) nebo podle IFRS 9 **Finanční nástroje** (*Financial instruments*)²⁾. V případě IAS 39 bude třeba zvolit (i) klasifikaci „v reálné hodnotě s přeceněním do výsledku“, v rámci níž jsou finanční aktiva držena k obchodování (tj. pokud by byl záměr 10% podíl v blízké době dále prodávat) nebo (ii) klasifikace „realizovatelných finančních aktiv“, která se oceňují v reálné hodnotě s přeceněním do ostatního úplného výsledku, přičemž v případě prodeje dojde k recyklaci nakumulovaných zisků/ztrát z ostatního úplného výsledku do běžného výsledku. Podle nových pravidel obsažených v IFRS 9 se jedná o majetkové finanční aktivum, které

musí být zařazeno do portfolia „finančních aktiv oceňovaných v reálné hodnotě“ a jsou primárně oceňována v reálné hodnotě s přeceněním do výsledku. Podnik však může při prvotním zachycení provést nevratné rozhodnutí a oceňovat finanční aktivum v reálné hodnotě s přeceněním do ostatního úplného výsledku, avšak bez následné recyklace do výsledku běžného při prodeji. Při prodeji jsou nakumulované zisky/ztráty převedeny z ostatního úplného výsledku přímo rozvahově do nerozdělených výsledků a neovlivní nijak běžný výsledek období.

Vlastní klasifikace finančního aktiva však není rozhodující pro jeho prvotní uznání v rámci účetního zachycení ztráty ovládnání. I v tomto případě musí být 10% podíl oceněn v reálné hodnotě stanovené k datu ztráty ovládnání a tato reálná hodnota představuje prvotní ocenění pro následné vykazování podle pravidel IAS 39, resp. IFRS 9. Lze zde uvážit odhad reálné hodnoty 10% podílu ve výši 80 a o tuto informaci doplnit prvotní zadání, čímž dojde k odlišné kalkulaci výsledku (zisku neboli gains) z prodeje dceřiného podniku, jak lze vidět z následujícího propočtu:

Aktiva _D	-2 000
Goodwill	-10
Závazky _D	600
Nekontrolní podíl	140
Prodejní cena	1 400
Finanční aktivum (10% podíl)	80
Výsledek (zisk)	210

Zachycení ztráty ovládnání v **konsolidovaném výkazu finanční situace** podniku M lze ilustrovat takto:

„Konsolidace“ po prodeji			
Aktiva _M	5 000	Vlastní kapitál _M	2 270
Aktiva _D	2 000	Zisk z prodeje	210
	-2 000	Nekontrolní podíly	140
Goodwill	10		-140
	-10	Závazky _M	4 000

2) Aplikuje-li podnik IFRS 9 dobrovolně před jeho plnou účinností, která připadá na 1. 1. 2013.

Finanční aktivum	80	Závazky _D	600
Peníze z prodeje	1 400		-600
CELKEM	6 480	CELKEM	6 480

Požadované zachycení vede ve výsledku k následujícímu výkazu finanční situace:

MATKA po prodeji (konsolidační kontinuita)

Aktiva	5 000	Vlastní kapitál	2 270
Finanční aktivum	80	Zisk z prodeje	210
Peníze z prodeje	1 400	Závazky	4 000
CELKEM	6 480	CELKEM	6 480

Individuální výkaz finanční situace, v němž podnik M zachytí prodej majetkové účasti v dceřiném podniku (1 000) za 1 400 a pořízení pasivního majetkového podílu (80) lze ilustrovat takto:

MATKA po prodeji (individuální kontinuita)

MÚ _D	1 000	Vlastní kapitál	2 000
	-1 000	Zisk z prodeje	490
Finanční aktivum	80		
Aktiva	5 000	Závazky	4 000
Peníze z prodeje	1 000		
CELKEM	6 480	CELKEM	6 480

Tabulka č. 2

MATKA				DCERA			
MÚ _D	1 000	ZK	800	Aktiva	2 000	ZK	500
Aktiva	5 000	RE	1 200			RE	870
		Závazky	4 000			AOCI	30
						Závazky	600
CELKEM	6 000	CELKEM	6 000	CELKEM	2 000	CELKEM	2 000

→ 90%

IV. PRODEJ 90% MAJETKOVÉHO PODÍLU ZA PENĚŽNÍ PROTIHODNOTU 1 500 S UVÁŽENÍM ELIMINACE DOPADŮ Z OSTATNÍHO ÚPLNÉHO VÝSLEDKU

Ve výše uvedeném výčtu účetních kroků, které musí být uváženy při ztrátě ovládaní, bylo také zmíněno „reklasifikovat do výsledku nebo převést přímo do nerozdělených výsledků částky nakumulované v ostatním úplném výsledku v souvislosti s pozbyvaným dceřiným podnikem“. Následující modifikace příkladu a rozšíření jeho zadání ilustruje aplikování tohoto ustavení, které je obsahem IAS 27.

Prvně je třeba rozšířit zadání o informaci, že součástí vlastního kapitálu dceřiného podniku, který je k datu prodeje 1 400, jsou nakumulované zisky v ostatním výsledku hospodaření v celkové výši 30 a zahrnují tyto složky (a vznikly až v období po pořízení podniku D podnikem M):

- přecenění Realizovatelných finančních aktiv (*available-for-sale financial assets*) ve výši 10 – toto přecenění vychází z aplikace pravidel IAS 39, podle nich jsou realizovatelná finanční aktiva oceňována v reálné hodnotě s přeceněním uznaným v ostatním úplném výsledku,
- přecenění budov zahrnutých mezi Pozemky, budovy a zařízení (*property, plant and equipment*) ve výši 20 – toto přecenění vychází z aplikace pravidel IAS 16, podle nichž může podnik aplikovat model přecenění na vybranou třídu Pozemků, budov a zařízení.

Pro lepší porozumění jsou níže znovu zopakovány individuální výkazy finančních situací obou podniků před zachycením prodeje se zobrazením detailní struktury vlastního kapitálu (ZK = zá-

kladní kapitál, RE = nerozdělené výsledky, AOCI = kumulovaný ostatní úplný výsledek):

- celkový vlastní kapitál M 2 000 je rozdělen na základní kapitál 800 a nerozdělené výsledky 1 200,
- celkový vlastní kapitál D 1 400 je rozdělen na základní kapitál 500, nerozdělené výsledky 870 a kumulovaný ostatní úplný výsledek 30 se složkami popsány výše v odrážkách).

Při konsolidaci jsou nakumulované zisky ostatního úplného výsledku rozdělovány mezi podíl přiřaditelný mateřskému podniku M (90%) a nekontrolní podíly (10%), tj. celkový zůstatek 30 je rozdělen na částku 27 (90% z 30) přiřaditelnou mateřskému podniku M (vnitřně jde o součet částek 9 (přecenění realizovatelných finančních aktiv) a 18 (přecenění budov)) a částku 3 přiřaditelnou nekontrolním podílům a agregovanou do jejich zůstatku v konsolidovaném výkazu. Pochopení této skutečnosti je velmi důležité, protože obě částky mají odlišný režim při zachycení ztráty ovládání.

Konsolidovaný výkaz finanční situace před zachycením ztráty ovládání a vysvětlení jeho položek:

Konsolidace před prodejem

Aktiva _M	5 000	Základní kapitál _M	800
Aktiva _D	2 000	RE	1 443 ¹
Goodwill	10	AOCI	27 ²
		VK _M	2 270
		Nekontrolní podíly	140 ³
		Závazky _M	4 000
		Závazky _D	600
CELKEM	7 010	CELKEM	7 010

¹ Viz Propočít 1

² Viz Propočít 2

³ Viz Propočít 3

Propočít 1:

Nerozdělené výsledky (RE) jsou dány součtem nerozdělených výsledků M (1 200) a podílu M na poakvizitní změně nerozdělených výsledků D (90% z (1 400 - 1 100 - 30) = 243).

Propočít 2:

Kumulovaný ostatní úplný výsledek k rozvahovému dni je dán podílem M na poakvizitní změně ostatního úplného výsledku D (90% z (30 - 0) = 27). Tato hodnota je při ztrátě ovládání předmětem reklasifikace, přičemž pravidla IFRS rozlišují:

- recyklaci do výsledku, např. pro přecenění realizovatelných finančních aktiv, pro kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních jednotek; a
- přímý převod do nerozdělených výsledků bez dopadu na výsledek, např. pro přecenění pozemků, budov a zařízení.

Propočít 3:

Nekontrolní podíly k rozvahovému dni jsou dány součtem nekontrolních podílů na akvizitním vlastním kapitálu D (10% z 1 100 = 110) a nekontrolních podílů na poakvizitní změně nerozdělených výsledků D (10% z (1 400 - 1 100 - 30) = 27) a nekontrolních podílů na poakvizitní změně ostatního úplného výsledku D (10% z (30 - 0) = 3), tj. celkem 140.

Při zachycení ztráty ovládání je v tomto případě postup, který byl přiblížen v předchozích variantních situacích rozšířen o zúčtování zisků nakumulovaných v ostatním výsledku, protože pocházejí primárně z dceřiného podniku, který je pozbýván (prodáván).

MATKA po prodeji (konsolidační kontinuita)

Aktiva _M	5 000	Základní kapitál _M	800
Aktiva _D	2 000	RE	1 461 ²
	-2 000	Zisk z prodeje	239 ¹
	-2 000	AOCI	27
			-27
Goodwill	10	VK _M	2 270
	-10	Nekontrolní podíly	140
Peníze z prodeje	1 500		-140
		Závazky _M	4 000
		Závazky _D	600
			-600
CELKEM	6 500	CELKEM	6 500

¹ Viz Propočít 1

² Viz Propočít 2

Propočet 1:

Zisk z prodeje dceřiného podniku je dán vlivem odúčtování a uznání následujících položek:

Aktiva _D	-2 000
Goodwill	-10
Závazky _D	600
Nekontrolní podíl	140
Recyklace zisku z AOCI	9
Prodejní cena	1 500
Výsledek (zisk)	239

Nakumulovaný zisk z přecenění realizovatelných finančních aktiv je při jejich prodeji (zde v rámci prodeje celého dceřiného podniku) převeden z nakumulovaného ostatního úplného výsledku

do výsledku období, zde v rámci celkového zisku z prodeje dceřiného podniku.

Propočet 2:

Nerozdělené výsledky jsou oproti hodnotě prezentované před zachycením ztráty ovládnání navýšeny o 18, což je nakumulovaný zisk z přecenění budov, který musí být při ztrátě ovládnání převeden z nakumulovaného ostatního úplného výsledku přímo do nerozdělených výsledků bez vlivu na výsledek. Přecenění budov podle IAS 16 patří mezi položky, které se tzv. nerecyklují skrz výsledek hospodaření při pozbytí budovy (zde skrz prodej dceřiného podniku).

■ **Ing. Libor Vašek, Ph.D.**
Komora certifikovaných účetních,
VŠE v Praze, LVC, s.r.o.



účetní-portal.cz
když chceš vědět víc

www.ucetni-portal.cz

Portál provozuje:

OSWALD
ÚČETNICTVÍ / MZDY / DANĚ / AUDIT

Podrobné podklady pro přípravu budoucích daňových poradců v oblasti účetnictví s více než 100 praktickými příklady z oblasti účetnictví, daní, mezd, vč. řešení a testy k dané problematice

- to je jen část nového informačního a vzdělávacího portálu, který najdete na adrese **www.ucetni-portal.cz**.

Jedná se o zdroj, který by mohli ocenit zejména individuální auditoři, a to proto, že

na jednom místě koncentruje řadu užitečných informací, včetně odkazů na další potřebné zdroje dat, a může tak ušetřit čas při hledání možných řešení či postupů.

Na tvorbě portálu se podílejí odborníci z oblasti účetnictví, daní, práva, pracovního práva, mzdový specialista, daňoví poradci, auditoři a další. Naleznete zde užitečné a průběžně aktualizované články, dokumenty, pomůcky, aktuality apod., vycházející z platných předpisů a legislativy, dále úplná znění mezinárodních účetních standardů (IFRS, IAS, SIC, IFRIC), výklady novel, koordinační výbory, finanční analýzy apod.

Portál je určený daňovým poradcům, auditorům, účetním, ekonomickým pracovníkům, ekonomům, manažerům firem a dalším.

Kolektiv autorů:

ing. Zuzana Rylová, Ph.D.
ing. Jana Skálová, Ph.D.
ing. Ivana Pilařová
ing. Růžena Klímová
Ing. Olga Hochmannová
ing. Edita Ševcovicová
ing. Ivo Šulc
ing. Alice Šrámková
JUDr. Lucie Josková, Ph.D., LL.M.
ing. Pěva Čouková a další

**Akce
měsíce
května**

K REGISTRACI DO KONCE MĚSÍCE KVĚTNA DOSTANETE ZDARMA PRÁVĚ VYCHÁZEJÍCÍ KNIHU

UŠETŘÍTE 450 Kč

Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem od autorů JUDr. Jan Bárta, CSc., Ing. Olga Hochmannová, Ing. Jiří Škampa



Evropský společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

Dne 16. března 2011 vydala Evropská komise návrh nové Směrnice týkající se společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Brussels, COM (2011) 121/4). V souvislosti s tímto návrhem byla publikována i zpráva o dopadech navrhované Směrnice.

1. Co je CCCTB?

V současnosti je právní úprava výpočtu základu daně z příjmů právnických osob obsažena v národních legislativách členských států, tzn. v rámci EU existuje 27 různých způsobů zjištění základu daně (daň z příjmů není v rámci EU harmonizovanou daň). Společnosti podnikající ve více EU zemích se při výpočtu základu daně musí vypořádat až s 27 různými předpisy a musí pracovat až s 27 různými daňovými správami. Navíc jsou vystaveny značně složitému systému zdaňování transakcí uvnitř skupiny (transfer-pricing) a obtížně mohou využít skupinového zdanění v rámci skupiny podniků podnikajících v různých členských zemích, pokud je v národní legislativě skupinové zdanění zakotveno.

Tato situace vede k velmi vysokým nákladům na plnění daňových povinností společností podnikajících ve více zemích EU a může vést k dvojímu či nadměrnému zdanění některých příjmů. Cílem tohoto návrhu je výrazně snížit administrativní zátěž, náklady na dosažení souladu s předpisy a právní nejistotu, jimž jsou podniky v EU v současné době vystaveny, neboť aby mohly stanovit svůj zdanitelný zisk, musí vyhovět požadavkům 27 různých vnitrostátních systémů. Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob by měl zároveň zatraktivnit EU pro zahraniční investory a zlepšit konkurenceschopnost EU oproti dalším ekonomikám, které jsou vnímány jako jeden trh (např. USA, Japonsko). Koexistence různorodých a často se měnících daňových pravidel představuje překážku ve fungování EU

jako jednoho trhu. Lze také předpokládat, že jeden systém pro zdanění příjmů právnických osob v rámci EU by napomohl v boji proti nekalým daňovým praktikám, které zneužívají současné situace spleti národních daňových předpisů, komunitárních předpisů platných v oblasti přímého zdanění a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených jednotlivými zeměmi EU.

Cílem CCCTB je vytvoření v rámci EU jednotné právní úpravy výpočtu a konsolidace společného základu daně daňových subjektů, kteří podnikají v několika zemích EU a tvoří jednu vlastnickou skupinu, a rozdělení konsolidovaného společného základu daně členskými státy, ve kterých tyto daňové subjekty podnikají. Na přidělení základ daně by se v každém členském státě EU aplikovala sazba daně relevantní pro daný stát. Předpokládá se, že by rozdíl ve výši sazeb daně z příjmů právnických osob v různých členských zemích zůstaly zachovány.

Představený návrh nové Směrnice představuje volitelnou možnost použití společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob společnostmi podnikajícími v EU vedle možnosti i nadále používat zdanění zisků právnických osob podle jednotlivých národních systémů výpočtu daně z příjmů právnických osob.

Evropská komise prezentovala také dopady CCCTB na národní blaho, ekonomický růst, zaměstnanost, daňové příjmy veřejných rozpočtů a náklady daňových subjektů související s plněním jejich daňových povinností. Tato zpráva

o vlivu a důsledcích implementace navrhované Směrnice pracuje s 5 možnými scénáři, jejichž vliv a důsledky porovnává, a to:

SCÉNÁŘ 1: „STATUS QUO“

Pokračování současného stavu bez jakýchkoli změn.

SCÉNÁŘ 2: „VOLITELNÝ CCTB“

Volitelný společný základ daně, tzn. společnosti by si mohly zvolit využití 27 národních daňových systémů nebo jednotného výpočtu za použití pravidel společného základu daně, nicméně transakce uvnitř propojených podniků ve skupině budou i nadále stanoveny na základě obvyklých cen, jelikož zisky uvnitř skupiny společností nebudou konsolidovány (tj. nebude umožněno skupinové zdanění v rámci EU)

SCÉNÁŘ 3: „POVINNÝ CCTB“

Povinné využití jednotného výpočtu základu daně pro všechny členské státy za použití pravidel společného základu daně bez konsolidace zisků uvnitř skupiny podniků

SCÉNÁŘ 4: „VOLITELNÝ CCCTB“

Volitelný společný konsolidovaný základ daně, tzn. společnosti by se mohly rozhodnout pro použití jednotného výpočtu základu daně a za skupinu propojených osoby z členských zemí EU by se vypočetl konsolidovaný základ daně, který by byl alokován podle určeného klíče jako základ daně určený pro jednotlivé členské země, ve kterých skupina podnikala v daném zdaňovacím období, a na který by se aplikovala národní sazba daně z příjmů právnických osob v jednotlivých členských státech (společnosti se sídlem v EU a stálé provozovny společností se sídlem mimo EU umístěné v EU by tedy mohly aplikovat CCCTB za předpokladu splnění podmínek opravňujících k vytvoření skupiny a v případě, že všichni členové stejné skupiny se rozhodnou zvolit CCCTB, tzv. „all-in all-out“)

SCÉNÁŘ 5: „POVINNÝ CCCTB“

Povinné použití jednotného výpočtu základu daně z příjmů právnických osob ve všech členských zemích a následná konsolidace a alokace základu daně skupiny členským zemím, kde

bude zdaněn příslušnou národní sazbou daně z příjmů právnických osob, za předpokladu, že budou splněny podmínky pro vytvoření skupiny pro konsolidaci.

Zpráva tedy představuje možné scénáře implementace projektu CCCTB. Poradenské firmy, které srovnávaly možné scénáře projektu CCCTB vyhodnotily jako optimální variantu scénáře 4 a 5, které by měly přinést nejvýznamnější výhody a úspory. Poradenské firmy se však neshodly na jednoznačném závěru, zda pokud by scénář 4 nebo 5 nebyl z jakýchkoli důvodů akceptován, je lepší nedělat nic (scénář 1) nebo je lepší alespoň implementovat scénář 2 nebo 3.

Navržená nová Směrnice je v podstatě scénářem 4. Ve smyslu navržené Směrnice společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob nabízí jediný soubor pravidel pro stanovení daně z příjmu právnických osob a možnost podat za svou úhrnnou činnost v rámci EU jediné, konsolidované daňové přiznání u jedné daňové správy. Na základě tohoto jediného daňového přiznání by pak byl základ daně podniku/skupiny rozdělen podle zvláštního vzorce mezi ty členské státy, v nichž tento podnik/skupina provozuje činnost. Po přerozdělení základu daně budou členské státy moci zdanit svůj podíl vlastní sazbou daně z příjmu právnických osob, tzn. sazbou daně stanovenou v rámci pravomoce členských států. Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob by byl pro podniky nepovinný. Znamená to, že ty z nich, které by výhody harmonizovaného systému EU využily, se do něj mohou zapojit, zatímco ostatní podniky mohou nadále využívat národní systémy zdanění příjmů právnických osob.

2. POSTUP PRACÍ

Původní vážnější úvahy k projektu CCCTB pocházejí z přelomu tisíciletí. Tyto úvahy zpočátku počítaly s rozložením projektu do dvou fází. Prvním krokem bylo stanovení metodiky výpočtu základu daně z příjmů právnických osob, druhým krokem konsolidace základu daně na úrovni skupiny společností a přidělování alikvotních částí konsolidovaného základu daně jednotlivým členským státům, ve kterých podnik/skupina společností podniká.

Zhruba od poloviny minulého desetiletí se prioritou Komise stalo komplexní představení a zavedení rovnou již konsolidovaného společného základu daně na úrovni skupin společností, jelikož teprve konsolidovaný společný základ daně řeší palčivé problémy spojené s použitím transferových cen.

Vyřešil by obtíže s kompenzací přeshraničních ztrát v rámci skupiny v zemích, které již dnes umožňují konsolidaci daně v rámci skupiny.

Podle pracovního programu Evropské Komise na rok 2008 měl být již v tomto roce předložen zpracovaný legislativní návrh na CCCTB. Na podzim roku 2008 však Evropská komise oznámila zpoždění prací na projektu CCCTB a projekt nabral za poslední léta takové zpoždění, že legislativní návrh (tj. navržená nová Směrnice) spatřila světlo světa až v roce 2011, tzn. v roce, od kterého podle původních odhadů měl projekt CCCTB být v rámci EU plně implementován a v praxi využíván.

Již z postupu prací vyplývá, že se jedná o projekt kontroverzní, který není podporován všemi členskými zeměmi EU. Proč tomu tak je, když cíle projektu CCCTB jsou smysluplné a chvályhodné a stanovení jednotné metodiky výpočtu společného konsolidovaného základu daně a zavedení jednoduchých a transparentních pravidel by jistě snížilo administrativní zátěž společností i správců daně a vedlo k omezení daňových úniků a podvodů? Nejasné zůstává naplnění cílů projektu v praxi a zhodnocení kladů a záporů zavedení společného konsolidovaného daňového základu u jednotlivých členských zemí EU. Je tedy otázkou, jaký scénář z výše uvedených se nakonec podaří prosadit v rámci 27 členských zemí EU.

Existuje však několik členských zemí EU, které projekt výrazně podporují. Pokud nedojde k přijetí legislativního návrhu (Směrnice k CCCTB) všemi 27 státy EU, může být legislativa implementována na základě institutu tzv. zesílené spolupráce (podle článku 43 Smlouvy o Evropské unii). Stačí, když se osm členských zemí dohodne a projekt podpoří a rozhodnou se CCCTB v rámci svých ekonomik využít.

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob byl označen za důležitou iniciativu druhé Barrosovy Komise v souvislosti se Strategii Evropa 2020. Zároveň byl zmíněn v řa-

dě významných politických dokumentů, jejichž cílem je odstranit překážky bránící jednotnému trhu a podnítit růst a tvorbu pracovních míst v EU. Z výše uvedeného je patrné, že projednání a prosazení legislativního návrhu k CCCTB bude jedním ze stěžejních témat současné Evropské komise.

3. SPOLEČNÝ ZÁKLAD DANĚ

Při stanovení základu daně z příjmů právnických osob se ve všech 27 zemích EU využívá ve větší či menší míře informací čerpaných z účetnictví vedeného podle vnitrostátních účetních předpisů či v některých případech podle Mezinárodních účetních standardů/Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS).

Zásadní otázkou tedy bylo, jak úzký či široký vztah by měl existovat mezi daněmi a účetnictvím a případně, jaké účetnictví, resp. podle jakých účetních standardů zpracované, by mělo být bráno za základ pro účely stanovení základu daně. I v České republice se vedou na expertní úrovni diskuse o nastavení míry propojení či oddělení daní a účetnictví. Důvod pro těsnější závislost daní a účetnictví je jasný a bezpochyby lákavý. Je založen na představě, že propojení účetnictví a daní přináší jednodušší systém plnění daňových povinností daňovými subjekty a následnou kontrolu ze strany berních úřadů, a proto snižuje náklady vyvolané touto povinností. Účetnictví a daně ale plní odlišné cíle a sledují jiné zájmy státu, investorů a společností.

Z logiky věci by tedy vyplývalo, že harmonizace základu daně měla být zahájena harmonizací systému účetnictví a výkaznictví. Ačkoliv základním účelem IAS/IFRS není předávat informace pro účely výpočtu zdanění, ale spíše uspokojit potřeby investorů jakožto poskytovatelů rizikového kapitálu, je pravda, že IFRS poskytuje jediný společný systém finančního výkaznictví v EU. Komise se však v roce 2007 rozhodla, že nebude zdržovat práce na projektu CCCTB v očekávání nejisté budoucí harmonizace firemního účetnictví a stanovila, že pravidla, jimiž se řídí obsah CCCTB, budou platit až u je na národní úrovni společně s ostatními zeměmi. Harmonizace účetnictví vychodiskem účetní závěrka provedená v souladu se standardy IAS/IFRS anebo v souladu s národními účetními standardy. Standardy IAS/IFRS jsou používány jen jako nástroj při navrhování daňo-

vého základu, protože poskytují společný jazyk a některé společné definice. Evropská komise se tedy rozhodla nezavést přímé formální spojení společného evropského základu daně z příjmů právnických osob se stále se měnícími standardy IAS/IFRS. Legislativa týkající se CCCTB tak dostala ve svém návrhu podobu samostatného dokumentu obsahující všechny potřebné definice pro určování zdanitelného základu daně z příjmů právnických osob.

Evropský základ daně jednotlivých společností by měl být stanoven jako rozdíl mezi v legislativním návrhu přesně definovanými:

- výnosy, které podléhají dani z příjmů po vyjmutí osvobozených výnosů, a
- daňově uznatelnými náklady a ostatními odčitatelnými položkami.

Zdanitelné výnosy jsou ve Směrnici definovány velmi široce. Osvobozeným výnosem by měly být např. dotace určené na pořízení, výstavbu či zhodnocení odpisovaného majetku, výnosy ze zcizení majetku odpisovaného v „poolu“, distribuované podíly na zisku, výnosy z prodeje podílů a příjem stálé provozovny umístěné mimo EU. Daňově odčitatelným nákladem by měly být všechny náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů včetně nákladů na vědu a výzkum či na zajištění kapitálu a úvěru pro podnikatelské účely bez zahrnutí DPH. Daňově uznatelné by měly být odpisy majetku přičemž majetek s dobou využitelnosti kratší než 15 let by měl být odepisován v tzv. poolu při roční odpisové sazbě 25%. Za daňově uznatelné by se měly považovat i dary charitativním organizacím do výše 0,5% z výnosů dosažených v daném roce. Za daňově neuznatelné by byly považovány náklady ve formě distribuovaného zisku, a to i do rezervních fondů, splátek kapitálu či úvěru či výplaty vlastníkům a náklady, z kterých profitují vlastníci či osoby s nimi spojené. Další daňově neuznatelné náklady podle navrhované ve Směrnici jsou:

- 50% nákladů na reprezentaci,
- daň z příjmů,
- úplatky,
- pokuty a penále hrazené státním úřadům za porušení práva,
- náklady vynaložené na dosažení výnosů osvobozených od daně a to v paušální výši 5% z těchto výnosů, pokud poplatník není

schopen prokázat, že tyto náklady vynaložil v nižší výši,

- peněžité dary a dary charitativním organizacím převyšující povolenou výši,
- náklady na pořízení či technické zhodnocení odpisovaného majetku (majetek s dobou použitelnosti vyšší než 12 měsíců a s pořizovací cenou vyšší než 1000 EUR) s výjimkou nákladů na vědu a výzkum,
- určité daňové náklady specifikované pro každou členskou zemi v příloze Směrnice (ČR zatím žádné nespecifikovala).

Návrh Směrnice obsahuje i řadu dalších návrhů technického řešení, např. oceňování aktiv, tvorbu dohadných položek a rezerv, daňové řešení špatných pohledávek, nedokončené výroby, daňové odpisy, využití daňových ztrát, atd. Návrh obsahuje také detailní pravidla pro přechod ze systému zdanění podle národní legislativy do evropského CCCTB systému a zpět. Návrh rozpracovává daňové ošetření výnosů ze zemí mimo EU, daňové ošetření podnikatelských reorganizací, daňově transparentních subjektů, daňovou konsolidaci ve skupině subjektů apod. Návrh Směrnice přináší i detailní pravidla zaměřená proti daňovým únikům jako jsou např. pravidla nízké kapitalizace, tzv. „CFC“ pravidla apod.

4. KONSOLIDOVANÝ ZÁKLAD DANĚ

V případě, že poplatník splní podmínky členství v daňové skupině, bude umožněno v rámci skupiny konsolidovat společný základ daně (tj. skupinové zdanění v rámci EU). Minimální podmínky pro členství ve skupině představuje současné naplnění následujících kritérií:

1. podíl na kontrole (více než 50% hlasovacích práv), a
2. vlastnický podíl (více než 75% na základním kapitálu) nebo podíl na ziscích (více než 75% podíl práva na zisk).

Pokud společnost přestane splňovat obě výše uvedené relativně vysoké kritéria ekonomické integrace členů skupiny, musí skupinu okamžitě opustit. Minimální požadovaná doba členství ve skupině je devět měsíců.

Směrnice se detailně věnuje výpočtu pro rozdělení konsolidovaného daňového základu skupiny mezi jednotlivé země. Výsledkem několikaletého jednání a technických výpočtů byl nakonec zvo-

len klíč pro alokaci konsolidovaného základu skupiny za použití následujících faktorů:

- práce (objem mzdových nákladů a počet zaměstnanců),
- hodnota ekonomicky vlastněného majetku,
- tržby z podnikatelské činnosti (prodej zboží a služeb) bez zahrnutí vnitropodnikových prodejů (pro výpočet se navrhuje alokovat tržby té společnosti ve skupině, která je rezidentem v členském státě, kde k prodeji třetí straně došlo).

Kalkulace výpočtu přerozdělovacího mechanismu je navrhovaná stejná pro všechny země EU avšak obsahuje určitá specifika pro některé podnikatelské sektory (např. pro finanční sektor, plynárenství či dopravní služby).

5. SPRÁVA DANÍ

Návrh nové Směrnice obsahuje i procesní úpravu „evropské daně z příjmů právnických osob“, tzn. návrhy „daňového řádu“ pro CCCTB. Navrhované řešení předpokládá, že poplatník/skupina poplatníků, který si zvolil zdanění za použití CCCTB, by nejméně tři měsíce před započatím hospodářského roku oznámila tuto skutečnost příslušným úřadům.

Toto oznámení by obsahovalo identifikaci poplatníka nebo členů skupiny (v případě skupiny by bylo požadováno potvrzení, že jsou splněny podmínky pro vznik daňové skupiny), identifikaci spojených osob, právní formu, sídlo a místo efektivního vedení poplatníka a zdaňovací období (kalendářní či hospodářský rok). Vedle registračních povinností obsahuje Směrnice i pravidla pro vyměřovací řízení, daňovou kontrolu, opravné prostředky a výměnu informací mezi daňovými správami. V podstatě se jedná o návrh „EU daňového řádu“ pro aplikaci CCCTB. Velmi vítaným záměrem pro podnikatelskou veřejnost je administrace evropské daně z příjmů právnických osob z jednoho správního místa pro celou konsolidovanou skupinu podniků.

6. ČESKÝ POSTOJ K CCCTB

Postoj českých podnikatelů k projektu CCCTB není zatím nikterak výrazný a zdá se, že informovanost o projektu je velmi nízká. Nicméně v řadě průzkumů podnikatelé vyjadřují svoji ne-

spokojenost s komplikovanou daňovou legislativou v České republice a samozřejmě, pokud své podnikání expandují i do dalších členských států, zatěžuje je povinnost plnit daňové povinnosti podle jednotlivých národních legislativ. Je však také pravdou, že obeznámení českých podnikatelů s projektem CCCTB je minimální, natož aby jim byl tento projekt srozumitelně, např. finančními orgány, vysvětlen. K tomu přispívá i fakt, že se jedná o projekt dlouhodobý a stále posouvaný v čase s relativně neodhadnutelným koncem, tj. uvedení projektu CCCTB do praxe.

Ministerstvo financí České republiky zatím vždy avizovalo k projektu CCCTB velmi rezervovaný postoj, přestože se odborně-technických prací na projektu zúčastnilo a některé jeho části podpořilo. Pozitivní přístup MF ČR vždy vyjadřovalo k té části projektu zaměřené na nalezení jednotné metodiky výpočtu základu daně z příjmů právnických osob společně pro všechny členské země EU. Konsolidaci jednotně vypočtených základů daně v rámci skupiny podniků za několik členských zemí však zatím MF ČR spíše odmítalo, a to i přesto, že nebyly zatím uvedeny žádné věrohodné závěry ohledně výhodnosti či vhodnosti implementace projektu CCCTB pro Českou republiku včetně dopadů na veřejné rozpočty. Není také jasná provázanost mezi tímto projektem a přípravou nové české legislativy v oblasti daně z příjmů. Zpoždění nenabral totiž pouze projekt CCCTB, ale z důvodu politické krize a nestabilní vlády v minulých několika letech se opozdily i přípravy nového zákona o daních z příjmů. Na svém vystoupení dne 18. března 2011 ministr financí Miroslav Kalousek potvrdil, že MF ČR intenzivně připravuje nový zákon o daních z příjmů. MF ČR má teď alespoň příležitost více sblížit a případně propojit připravovanou českou legislativu výpočtu základu daně z příjmů právnických osob s evropskou. Logicky by jak práci českých daňových poplatníků, tak i správu daně, zlevnilo co nejužší sblížení výpočtu českého a evropského základu daně z příjmů právnických osob. Pokud by tomu tak nebylo a český zákon o daních z příjmů by se významně odlišoval od evropského, vyvstaly by zejména administrativní problémy na straně poplatníka i správce daně, který v obou systémech (národním i evropském) bude spravovat daň.

7. POSTOJ PODNIKATELŮ EU K CCCTB

Podnikatelé sdružení ve svazech a institucích, které jsou členy BusinessEurope, uvítali navrhovanou evropskou legislativu k projektu CCCTB. Nicméně ve svém vyjádření k navrhované legislativě publikovaném 16. března 2011 sdělují, že projekt CCCTB zaujme a získá podporu podnikatelů pouze v případě splnění následujících podmínek:

1. použití CCCTB bude volitelné, tzn. nenahradí národní systémy výpočtu daně z příjmů právnických osob,
2. již od samého počátku bude umožněna konsolidace zisků a ztrát v rámci skupin podniků,
3. dojde ke snížení nákladů na plnění daňových povinností zavedením jednoho správce daně pro skupinu společností podnikajících v několika členských zemích (tzv. „one stop-shop“), a
4. rozhodnutí o sazbě daně z příjmů právnických osob bude i nadále náležet vládám jednotlivých členských států.

Evropští podnikatelé si uvědomují, že projekt CCCTB by mohl vyřešit jejich problémy zejména v oblasti transferových cen a přeshraniční konsolidace zisků a ztrát, snížit náklady na plnění daňových povinností a samozřejmě zvýšit atraktivitu jednotného trhu EU pro globální investory.

8. ZÁVĚR

Určitá evropská harmonizace daně z příjmů právnických osob je tedy zpět v popředí zájmu současné Evropské komise. Nelze ani významně oponovat názoru, že implementace projektu CCCTB by učinila podnikání v EU i snazším, levnějším a pohodlnějším a prospěla by konkurenceschopnosti EU ve světě. Ze zprávy o dopadech nově navrhované evropské Směrnice vyplývá řada úspor a možných výhod pro podnikatele i daňovou správu.

Domnívám se, že by Česká republika měla pragmaticky akceptovat snahy EU o stanovení evropského základu daně z příjmů právnických osob a snažit se vytěžit maximum z této iniciativy pro Českou republiku. Z pohledu legislativních prací Ministerstva financí by mělo dojít k vážné úvaze o propojení a sblížení evropského výpočtu společného základu daně z příjmů právnických osob s návrhem výpočtu základu daně právnických osob v nově připravovaném českém zákoně o daních z příjmů s tím, že by pak český zákon o daních z příjmů mohl přinášet speciální pobídky pro zahraniční investory, např. zvýhodnění nákladů na výzkum a vývoj.

■ **Dana Trezziová**
BDO Tax s.ro.
zástupce SP ČR ve výboru pro hospodářské a finanční záležitosti BUSINESSEUROPE

(Převzato z časopisu SP ČR Spektrum č. 04/2011)

NOVÍ ČLENOVÉ KOMORY

DUBEN 2010

Ing. Kamil Pišťák	Hvozd	004285
-------------------	-------	--------

KVĚTEN 2010

Ing. Lenka Pajmová	Nučice	100090
Magdalena Želízková	Sušice	004609

ČERVEN 2010

RNDr. Karel Janoušek	Praha	300246
Vlasta Jarkovská	Benešov	004596
Ing. Marie Hulová		200251

Nová legislativa

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

Částka č. 37 – rozeslána dne 15. dubna 2010:

ZÁKON Č. 100/2010 SB., kterým se mění zákon č. 111/2009 Sb., o základních registrech (účinnost dnem 15. dubna 2010).

ZÁKON Č. 101/2010 SB., kterým se mění zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 227/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 15. dubna 2010).

Částka č. 43 – rozeslána dne 29. dubna 2010:

ZÁKON Č. 120/2010 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 235/2004 SB., O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 29. dubna 2010).

Částka č. 49 – rozeslána dne 13. května 2010:

NÁLEZ ÚSTAVNÍHO SOUDU Č. 135/2010 SB., ve věci návrhu na zrušení § 15 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění.

Částka č. 52 – rozeslána dne 20. května 2010:

ZÁKON Č. 145/2010 SB., o spotřebitelském úvěru a o změně některých zákonů (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 54 – rozeslána dne 21. května 2010:

ZÁKON Č. 152/2010 SB., kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. července 2010).

Částka č. 55 – rozeslána dne 21. května 2010:

ZÁKON Č. 155/2010 SB., kterým se mění některé zákony ke zkvalitnění jejich aplikace a ke snížení administrativní zátěže podnikatelů (účinnost dnem 1. srpna 2010).

ZÁKON Č. 156/2010 SB., kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 5. června 2010).

Částka č. 58 – rozeslána dne 31. května 2010:

ZÁKON Č. 166/2010 SB., kterým se mění zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010 (účinnost dnem 1. června 2010).

Částka č. 62 – rozeslána dne 8. června 2010:

ZÁKON Č. 179/2010 SB., kterým se mění zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (účinnost dnem 15. září 2010).

Částka č. 66 – rozeslána dne 16. června 2010:

ZÁKON Č. 199/2010 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 586/1992 SB., O DANÍCH Z PŘÍJMŮ, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvi-

sejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (účinnost dnem 1. ledna 2011 s výjimkami).

Částka č. 79 – rozeslána dne 23. července 2010:

ZÁKON Č. 231/2010 SB., kterým se mění zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 84 – rozeslána dne 17. srpna 2010:

NÁLEZ ÚSTAVNÍHO SOUDU Č. 241/2010 SB., ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Částka č. 86 – rozeslána dne 20. srpna 2010:

ÚPLNÉ ZNĚNÍ Č. 243/2010 SB. ZÁKONA Č. 499/2004 SB., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, jak vyplývá z pozdějších změn.

Částka č. 95 – rozeslána dne 8. září 2010:

ÚPLNÉ ZNĚNÍ Č. 259/2010 SB. ZÁKONA Č. 127/2005 SB., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o elektronických komunikacích), jak vyplývá z pozdějších změn.

Částka č. 96 – rozeslána dne 10. září 2010:

NÁLEZ ÚSTAVNÍHO SOUDU Č. 260/2010 SB., ve věci návrhu na zrušení části ustanovení § 399 odst. 2 věty druhé za středníkem zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon).

Částka č. 100 – rozeslána dne 20. září 2010:

VYHLÁŠKA Č. 270/2010 SB., o inventarizaci majetku a závazků (účinnost dnem 5. října 2010).

Částka č. 127 – rozeslána dne 8. prosince 2010:

ZÁKON Č. 346/2010 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 586/1992 SB., O DANÍCH Z PŘÍJMŮ, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 1. ledna 2011).

ZÁKON Č. 347/2010 SB., KTERÝM SE MĚNÍ NĚKTERÉ ZÁKONY V SOUVISLOSTI S ÚSPORNÝMI OPATŘENÍMI V PŮSOBNOSTI MINISTERSTVA PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 128 – rozeslána dne 8. prosince 2010:

ZÁKON Č. 348/2010 SB., kterým se mění zákon č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a o doplnění zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona ČNR č. 35/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 129 – rozeslána dne 10. prosince 2010:

VYHLÁŠKA Č. 350/2010 SB., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2011 (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 133 – rozeslána dne 15. prosince 2010:

VYHLÁŠKA Č. 364/2010 SB., kterou se mění vyhláška č. 3/2008 Sb., o provedení některých ustanovení zákona č. 155/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2011).

VYHLÁŠKA Č. 365/2010 SB., kterou se mění vyhláška Ministerstva financí č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 136 – rozeslána dne 17. prosince 2010:

VYHLÁŠKA Č. 377/2010 SB., kterou se pro účely poskytování cestovních náhrad mění sazba základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravné a stanoví průměrná cena pohonných hmot (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 138 – rozeslána dne 17. prosince 2010:

VYHLÁŠKA Č. 382/2010 SB., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 145 – rozeslána dne 29. prosince 2010:

ZÁKON Č. 408/2010 SB., o finančním zajištění (účinnost dnem 1. ledna 2011).

ZÁKON Č. 409/2010 SB., o změně zákonů v souvislosti s přijetím zákona o finančním zajištění (účinnost dnem 1. ledna 2011).

ZÁKON Č. 410/2010 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 563/1991 SB., O ÚČETNICTVÍ, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 146 – rozeslána dne 29. prosince 2010:

VYHLÁŠKA Č. 419/2010 SB., KTEROU SE MĚNÍ VYHLÁŠKA 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, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2011).

VYHLÁŠKA Č. 420/2010 SB., KTEROU SE MĚNÍ VYHLÁŠKA Č. 501/2002 SB., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2011).

VYHLÁŠKA Č. 421/2010 SB., KTEROU SE MĚNÍ VYHLÁŠKA Č. 502/2002 SB., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. ledna 2011).

VYHLÁŠKA Č. 422/2010 SB., kterou se mění vyhláška č. 149/2009 Sb., o stanovení podrobností užívání a provozování informačního systému datových schránek (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 147 – rozeslána dne 30. prosince 2010:

ZÁKON Č. 424/2010 SB., kterým se mění zákon č. 111/2009 Sb., o základních registrech, ve znění zákona č. 100/2010 Sb., a další související zákony (účinnost dnem 30. prosince 2010 s výjimkami).

Částka č. 150 – rozeslána dne 31. prosince 2010:

ZÁKON Č. 433/2010 SB., o státním rozpočtu České republiky na rok 2011 (účinnost dnem 1. ledna 2011).

Částka č. 151 – rozeslána dne 31. prosince 2010:

VYHLÁŠKA Č. 434/2010 SB., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech) – (účinnost dnem 31. prosince 2010).

VYHLÁŠKA Č. 435/2010 SB., KTEROU SE MĚNÍ VYHLÁŠKA Č. 410/2009 SB., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky (účinnost dnem 1. ledna 2011).

2011

Částka č. 11 – rozeslána dne 18. února 2011:

ZÁKON č. 28/2011 SB., kterým se mění zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (účinnost dnem 23. února 2011).

ZÁKON č. 30/2011 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON č. 280/2009 SB., DAŇOVÝ ŘÁD, a další související zákony (účinnost dnem 1. března 2011).

Částka č. 17 – rozeslána dne 8. března 2011:

ZÁKON č. 47/2011 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON č. 235/2004 SB., O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. dubna 2011 s výjimkami).

Částka č. 27 – rozeslána dne 21. března 2011:

ZÁKON č. 69/2011 SB., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 31. března 2011).

VYHLÁŠKA č. 70/2011 SB., kterou se mění vyhláška č. 311/2007 Sb., o jednacím řádu pro insolvenční řízení a kterou se provádějí některá ustanovení insolvenčního zákona (účinnost dnem 31. března 2011).

Částka č. 29 – rozeslána dne 25. března 2011

ZÁKON č. 73/2011 SB., o Úřadu práce České republiky a o změně souvisejících zákonů (účinnost dnem 1. dubna 2011).

Částka č. 30 – rozeslána dne 25. března 2011

NÁLEZ ÚSTAVNÍHO SOUDU č. 80/2011 SB., ve věci návrhu na zrušení zákona č. 347/2010 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s úspornými opatřeními v působnosti Ministerstva práce a sociálních věcí.

ZE SBÍRKY MEZINÁRODNÍCH SMLUV

Částka č. 27 – rozeslána dne 12. července 2010:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ č. 58/2010 SB.M.S., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Bosnou a Hercegovinou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku (platnost dnem 12. května 2010).

2011

Částka č. 1 – rozeslána dne 7. ledna 2011:

SDĚLENÍ MINISTERSTVA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ č. 2/2011 SB.M.S., k platnosti dvoustranných smluv ve vztazích mezi Českou republikou a Republikou Kosovo (platnost dnem 30. listopadu 2010).

Z ÚŘEDNÍHO VĚSTNÍKU EVROPSKÉ UNIE

Svazek 53: L 157 – publikován dne 24. června 2010:

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 550/2010, kterým se mění nařízení Komise (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 1 (platnost dnem 27. června 2010).

Svazek 53: L 166 – publikován dne 1. července 2010:

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 574/2010, kterým se mění nařízení Komise (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 1 a 7 (platnost dnem 4. července 2010).

Svazek 53: L 186 – publikován dne 20. července 2010:

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) Č. 632/2010, kterým se mění nařízení Komise (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard (IAS) 24 a mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 8 (platnost dnem 23. července 2010).

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) Č. 633/2010, kterým se mění nařízení Komise (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o interpretaci Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) 14 (platnost dnem 23. července 2010).

Svazek 53: L 189 – publikován dne 22. července 2010:

SMĚRNICE RADY Č. 2010/45/EU, kterou se mění směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace (platnost dnem 11. srpna 2010).

Svazek 53: L 193 – publikován dne 24. července 2010:

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) Č. 662/2010, kterým se mění nařízení Komise (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o interpretaci Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) 19 a o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 1 (platnost dnem 27. července 2010).

Svazek 53: L 268 – publikován dne 12. října 2010:

NAŘÍZENÍ RADY (ES) Č. 904/2010 o správním spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (platnost dnem 1. listopadu 2010).

Svazek 53: L 275 – publikován dne 20. října 2010:

SMĚRNICE RADY Č. 2010/66/EU, kterou se mění směrnice č. 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí č. 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (platnost dnem 21. října 2010).

2011

Svazek 54: L 46 – publikován dne 19. února 2011:

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) Č. 149/2011, kterým se mění nařízení Komise (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) – týká se IFRS 1, 3, 7, IAS 1, 21, 28, 31, 32, 34, 39 a IFRIC 13 (platnost dnem 22. února 2011).

Svazek 54: L 48 – publikován dne 23. února 2011:

SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY Č. 2011/7/EU, o postupu proti opožděným platbám v obchodních transakcích (platnost dnem 15. března 2011).

Svazek 54: L 64 – publikován dne 11. března 2011:

SMĚRNICE RADY Č. 2011/16/EU, o správním spolupráci v oblasti daní a zrušení směrnice č. 77/779/EHS (platnost dnem 11. března 2011).

Svazek 54: L 77 – publikován dne 23. března 2011:

PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ RADY (EU) Č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (platnost dnem 12. dubna 2011, účinnost dnem 1. července 2011). ■

Informace GFŘ k institutu ručení

podle § 109 a § 109a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 47/2011 Sb., od 1. 4. 2011 (dále jen „ZDPH“)

č. j. 7688/11-3210-010165

1. ÚVOD

Novela ZDPH provedená zákonem č. 47/2011Sb., s účinností od 1. dubna 2011 zavádí v § 109 ZDPH zcela nový institut ručení za nezaplacenou daň. Zakotvení ručení do oblasti správy DPH má oporu a vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES, ve znění pozdějších změn.

V souladu s tímto ustanovením směrnice je i cílem zavedení předmětného institutu do českého ZDPH podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům.

2. VZNIK RUČITELSKÉHO VZTAHU

2.1. ZÁKLADNÍ VYMEZENÍ

I pro ručení zakotvené v § 109 ZDPH platí obecná východiska právní teorie. Tzn. že je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku. Má akcesorický charakter a proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud (rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku; není-li stanoveno jinak¹⁾ zaniká společně se závazkem hlavním). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha – realizace může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn. Pro aplikaci je výchozím vymezení základních prvků ručitelského vztahu. Těmito jsou subjekt, předmět a obsah:

Subjekt povinný – ručitel; ručitelem v daném případě je odběratel-plátce DPH, který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce, jenž záměrně neuhradil DPH z tohoto zdanitelného plnění. Ručitelem je však pouze ten odběratel, který:

- naplnil tzv. znalostní test ohledně neuhradení daně či zasažení transakce podvodem (blíže viz dále ke skutkové podstatě ručení podle odst. 1 § 109 ZDPH), nebo

- který bez ekonomického opodstatnění přijal zdanitelné plnění za cenu zjevně odchylnou od ceny obvyklé (skutková podstata ručení podle odst. 2 § 109 ZDPH).

Subjekt oprávněný – správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, resp. který je oprávněn vymáhat nedoplatek na DPH, k níž se vztahuje ručení.

Předmět – pohledávka, resp. závazek zajištěný zákonným ručením. Ručením podle § 109 ZDPH je zajištěna DPH za konkrétní zdanitelné plnění uskutečněné mezi plátcem v tuzemsku.

Obsahem – je vlastní ručitelský závazek, tj. povinnost ručitele uhradit zajištěnou DPH za dlužníka v případě, že ji tento neuhradí. Rozsah (výše) ručení je omezen resp. dán do výše daně ze zdanitelného plnění. Povinnost ručitele se aktivuje na základě výzvy správce daně (postup ve smyslu § 171 a § 172 daňového řádu).

2.2. RUČITELSKÝ VZTAH PODLE § 109 ODS. 1

Podle § 109 odst. 1 ZDPH ručí příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem tohoto plnění správci daně za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo předmětné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud v okamžiku uskutečnění plnění příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Ručitelský vztah vzniká naplněním právě uvedených podmínek; vzniká tak již okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž ke

1) (např. viz § 171 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů – dále jen daňový řád)

vzniku ručení postačí naplnění alespoň jedné ze skutečností specifikovaných pod písm. a) až c). Pojmy „věděl nebo vědět měl a mohl“ vyjadřují vnitřní psychický vztah příjemce zdanitelného plnění ke skutečnostem *sub.* a) až c). odst. 1 § 109 ZDPH. Jejich prostřednictvím je tedy vyjádřena míra zavinění.

Z dikce zákona vyplývá, že z hlediska podmínek ručení podle § 109 ZDPH postačuje i zavinění nedbalostní, a to i v podobě nedbalosti nevědomé.

Např. tedy nedostatek znalostí nutných k výkonu funkce nebo nedostatek času pro jejich uplatnění není možno uplatnit jako omluvitelný důvod pro nevynaložení péče řádného hospodáře, tj. že vědět měl a mohl; a v případě sporu pak důkazní břemeno nese daňový subjekt.

2.3. RUČITELSKÝ VZTAH Z NEOBVYKLÉ CENY (§ 109 ODS. 2 ZDPH)

Druhá skutková podstata ručení podle § 109 ZDPH je postavena na předpokladu zasažení plnění daňovým únikem v případě obchodování za zjevně neobvyklou cenu bez ekonomického opodstatnění. Výrazně odlišná cena je i v evropském právu akceptována jako indikátor podvodného jednání.

Ve smyslu odst. 2 § 109 ZDPH příjemce ručí za nezaplacenou DPH z jím přijatého zdanitelného plnění pokud úplata za toto plnění je bez ekonomického opodstatnění zjevně odchylná od ceny obvyklé.

Výchozím pro vznik tohoto ručitélského vztahu je tedy závěr o tom, že sjednaná úplata za plnění byla zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé a o tom, že takováto zjevně odchylná úplata nebyla ekonomicky opodstatněna.

2.3.1 Cena obvyklá

Při stanovení ceny obvyklé správce daně vychází z § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Toto ustanovení považuje za cenu obvyklou cenu, která by byla dosažena při prodeji stejného či obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni uskutečnění plnění. Přitom je nutno zohlednit individuální okolnos-

ti daného případu, které mohou mít na cenu vliv. Do výše obvyklé ceny se však nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu (např. stav tisně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit, omezení hospodářské soutěže v daném odvětví), vliv osobních poměrů prodávajícího a kupujícího (např. vztahy majetkové – ekonomická či kapitálová závislost, rodinné nebo jiné osobní vztahy – personální závislost) nebo též vliv zvláštní obliby (tj. zvláštní hodnota přikládána majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim, např. citový vztah k předmětu plnění).

Cenu obvyklou lze zjistit analýzou sjednaných cen v segmentu trhu srovnatelného majetku nebo služby v daném místě a čase.

2.4. ELIMINACE RIZIK RUČENÍ – ZVLÁŠTNÍ ZPŮSOB ZAJIŠTĚNÍ DANĚ

Příjemce zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku se v důsledku ustanovení § 109 ZDPH ocitá v pozici potencionálního ručitele. Riziko nesoucí v sobě posledně zmíněné ustanovení a už i jen to, že by mohl být vystaven „zkoumání“ ze strany správce daně ohledně možné aplikace ručení, dovoluje zcela eliminovat institut zakotvený v novém ust. § 109a ZDPH. Zde upravený zvláštní způsob zajištění daně v podstatě říká, že příjemce, který uhradí správci daně za poskytovatele DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, se ve vztahu k tomuto plnění nikdy nemůže dostat do postavení ručitele podle § 109 ZDPH.

2.4.1. Úhrada daně příjemcem plnění podle § 109a ZDPH

Příjemce zdanitelného plnění, který dosud ve vztahu k určitému zdanitelnému plnění nebyl vyzván jako ručitel podle § 109 ZDPH, může²⁾ daň z takového zdanitelného plnění uhradit za poskytovatele. **Úhradu ovšem musí provést na osobní depozitní účet vedený u místně příslušného správce daně poskytovatele zdanitelného plnění a identifikovat jí.**

Ve vztahu k daní z takto dotčeného plnění nelze pak aplikovat ručení. Úhrada se totiž použije primárně na úhradu daně z tohoto plnění.

Pozn.: Oprava výše daně, k níž se vztahuje plat-

2) Jde o možnost, nikoli povinnost zajištění.

ba provedená příjemcem zdanitelného plnění za poskytovatele, ani neuznání odpočtu příjemci z tohoto zdanitelného plnění, není důvodem pro vrácení úhrady provedené příjemcem dobrovolně ve smyslu § 109a ZDPH³⁾.

2.4.2. Identifikace úhrady

Prvořadě je směřování platby příjemcem zdanitelného plnění na správný účet. Platba musí být vždy směřována na depozitní účet správce daně poskytovatele zdanitelného plnění s předčíslem **80039**, matrikou finančního úřadu a kódem banky **0710**.

Matriky finančních úřadů jsou uvedeny na internetových stránkách České daňové správy v nabídce „Placení daní“.

Příklady správného označení účtů ve tvaru **předčísli – matrika/kód banky**:

80039-7629311/0710 –

depozitní účet Finančního úřadu v Plzni

80039-7625011/0710 –

depozitní účet Finančního úřadu pro Prahu 1.

Úhrada příjemcem za poskytovatele musí být dále řádně identifikována, přičemž v § 109a odst. 2 písm. a) až d) ZDPH jsou stanoveny údaje, které mají být pro správnou identifikaci uvedeny.

- identifikace poskytovatele zdanitelného plnění,
- daň, na kterou je úhrada určena,
- identifikaci příjemce zdanitelného plnění,
- den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

Příjemce zdanitelného plnění uvede při bezhotovostním platebním styku na příkaze k úhradě nebo při hotovostní platbě přes Českou poštu na poštovní poukázce A následující údaje:

- účet příjemce platby (ve prospěch účtu) = účet správce daně poskytovatele zdanitelného plnění s předčíslem 80039 – viz písm. b) a výše uvedený vzor,
- variabilní symbol = kmenová část DIČ (daňové identifikační číslo) poskytovatele zdanitelného plnění (tj. identifikační číslo, rodné číslo nebo vlastní identifikační číslo přidělený správcem daně) – viz písm. a),
- specifický symbol = kmenová část (svého)

DIČ příjemce zdanitelného plnění – viz písm. c),

- ve zprávě pro příjemce uvede informace z písm. d):
 - den uskutečnění zdanitelného plnění ve tvaru: DD/MM/RRRR–P nebo
 - den přijetí úplaty ve tvaru: DD/MM/RRRR–U,
- konstantní symbol při bezhotovostní platbě 1148 nebo 1149 při hotovostní platbě.

V případě platby v hotovosti na pokladně správce daně se platba přijme na **DP 9** (depozitní DP k účtu s předčíslem 80039). Do **VARIABILNÍHO SYMBOLU** se uvede *kmenová část DIČ poskytovatele zdanitelného plnění* a informace obsažené pod písm. c) a d) se uvedou v **POZNÁMCE** platby hotovosti ve tvaru: *„kmenová část DIČ příjemce zdanitelného plnění, DD/MM/RRRR–P nebo DD/MM/RRRR–U“*.

V případě, že příjemce plnění neuvede údaj pod písm. d) – tj. den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem, je za tento den považován den přijetí platby správcem daně.

2.4.3. Použití úhrady

Příjemce plnění může provést úhradu ve smyslu § 109a ZDPH v zásadě kdykoli, vyjma případu, že již byl vyzván k úhradě jako ručitel (potom již totiž hradí jako ručitel). Úhrada provedená podle § 109a ZDPH na osobní depozitní účet poskytovatele se použije na úhradu daně, které se týká.

Z osobního depozitního účtu poskytovatele se příjemcem provedená úhrada vždy převede na osobní daňový účet DPH poskytovatele. Převod se provede ke dni splatnosti daně za zdaňovací období, do kterého spadá platbou dotčené zdanitelné plnění. To platí v případě, že k úhradě došlo v den, popř. před splatností této daně.

Pokud by však byla úhrada učiněna na osobní depozitní účet poskytovatele zdanitelného plnění později než vznikla jeho daňová povinnost, převede se úhrada na osobní daňový účet ke dni platby na osobním depozitním účtu.

Úhrada provedená příjemcem plnění se převede

3) Řešení dopadů souvisejících s případnými změnami dotčené daňové povinnosti (oprava, neuznání odpočtu) je záležitostí vztahu poskytovatele a příjemce a je na nich, jak tento dopad vzájemně vypořádají.

na osobní daňový účet poskytovatele i v případě, že daň z dotčeného zdanitelného plnění byla již zcela nebo částečně uhrazena (typicky např. v případě, že by tuto daňovou povinnost pokryly odpočty daně na vstupu).

Převedená částka se pak použije jako běžná úhrada daně (DPH) na osobním daňovém účtu poskytovatele.

Případně vzniklý přeplatek na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění (na základě testu vratitelnosti podle daňového řádu) správce daně vrátí na základě žádosti poskytovateli zdanitelného plnění.

3. ZÁVĚREM

Správce daně může ručení aplikovat na případy, kdy ručitelský vztah vznikl za účinnosti tohoto znění zákona (rozhodující je tedy datum uskutečnění předmětného zdanitelného plnění).

Aplikace ručitelského vztahu nemění dosavadní postupy správce daně při řešení daňových úniků, kde v závislosti na okolnostech konkrétního případu půjde např. o postup ve smyslu judikatury Evropského soudního dvora ESD C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a C-439/04 a C-440/04, případně rozsudek ESD C-255/02 pokud se jedná o zneužití práva. V takových případech může správce daně odmítnout uznat uplatňovaný nárok na odpočet daně. ■

Informace GFŘ ze dne 29. dubna 2011 k uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů a komentář Ing. Klímy

V souvislosti se změnou pravidel pro provádění oprav základu daně a výše daně ve smyslu ustanovení § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH (dále jen „ZDPH“), jsou opakovaně pokládány dotazy a rozdílné výkladové argumentace týkající se tzv. bonusů a skont poskytovaných v rámci dodavatelsko-odběratelských obchodních vztahů. Oprava základu daně a výše daně při snížení základu daně po uskutečnění zdanitelného plnění byla doposud nepovinná. Novela ZDPH účinná od 1. 4. 2011 však s ohledem na požadavek závazné unijní úpravy (Směrnice o DPH) zavedla povinnost provádění oprav základu daně a výše daně. S ohledem na uvedené Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“), po projednání s Ministerstvem financí, provedlo detailnější rozbor dotčené problematiky, na jehož základě se vydává následující informace, která slouží k ujednacení výkladových východisek pro budoucí aplikace zmíněného ustanovení a problematiky:

Předmětem posouzení opadů do DPH jsou tzv. **skonta, slevy či bonusy**. Tyto se v praxi vyskytují pod různými označeními a definicemi, což však

nic nemění na jejich společné věcné podstatě. GFŘ je toho názoru, že není v zásadě rozdíl, zda se jedná o poskytnutí skonta či bonusu (dále jen „bonusy“), ale je vždy rozhodující, zda mají resp. jsou poskytovány jednoznačně ve vazbě na již uskutečněné zdanitelné plnění nebo soubor uskutečněných zdanitelných plnění za určitou část uplynulého období. V takovýchto případech je plátce – oproti minulé právní úpravě – vždy povinen provést opravu základu a výše daně.

O právě uvedenou situaci půjde např. když dodavatel vyplatil podle smluvního ujednání odběrateli tzv. bonus ve výši 4% z celkové ceny zboží podle faktur vystavených za odběr zboží v uplynulém kalendářním čtvrtletí. Podle smluvených podmínek tento bonus odběrateli náleží pokud v daném kalendářním čtvrtletí od dodavatele odebere zboží minimálně za 5 mil. Kč.

O uvedenou situaci půjde i v případě, kdy se dodavatel zavázal vyplatit odběrateli tzv. roční bonus ve výši 240 000,- Kč, a to tehdy, pokud odběratel

uskuteční u v daném roce odběr zboží min. ve výši 6 mil. Kč.

O případ, kdy bonus představuje faktickou slevu z již uskutečněných zdanitelných plnění a tedy důvod pro opravu podle § 42 ZDPH půjde nesporně i v případě bonusu za včasnou platbu, kdy např. dodavatel poskytne odběrateli bonus (slevu) ve výši 5 % z fakturované ceny zboží, pokud odběratel zaplatí do 7 dnů od vystavení faktury.

PROVEDENÍ OPRAVY

Pokud měl plátcce u původního zdanitelného plnění povinnost vystavit daňový doklad, je povinen v případě opravy základu daně a výše daně vystavit opravný daňový doklad. Tento musí vystavit do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy. Jestliže plátcce neměl povinnost u původního zdanitelného plnění vystavit daňový doklad, provede ve stejné lhůtě opravu v evidenci pro daňové účely.

Opravný daňový doklad musí obsahovat údaje vymezené zákonem – § 45 odst. 1 zákona o DPH. V případě, že se konkrétní důvod či skutečnost zakládající povinnost opravy týká více zdanitelných plnění, může plátcce vystavit opravný daňový doklad podle § 45 odst. 2 zákona o DPH (dále jen „souhrnný doklad“). S ohledem na dosavadní praxi a nadměrné obtíže, které vzhledem k ní mohou vzniknout, lze při respektování principů opravy základu daně a vazby na původní opravovanou zdanitelná plnění, v případě tohoto souhrnného dokladu přijmout vstřícnější náhled na požadavek naplnění některých náležitostí tohoto dokladu. Jmenovitě ohledně referencí na původní daňové doklady lze akceptovat i jen rámcové vymezení původních zdanitelných plnění v souhrnném opravném dokladu, a to tak, aby vazby na původní zdanitelná plnění byly určitelné (např. daňové doklady vystavené v určitém časovém období nebo číselná řada daňových dokladů od-do). Rozdíly mezi opraveným základem daně a základem daně u původních zdanitelných plnění lze u souhrnného dokladu uvést souhrnně za všechna opravovaná zdanitelná plnění. V případě opravy více zdanitelných plnění s rozdílnými sazbami daně lze rozdíly uvést souhrnně, avšak rozděleně podle jednotlivých sazeb daně. Plátcce však musí být schopen konkrétně prokázat správnost opraveného základu daně a výše daně, a to ve

vazbě na údaje uvedené v opravném daňovém dokladu (smlouvami, původními daň. doklady, evidencí pro daňové účely atd.).

Do záběru problematiky oprav základu daně a výše daně v případě tzv. bonusů spadá samozřejmě i povinnost provedení odpovídající opravy odpočtu daně na straně odběratele. Odběratel je povinen v těchto případech opravit odpočet daně, a to ve zdaňovacím období, kdy se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést – tj. v zásadě bez ohledu na doručení opravného daňového dokladu. Opravu odpočtu plátcce prokazuje opravným daňovým dokladem nebo jiným dokladem souvisejícím s opravou nebo jiným způsobem např. smlouvami (§ 74 zákona o DPH).“

KOMENTÁŘ:

Výše uvedená informace Generálního finančního ředitelství bude zřejmě představovat zásadní změnu v posuzování bonusů a skont. Tato problematika se začala diskutovat již začátkem tohoto roku, v návaznosti na novelu zákona o DPH účinnou od 1. 4. 2011. Novela přinesla podstatnou novinku do § 42 zákona, když zavedla povinnou opravu základu daně a povinné vystavení opravného daňového dokladu (dříve dobropis) tam, kde to do té doby bylo dobrovolným rozhodnutím plátcce. Jedná se především o oblast reklamací a slev. Od 1. 4. 2011 je plátcce v případě poskytnutí slevy z ceny povinen vystavit opravný doklad a provést opravu základu daně a daně. To bylo zřejmé od počátku diskusí na toto téma.

Co nebylo zřejmé, byla právě problematika tzv. finančních bonusů, popř. skont, které se běžně používají jako motivační prvek ve formě zejména obrátových bonusů a platebních podmínek. V těchto případech se dosud vycházelo ze starých výkladů Ministerstva financí, které odlišovaly cenové a platební podmínky. V případě finančních bonusů a skont byl dosavadní výklad takový, že zde chybí vazba na konkrétní uskutečněné plnění, nedochází ke změně ceny jednotlivých dodávek, jedná se „pouze“ o platbu, a proto není možno vystavit daňový dobropis a provést opravu základu daně a daně.

Samozřejmě hranice mezi slevou z ceny a finančním bonusem byla vždy tenká a přesně odlišit jedno od druhého nebylo nikdy jednoduché. Do 31. 3. 2011 měl ale plátcce jistotu, že pokud dob-

ropis nevystaví (a vystaví bonus), jedná v mezích zákona, protože jak bylo řečeno, vystavit dobropis byla možnost, nikoliv povinnost. Od 1. 4. 2011 se ale situace zcela změnila, vystavení opravného dokladu je povinné a plátce tudíž musí vědět zcela přesně v jakých případech tuto povinnost má a v jakých ne. Ministerstvo financí tudíž v souvislosti s novelou DPH obdrželo mnoho dotazů právě ohledně výkladu bonusů a skont. Koncem března bylo k novele zveřejněno několik informací a jedna z nich se týkala oprav základu daně. V této informaci se objevila následující větička:

Bonusy a skonta

U tzv. bonusů a skont, vyjadřujících sjednané platební podmínky (např. z důvodů překročení limitu odebraného zboží, platby předem, platby v hotovosti apod.) se dosavadní výklad nemění, tj. nadále se jedná o finanční plnění, u kterých se z hlediska DPH nepostupuje podle § 42 resp. § 43.

Po zveřejnění výše uvedené informace se většina plátců uklidnila s vědomím, že finanční bonusy a skonta zůstávají tedy „bez DPH“, že tedy zůstávají v rovině finančního plnění, bez nutnosti vystavovat opravný daňový doklad. Jak se ukazuje, uklidnění bylo předčasné.

Informace GFŘ z 29. 4. 2011 mění, podle mého názoru, naprosto zásadně celou oblast finančních bonusů a skont. V této informaci jsou uvedeny tři příklady, u nichž GFŘ uvádí, že vyvolají nutnost vystavit opravný doklad. První dva příklady představují klasický obratový bonus, zřejmě nejobvyklejší variantu finančního bonusu, a třetí příklad je typické skonto, coby platební podmínka. GFŘ ve všech případech uvádí, že se jedná o slevu z ceny, a že tedy nejde o finanční plnění. Je zajímavé a docela symptomatické, že v informaci není uveden jediný příklad „finančního bonusu“, který by vliv na DPH neměl. Nutno říci, že při takovémto výkladovém posunu je obtížné si nějaký skutečný finanční bonus představit.

K celé této oblasti je třeba upozornit, že se pohybuje v čistě výkladové rovině. V § 42 je ohledně opravy základu daně uvedena formulace: „Plátce opraví základ daně a vyšší daně ... b) při snížení, popřípadě zvýšení základu daně, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění“. To

je formulace natolik obecná, že se pod ni bez potíží „schová“ jak bonus, tak i skonto. Nikde v zákoně není ani slovo o bonusech či skontech. Z toho důvodu je v tomto případě výklad zákona zásadní, a pokud GFŘ mění svůj názor, a de facto zcela otáčí výklad oproti dosavadnímu stavu, plátce to bohužel těžko může ignorovat.

Jediný ústupek (nicméně důležitý) učinilo GFŘ ohledně náležitostí opravného daňového dokladu podle § 45. Pro řadu především velkých subjektů je problematické, zejména z důvodů softwarových, naplnit beze zbytku náležitosti opravného dokladu v případech, kdy dobropisují třeba tisíc faktur najednou. V těchto situacích se dosud mj. právě kvůli administrativnímu zjednodušení vystavoval raději finanční bonus, který žádné náležitosti ohledně zákona o DPH splňovat nemusel. Takové řešení teď ale nebude možné, bude nutno vystavit opravný daňový doklad. GFŘ v informaci nicméně uvádí, že náležitosti opravného dokladu mohou být v těchto případech poněkud zjednodušeny, např. vymezením číselné řady opravovaných dokladů „od-do“ a zejména shrnutím opravovaného základu daně do jednoho čísla a opravované daně do jednoho čísla. Tzn. GFŘ netrvá na tom, aby na opravném dokladu byl samostatně ke každému číslu dokladu vidět rozdíl v základu daně a dani, ale připouští tyto rozdíly kumulovat. To samozřejmě nemění nic na podstatě věci (tedy na nutnosti opravit základ daně a daň), ale mělo by to přinést určité administrativní zjednodušení.

Takže shrnutí – na základě stanoviska GFŘ z 29. 4. 2011 se zásadním způsobem mění postup při poskytování bonusů a skont. Případy jako obratový bonus či skonto, které dosud představovaly finanční plnění bez vlivu na daň, se stávají důvodem pro vystavení opravného dokladu. Můj osobní názor v tuto chvíli je takový, že si při tomto výkladu těžko umím představit finanční bonus či skonto bez DPH.

Závěrem upozorňuji, že tento výklad je očividně nutné aplikovat od účinnosti novely, tedy od 1. 4. 2011 a že by si měli dát pozor především odběratelé, tedy příjemci opravných dokladů. Pokud dodavatel vystaví finanční bonus a nevezme si od státu zpátky DPH, je to jistě menší problém než to, že odběratel státu daň nevrátil, protože se domníval, že na základě finančního bonusu

nemusí. Navíc od dubna platí (a GFŘ na to ve své Informaci také upozorňuje), že odběratel musí provést opravu základu daně a daně bez ohledu na to, zda již opravný daňový doklad obdržel či neobdržel – viz § 74. Zejména do doby, než

nový výklad ohledně bonusů a skont vejde ve všeobecnou známost, je proto třeba doporučit velkou obezřetnost.

■ Ing. Jiří Klíma

Z DALŠÍCH INFORMACÍ ZVEŘEJNĚNÝCH NA INTERNETOVÝCH STRÁNKÁCH MINISTERSTVA FINANČÍ ČR:

- Finanční zpravodaj č. 7/2010 (5. ledna 2011).
- Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů (prosinec) – (10. ledna 2011).
- Finanční zpravodaj č. 8/2010 (12. ledna 2011).
- Pokyn GFŘ č. D – 1 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2010 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (13. ledna 2011).
- Přehled koeficientů daně z nemovitostí platných k 1. lednu 2011 (14. ledna 2011).
- Cenový věstník č. 1/2011 (19. ledna 2011).
- Veřejná konzultace č. 1/2011 – Diskuse o budoucnosti daně z přidané hodnoty (21. ledna 2011).
- Finanční zpravodaj č. 1/2011 (26. ledna 2011).
- Cenový věstník č. 2/2011 (26. ledna 2011).
- Makroekonomická predikce vývoje české ekonomiky – leden 2010 (31. ledna 2011).
- Sdělení Generálního finančního ředitelství k aplikaci ustanovení čl. I bodu 2 a čl. II bodu 2 zákona č. 402/2010 Sb. (2. února 2011).
- Doplnující informace Ministerstva financí k vyúčtování a k žádostem o daňové bonusy (4. února 2011).
- Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění (8. února 2010).
- Aktualizace dokumentace Centrálního systému účetních informací státu – otázky a odpovědi (11. února 2011).
- Pokyn GFŘ č. D – 2 k vyjasnění pochybností a sjednocení postupu při výpočtu daně z příjmů právnických osob a vyplnění tiskopisu daňového přiznání za zdaňovací období, které započalo v roce 2010, u poplatníků, kteří v průběhu zdaňovacího, resp. účetního období, odpisují majetek metodou komponentního odpisování (18. února 2011).
- Vzory všech aktuálních daňových tiskopisů (18. února 2011).
- Cenový věstník č. 3/2011 (24. února 2010).
- Informace Ministerstva financí k novele zákona o DPH od 1. dubna (14. března 2011).
- Informace Generálního finančního ředitelství k postupu při zdanění nabytí emisních povolenek (17. března 2011).
- Pokyn GFŘ č. D – 4, kterým se stanovuje formát a struktura výpisu z evidence pro daňové účely podle § 92a odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (23. března 2011).
- Cenový věstník č. 4/2011 (24. března 2011).
- Informace Generálního ředitelství cel o změně v osvobození od DPH od 1. dubna (25. března 2011).
- Informace Generálního finančního ředitelství k převodu nároků z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání v roce 2011 (29. března 2011).
- Informace Ministerstva financí – pokladní plnění státního rozpočtu ČR za leden až březen 2011 (1. dubna 2011).
- Informace Ministerstva financí – Přehled vydaných cenových map stavebních pozemků obcí k 31. březnu 2011 (1. dubna 2011).

- Finanční zpravodaj č. 2/2011 (6. dubna 2011).
- Cenový věstník č. 5/2011 (26. dubna 2011.)
- Informace Generálního ředitelství cel a Generálního finančního ředitelství k novele zákona o pohonných hmotách (zákon č. 91/2011 Sb.) (27. dubna 2011.)

NOVÍ ČLENOVÉ KOMORY

ČERVENEC 2010

Daniel Kučera	Vrchlabí	004611
---------------	----------	--------

SRPEN 2010

Ing. Marie Tomanová	Praha	000082
Hana Sedláková	Praha	100096
Zuzana Pražáková	Louny	004610
Ing. Tomáš Kortán, FCCA	Praha	ACCA
Ing. Zuzana Langenhoevel, ACCA	Praha	ACCA

LISTOPAD 2010

Eva Šebestová	Praha	004605
Petra Tenglerová	Teplá	003812
Ing. Eva Večeřová	Ostrov	004565

PROSINEC 2010

Ing. Edina Zakálová		200226
Ing. Jana Líštanská		100118

LEDEN 2011

Ing. Michal Plaček, M.sc	Znojmo	100124
Petra Kopfsteinová		100115

ÚNOR 2011

Ing. Libor Vašek, Ph.D.	Vrbno nad Lesy	300259
Jaroslava Mertelíková	Velký Grunov	100089

BŘEZEN 2011

Jitka Jedličková, dipl. ekonom	Pardubice	004546
Ing. Radka Štěpáníková	Všestary	001067
Ing. Veronika Juříčková		300256

Stát nesmí tajit, komu prominul daň

Ministerstvo financí a finanční úřady jsou povinny podle zákona o svobodném přístupu k informacím poskytnout na žádost údaje o osobách, kterým byla prominuta daň nebo její příslušenství. To vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu, který vyhověl kasační stížnosti občanského sdružení OSMPB proti rozsudku Krajského soudu v Plzni.

V projednávaném případě požádalo občanské sdružení podle zákona o svobodném přístupu k informacím Finanční úřad v Plzni o sdělení údajů o tom, kterým osobám a v jaké výši tento úřad prominul zaplacení příslušenství daně v roce 2005. Úřad poskytnutí informací odepřel s odůvodněním, že nelze poskytovat informace o majetkových poměrech konkrétních osob zís-

kaných na základě zákona o daních. Rozhodnutí finančního úřadu potvrdilo v odvolacím řízení i Finanční ředitelství v Plzni, žalobu proti jeho rozhodnutí pak zamítl krajský soud.

Rozšířený senát však při posuzování věci dospěl k závěru, že ochrana údajů o majetkových poměrech příjemců veřejných prostředků je oproti jiným osobám zákonem oslabena, neboť zde převažuje zájem na transparentním poskytování veřejných prostředků jednotlivcům a na účinné veřejné kontrole chování daňové správy. Prominutí daně či jejího příslušenství je nutno považovat za poskytnutí veřejných prostředků.

■ **(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. června 2010 5 As 64/2008)**

Ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

ROZHODNUTÍ Č. 1965

Daňové řízení: přezkoumání daňového rozhodnutí

Jestliže předmětem řízení (po povolení přezkoumání řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) bylo přezkoumávání již pravomocného rozhodnutí (po ukončeném odvolacím řízení) a příslušný správní orgán dospěl k závěru, že zákonné podmínky pro přezkoumání rozhodnutí splněny nebyly, pak může nastat jediná varianta jeho rozhodnutí, totiž že přezkoumávané rozhodnutí potvrdí. Jinou možnost postupu správní orgán nemá. Proto výrok, jímž příslušný správní orgán (zde finanční ředitelství) zamítl odvolání, je navýsost nerosozumitelný a toto rozhodnutí obstát nemůže. Takový výrok není přesný a určitý, neodpovídá odůvodnění rozhodnutí a neodpovídá ani výše

citovanému požadavku § 55b odst. 1 uvedeného zákona.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2007, čj. 1 Afs 129/2006 – 70)

ROZHODNUTÍ Č. 1967

Daňové řízení: k postupu správce daně před vydáním dodatečného platebního výměru

- I. Presumuje-li § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, že správce daně daň zjistí, aniž konkrétně stanoví jak, nelze dospět k jinému závěru, než že tak může učinit pouze zákonem přípustným způsobem.
- II. Správce daně není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoli procesní postup, kterým dospěje k doměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití konkrétního institutu – daňové kontroly.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, čj. 5 Afs 170/2006 – 164)

ROZHODNUTÍ Č. 1983

Daňové řízení: plná moc, daňová kontrola

- I. Plná moc neomezená a speciální, udělená pouze ve vztahu k části daňového řízení, není plnou mocí ve smyslu § 17 odst. 7 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
- II. Správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 – 46)

ROZHODNUTÍ Č. 1984

Daň z příjmů: výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; zaplacené úroky z půjčky

- I. Zaplacené úroky z půjčky lze považovat za daňový výdaj ve smyslu § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003, i v případě, že podnikatelský záměr, na nějž byla půjčka podnikateli poskytnuta, se dosud neuskutečnil, a podnikateli tak dosud nevznikl očekávaný příjem.
- II. Podmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006 – 64)

ROZHODNUTÍ Č. 1985

Daň z příjmů: zdanění příjmů neziskových subjektů

Dosahuje-li neziskový subjekt v rámci jednotlivých činností, které jsou jeho posláním, větší příjem, než jsou vynaložené náklady na něj, stává

se tento příjem předmětem daně. Pro zjištění základu daně u neziskového subjektu je nutno porovnávat pouze zdanitelné příjmy a s nimi související výdaje, nikoli výdaje vynaložené na příjmy, které jsou od daně osvobozené nebo předmětem daně nejsou.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2009, čj. 9 Afs 4/2009 – 84)

ROZHODNUTÍ Č. 1986

Právo Evropské unie: přímý účinek směrnice Daň z přidané hodnoty: přeplatek na dani zaviněný správcem daně

Správce daně nelze zcela jistě činit odpovědným za nesprávnou implementaci šesté směrnice Rady 77/388/EHS do zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, lze jej však na druhou stranu nepochybně činit odpovědným za znalost právních předpisů, šestou směrnicí nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů in concreto, zde uplatnění přímého účinku šesté směrnice. Postupoval-li správce daně podle ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které je (bylo) neslučitelné s právem Společenství, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil (vznik přeplatku na dani zavinil).

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, čj. 5 Afs 53/2009 – 63)

ROZHODNUTÍ Č. 1991

Důchodové pojištění: posuzování doby práce v zahraničí; výpočet národního důchodu osoby migrující v rámci Společenství

Doba pojištění osoby samostatně výdělečně činné na území České republiky a současně vykonávaná závislá činnost na území Rakouska zakládá podle bodu 3 přílohy VII nařízení Rady (ES) č. 1408/71 dvojí pojištění, jak ve státě zaměstnání, tak ve státě výkonu činnosti osoby samostatně výdělečně činné. Taková doba pojištění osoby samostatně výdělečně činné na území České republiky se hodnotí jako doba pojištění podle českých právních předpisů, a nelze ji proto pro stanovení osobního vyměřovacího základu vyloučit. Při výpočtu národního důchodu osoby migrující v rámci Společenství podle čl. 46 odst. 1 písm. a) bodu i) nařízení Rady (ES) č. 1408/71 se nepoužijí pravidla obsažená v čl. 47 téhož nařízení, ale postupuje se výhradně podle příslušných vnitros-

tátních předpisů, v tomto případě podle zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění. (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2009, čj. 4 Ads 51/2009 – 42)

ROZHODNUTÍ Č. 2023

Daň z příjmů: vznik vlastnického práva k nemovitostem; daňově uznatelné náklady na tvorbu rezerv na opravy a odpisování majetku

- I. Vlastnické právo k nemovitostem, které jsou předmětem nepeněžitěho vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti při zvýšení základního kapitálu, vzniká společnosti až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí a nikoli již splacením nepeněžitěho vkladu.
- II. V období mezi splacením nepeněžitěho vkladu a vkladem vlastnického práva k nemovitostem do katastru nemovitostí na základě písemného prohlášení podle § 60 odst. 1 obchodního zákoníku má obchodní společnost předmětné nemovitosti toliko v držbě a nikoli ve vlastnictví. V tomto období proto není obchodní společnost oprávněna uplatňovat ve vztahu k tomuto majetku daňově uznatelné náklady na tvorbu rezerv na opravy a odpisování hmotného majetku podle § 7 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, a § 28 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2009, čj. 9 Afs 70/2009 – 66)

ROZHODNUTÍ Č. 2025

Daň z převodu nemovitostí: osvobození od daně

- I. V případě, kdy je do základního kapitálu obchodní společnosti vkládán podnik či jeho část, stanoví se hodnota tohoto vkladu jako součet všech složek tvořících podnik či jeho část a odečet závazků na nich váznoucích. Tato výsledná suma pak představuje hodnotu vkladu vkládaného do společnosti. Podnik je proto nutno chápat jako celek složený z jednotlivých částí majících stejný právní režim, a to i v případě, kdy jednou z těchto částí je nemovitost.
- II. Pro osvobození podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani

darovací a dani z převodu nemovitostí, je proto rozhodná celková hodnota vkládaného podniku či části podniku, nikoliv hodnota jedné z jeho částí, tj. nemovitosti. Jestliže je tedy základní kapitál společnosti zvýšen o celou hodnotu vkladu (podniku) a jestliže je splněn časový test stanovený v citovaném ustanovení, je vklad podniku či jeho části od daně z převodu nemovitostí osvobozen.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2007, čj. 7 Afs 142/2006 – 59)

ROZHODNUTÍ Č. 2026

Daňové řízení: běh lhůty pro vyměření či doměření daně; úkon správce daně v odvolacím řízení

- I. Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 citovaného zákona). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní.
- II. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 – 134)

ROZHODNUTÍ Č. 2033

Daňové řízení: prokazování obchodní zvyklosti

Ustálená obchodní praxe může nabýt formy obchodní zvyklosti ve smyslu § 1 odst. 2 a § 264 ob-

chodního zákoníku. Existence skutečností, které mohou eventuálně založit obchodní zvyklost, je však otázkou skutkovou, nikoliv právní. Existence obchodní zvyklosti musí být tedy dostatečně konkrétně tvrzena a současně prokazována tím, komu takováto zvyklost svědčí. Obchodní zvyklosti se neprokazují toliko tehdy, pokud jejich existence je v daném případě nesporná, eventuálně lze existenci určité zvyklosti považovat za notorietu (§ 31 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009 232)

ROZHODNUTÍ Č. 2035

Daňové řízení: stálá provozovna

Právo Evropské unie: volný pohyb služeb

Pokud daňový nerezident nesplnil svoji zákonnou povinnost podle § 33 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a neoznámil správci daně vznik stálé provozovny, zaregistruje ho správce daně podle § 33 odst. 14 citovaného zákona z úřední povinnosti. Tímto postupem není porušen čl. 10 a čl. 49 Smlouvy o ES (zákaz omezení volného pohybu služeb uvnitř Společenství). Pojem „stálá provozovna“ ve smyslu čl. 5 odst. 3 písm. b) Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 100/2003 Sb. m. s.) není totožný s pojmem sídlo. Stálá provozovna je místem na území České republiky, v němž vykonává svoji činnost daňový nerezident, a lze jej chápat rovněž jako kritérium určující způsob zdanění příjmů určité osoby dvěma členskými státy Evropského společenství.

(podle rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 12. 2009, čj. 57 Ca 48/2008 – 38)

ROZHODNUTÍ Č. 2036

Právo Evropské unie: nepřímý účinek

směrnice Daň z přidané hodnoty:

přechod staveb a pozemků v dražbě

I. Umožňují-li interpretační techniky vyložit určité ustanovení vnitrostátního předpisu několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího komunitárního ustanovení.

II. Povinnost vykládat národní právo v souladu se

směrnicí je podmíněna a priori tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se směrnicí. Nepřímý účinek komunitárního práva nemůže být contra legem, může však jít i v neprospěch plátce daně.

III. Převodem staveb a pozemků ve smyslu § 51 písm. e), resp. § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je třeba rozumět ve smyslu šesté směrnice Rady 77/388/EHS i přechod staveb a pozemků v dražbě.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, čj. 5 Afs 68/2009 - 113)

ROZHODNUTÍ Č. 2053

Právo Evropské unie: vzájemná pomoc

při vymáhání finanční pohledávky;

rozsah přezkumné pravomoci soudů

Daňové řízení: doručování daňového

výměru; jazyk písemnosti

I. Směrnicí Rady 76/308/EHS o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření, ve znění směrnice Rady 2001/44/ES (do českého právního řádu implementována zákonem č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek) lze aplikovat i v případě, že české správní orgány poskytují pomoc při vymáhání exekučního titulu vydaného správními orgány členského státu Evropské unie v době před 1. 5. 2004 (tj. přede dnem přistoupení České republiky k Evropské unii).

II. Zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, a zejména jeho § 6 odst. 1, je třeba vykládat ve světle závěrů vyslovených Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku ze dne 14. 1. 2010, Kyrian (C- 233/08). Z uvedeného rozsudku Soudního dvora plyne, že v případě, že je dožádaným orgánem ve smyslu zákona č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, český správní orgán, nemají české soudy v zásadě pravomoc k ověření věcné správnosti exekučního titulu. Naproti tomu v případě, že je k českému soudu podána žaloba směřující proti zákonnosti takových opatření k vymáhání pohledávky, jako je doručení exekučního

titulu, je uvedený soud oprávněn ověřit, zda tato opatření byla provedena v souladu s českými právními předpisy.

- III. K tomu, aby v rámci vzájemné spolupráce zavedené zákonem č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, mohl příjemce exekučního titulu uplatnit svá práva, musí mu být tento doklad doručen v úředním jazyce členského státu, ve kterém má sídlo dožadovaný orgán, případně v jazyce, kterému rozumí. V případě vymáhání německého daňového výměru českými celními orgány tak musí být předmětný exekuční titul doručen v úředním jazyce České republiky. K tomu, aby postačovalo doručení v jiném jazyce, by muselo být prokázáno, že příjemce exekučního titulu tomuto jazyku rozumí.
- IV. Výjimka uvedená v § 3 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž správce daně může v odůvodněných případech upustit od toho, aby listinné důkazy byly opatřeny úředními překlady, musí být vykládána tak, že umožňuje upustit od překladu listin pouze tehdy, pokud to je ve prospěch účastníka daňového řízení. V žádném případě nemůže být této úvahy zneužito k újmě účastníka, který prohlásí, že listinám nerozumí.
(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, čj. 5 Afs 48/2007 – 173)

ROZHODNUTÍ Č. 2054

Spotřební daň. Propadnutí vybraných výrobků

Rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků (§ 42 odst. 11 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních) není na překážku následnému vyměření spotřební daně.

(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 Afs 12/2010 – 107)

ROZHODNUTÍ Č. 2054

Daňové řízení: lhůta pro vyměření daně v řízení o mimořádných opravných prostředcích a o dodatečném daňovém přiznání

- I. Obecná prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se bez dalšího neuplatní v řízení o tzv. mimo-

řádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona, ani v řízení o dodatečném daňovém přiznání podle § 41 zákona, pro něž tento zákon upravuje lhůty zvláštní. Lhůta podle § 47 odst. 1 citovaného zákona se tedy v těchto řízeních uplatní jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v tomto zákoně přímo odkazuje, a kdy je tak lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku, případně pro podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného procesního institutu.

- II. V řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích i o dodatečném daňovém přiznání se naopak plně uplatní konečná desetiletá prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně upravená v § 47 odst. 2 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 – 73)

ROZHODNUTÍ Č. 2058

Pojistné na sociální zabezpečení: absence zákonné definice vyměřovacího základu

- I. Nařízení vlády č. 39/2007 Sb., o způsobu určení vyměřovacího základu zaměstnavatele pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, nebylo ústavně konformní, neboť zasahovalo do věcí vyhrazených zákonu a bylo nepřipustně retroaktivní.
- II. Pojem vyměřovacího základu organizace a malé organizace, byť nebyl pro období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, výslovně definován, bylo možné spolehlivě a zcela jednoznačně z jednotlivých ustanovení tohoto zákona dovodit jako částku odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jejich zaměstnanců. Tento závěr nemá výkladovou alternativu a podporují ho všechny v úvahu přicházející interpretační metody, přičemž žádná jiná interpretace vůbec nepřichází v úvahu.
(podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, čj. 4 Ads 120/2009 – 88) ■

Monitor

EKONOMICKÁ SVOBODA. Česká republika si polepšila v indexu ekonomické svobody, který sestavuje americká nadace Heritage Foundation a list Wall Street Journal a postoupila na 28. místo s indexem 70,4 mezi 179 hodnocenými státy (vloni 36. s indexem 69,8). Nejsvobodnějšími zeměmi světa z pohledu ekonomiky jsou Hongkong (index ekonomické svobody 89,7), Singapur (87,2), Austrálie (82,5), Nový Zéland (82,3) a Švýcarsko (81,9). Na konci žebříčku je KLDK. Nejvýrazněji se propadl Island (-5,5) či Alžírsko (-4,5), naopak „skokany“ roku se staly Rwanda (+3,6) a Džibutsko (+3,4).

ČR (v Evropě podle indexu 14. nejsvobodnější ekonomika) pomohlo silné zaměření na ekonomické a strukturální reformy. *„Země je otevřená světovému obchodu a investicím. Má vysokou úroveň svobody obchodu, fiskální svobody a svobody finančního sektoru“*, uvádí text s tím, že soukromý sektor zodpovídá zhruba za 80 procent hrubého domácího produktu a je hlavním tahounem ekonomického růstu.

NOBELOVU CENU ZA EKONOMII za rok 2010 obdrželi tři ekonomové – Američané **PETER A. DIAMOND** (70 – po většinu své profesní kariéry se věnuje analýze amerického penzijního systému, od poloviny šedesátých let působí na Massachusettském technickém institutu), **DALE T. MORTENSEN** (71 – zaměřuje se na ekonomiku práce, makroekonomiku a ekonomickou teorii,

již několik desetiletí působí na Severozápadní univerzitě v Evanstonu) a britský profesor ekonomie kyperského původu **CHRISTOPHER A. PISSARIDES** (62 – makroekonom zabývající se především trhem práce, ekonomickým růstem a ekonomickou politikou, od roku 1976 působí na London School of Economics).

Ocenění dostali za analýzu pracovních trhů a nákladů na vyhledávání práce. *„Modely laureátů nám pomáhají pochopit, jakým způsobem nezaměstnanost, volná pracovní místa a mzdy ovlivňují regulace a hospodářské politiky“*, uvedli zástupci Švédské akademie věd při vyhlášení ceny.

Práce tří oceněných ekonomů vybudovala teoretický rámec pro trhy, kde se kupující a prodávající nesetkávají přímo, a do hry tak vstupují náklady jejich vzájemného vyhledávání.

„Diamond analyzoval základy vyhledávání trhů“, uvedla akademie. *„Mortensen a Pissarides rozšířili tuto teorii a použili ji pro trh práce.“*

Teorie vyhledávání se snaží vysvětlit takové rébusy, jako jak je možné, že při vysoké nezaměstnanosti existuje na trhu velké množství pracovních míst. Jeden z vysvětlujících závěrů je, že štedřejší podpora nezaměstnaných vede k vyšší nezaměstnanosti a zároveň prodlužuje dobu hledání práce. To na trhu vede ke „tření“ a k tomu, že nebude uspokojena poptávka části kupců, ani nabídka některých prodejců.



Peter A. Diamond



Dale T. Mortensen



Christopher A. Pissarides

POZOR! Zveřejňování účetní závěrky v obchodním rejstříku je již několik let povinností obchodních společností, nicméně z jejich strany je často ignorována. Společnosti jsou často motivovány k porušování své zákonné povinnosti snahou neodhalovat citlivé údaje o své podnikatelské činnosti. Dlouho tolerovanou praxi společností ovšem od začátku letošního roku začaly finanční úřady důrazně postihovat. Zákon umožňuje ukládat provinilým společnostem pokuty až do výše 3 % hodnoty aktiv společnosti. Také mohou být pokutovány ze strany rejstříkového soudu v případě, že neuposlechnou jeho výzvy účetní závěrku do sbírky listin obchodního rejstříku doplnit.

PŘEDÁVÁNÍ CERTIFIKÁTŮ. Na konci listopadu loňského roku proběhlo další slavnostní předávání certifikátů. Podruhé za sebou se konalo v zajímavých prostorách Jindřišské věže. Účastníkům tentokrát bylo trochu chladno a nezahřála ani vřelá slova gratulantů – úřadujícího presidenta Svazu účetních pana Petra, předsedy Komitétu pro certifikaci a vzdělávání prof. Ing. Krále, CSc. a členky výboru Komory Ing. Chrastilové, FCCA. Náladu vylepšily až teplé nápoje. Certifikát vyššího stupně obdrželo i osm členů Komory – certifikovaným účetním se stali *Ing. Renáta Frídová, Petr Hofman, Marek Charamza, Ing. Petr Melena, Petra Půtová, Andrea Řezníčková* a *Ing. Dana Kmeť Vanke*. Účetní expertkou se oficiálně stala *Ing. Barbora Lešáková*. Ještě jedno dodatečné blahopřání.



STÁTNÍ DLUH se za loňský rok zvýšil téměř o 179 miliard na 1,178 bilionu korun. Každý Čech tak „dluží“ už 112 tisíc korun. Důvodem růstu dluhu jsou podle Ministerstva financí i domácí emise státních dluhopisů v celkové výši 203 miliard korun.

Plány původně počítaly se 125 miliardami korun. Čistá emise státních dluhopisů za rok 2009 činila 103 miliard korun, uvedlo ministerstvo. Další „zdroje“ dluhu jsou na zahraničních trzích, kde si vláda loni půjčila 54,7 miliardy korun. Vláda rovněž čerpala půjčky od Evropské investiční banky ve výši 11,9 miliardy korun. Nárůst objemu peněžních instrumentů v oběhu loni činil 9,4 miliardy korun. Podle mnohých ekonomů má Česko zaděláno na velký problém. Rychlost zadlužování dosahuje 7 452,- Kč za sekundu, což je v poměru k HDP 36 procent. Podle analytiků budeme do dvou let budeme na úročí platit sto miliard korun ročně. Hlavní problém je v tom, že dluh Česko financuje pouze tím, že si znovu půjčuje. I tak ještě patříme mezi nejméně zadlužené země v EU. To by však neměl být důvod, aby vláda pokračovala v rychlém navyšování dluhů.

■ LZ

Ze zákulisí

Už je to rok, kdy vyšel poslední tištěný bulletin. V historii Komory to byly měsíce zřejmě nejdražších a nejmudnějších. Naštěstí vše překonáno a Komora se nadechla k novému rozvoji. Nechci se vracet, nicméně alespoň nejvýznamnější události stručně.

XIII. (MIMOŘÁDNÝ) SNĚM KOMORY

29. červen 2010

Díky Vám, členům, mohl být uspořádán mimořádný sněm (připomínám, že podmínka pro jeho svolání je dosti přísná a představuje žádosti alespoň 25 % členů). Výsledkem sněmu bylo především obnovení funkčnosti Komory vč. zvolení nových orgánů (i když v neúplné sestavě).

OBNOVENÍ PRÁVNÍ SUBJEKTIVITY KOMORY

1. leden 2011

XIV. SNĚM KOMORY

17. únor 2011

Řádný sněm se konal již necelých osm měsíců od sněmu předchozího. Termín byl vynucen

svoláním sněmu Svazu účetních na konec února. Přestože druhé pololetí loňského roku bylo především věnováno konsolidaci vztahů mezi Komorou a HV SÚ, připravil výbor mj. i návrh tezí aktivit Komory pro nejbližší měsíce. Sněm teze odsouhlasil (viz níže) a také doplnil orgány Komory. Všechny materiály jsou na internetových stránkách. Výbor samozřejmě uvítá jakékoliv smysluplné náměty k tezím i dalšímu fungování Komory.

SNĚM SVAZU ÚČETNÍCH

24. únor 2011

Učinil tečku za rozporuplným obdobím předchozích měsíců. Mj. zvolil nové orgány. Presidentkou Svazu posléze byla zvolena Ing. Jana Pilátová, vicepresidenty pan Petr a prof. Dvořáková, CSc., dalšími členy hlavního výboru jsou Ing. Králová, Bc. Nováková, Ing. Smetana a Ing. Šrámková, FCCA (Komora má v orgánu velmi důstojné zastoupení). Výrazně upravené stanovy konečně jasně definují postavení Komory ve struktuře Svazu účetních.

USNESENÍ

XIV. SNĚMU KOMORY CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH konaného jako náhradní sněm v Rozdrojovicích dne 17. února 2011

Sněm Komory certifikovaných účetních:

I. bere na vědomí:

- a) teze strategie dalšího rozvoje Komory na roky 2011–2012,
- b) informaci o předběžném výsledku hospodaření Komory za rok 2010.

II. schvaluje:

- a) zprávu o činnosti výboru Komory,
- b) zprávy dozorců a disciplinární komise Komory,
- c) výborem předložený návrh na úpravu statutu Komory s výjimkou bodu 2 a vč. doplnění týkajícího se čl. 6 odst. 2,
- d) výborem předložený návrh na úpravu příspěvkového řádu Komory vč. doplněného ustanovení čl. 1 odst. 4,

- e) výborem předložený návrh směrnice č. 10/2011, kterou se mění směrnice č. 7/2006, kterou se stanoví systém kontinuálního profesního vzdělávání, ve znění pozdějších předpisů, vč. doplnění,
- f) výborem předložený návrh rozpočtu Komory na rok 2011.

III.volí:

- a) Ing. Roberta Jurku a Ing. Libora Vaška, Ph.D. členy výboru Komory,
- b) Ing. Josefa Homolku členem disciplinární komise Komory,
- c) Ing. Janu Dlabačovou, Mgr. Janu Exnerovou, MBA, Ing. Eleonoru Herlíkovou, Ing. Josefa Homolku, Ing. Ditu Chrastilovou, FCCA, Pavlu Ježdíkovou, Ing. Magdalenu Královou, Ing. Michaela Ledvinu, Janu Malyszovou, Ing. Jarmilu Seidlovou, MBA, Zdeňku Slukovou, Ing. Karla Smetanu, Ing. Alici Šrámkovou, FCCA, Ing. Libora Vaška, Ph.D. delegáty Komory na sněm Svazu účetních a Ing. Václava Mudru náhradníkem.

IV.schvaluje

Ing. Alici Šrámkovou, FCCA a Ing. Magdalenu Královou za kandidáty Komory pro volbu do hlavního výboru Svazu účetních.

V. ukládá výboru Komory:

- a) vést jednání s HV SÚ o finančním vyrovnání vzájemných pohledávek a závazků za období leden–březen 2008 tak, aby došlo k uzavření dohody s minimálními finančními výdaji pro Komoru,
- b) rozpracovat a realizovat teze strategie dalšího rozvoje Komory,
- c) zveřejnit na internetových stránkách Komory účetní závěrku k 31. 12. 2010.

ZÁKLADNÍ TEZE STRATEGIE KOMORY NA ROKY 2011–2012

1. Oblast certifikace

- 1.1. propojení certifikace s povinným členstvím v KCÚ
- 1.2. akreditace systému certifikace

2. Legislativní úprava profese

- 2.1. členství v Komoře (certifikát) = doložení praxe pro vydání živnostenského oprávnění,
- 2.2. členství v Komoře (certifikát) – podmínka pro výkon účetní profese na určité úrovni (účetní závěrky neauditovaných společností),
- 2.3. legislativní úprava v návaznosti na zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

3. Oblast metodiky

prezentovat oblast metodiky jako společnou aktivitu SÚ a KCÚ.

4. Servis pro členy

- 4.1. poradenství pro členy,
- 4.2. odvětvové diskusní platformy,
- 4.3. regionální kluby,
- 4.4. koncepce vzdělávání,
- 4.5. spolupráce s ostatními profesními organizacemi,
- 4.6. poskytování služeb z jiných oborů.

5. Podpora podnikatelských aktivit pro členy KCÚ

podpora spolupráce mezi členy KCÚ vedoucí k možnosti účasti na výběrových řízeních s např. celorepublikovým rozsahem nebo přesahující rozsah služeb poskytovaných pouze jedním členem KCÚ.

6. Podpora členů KCÚ – zaměstnanců – ohledně uplatnění na pracovním trhu

- 6.1. zviditelnění členství v KCÚ a Komory pro zaměstnavatele,
- 6.2. poradenství pro společnosti (kritéria výběru účetní, krizové situace).

10. Zviditelnění KCÚ na veřejnosti

- 10.1. vlastními „silami“ (hrdost být členem),
- 10.2. využití PR agentur,
- 10.3. aktivity v různých organizacích (AmCham, NÚR).

SLOŽENÍ ORGÁNŮ KOMORY

(podle výsledků voleb na loňském a letošním sněmu)

VÝBOR

Ing. Alice Šrámková, FCCA (předsedkyně)
 Ing. Dita Chrástilová, FCCA (místopředsedkyně)
 Ing. Karel Smetana (místopředseda)
 Ing. Robert Jurka, Ing. Libor Vašek, Ph.D.

Na sněmu v červnu loňského roku byl zvolen členem výboru též Ing. Jaroslav Charvát, MBA, LL.M – v březnu na funkci rezignoval.



DISCIPLINÁRNÍ KOMISE

Ing. Josef Homolka (předseda)

Ing. Jana Exnerová, MBA (místopředsedkyně)
 Ing. Zdeňka Koníčková

DOZORČÍ KOMISE

Ing. Michael Ledvina (předseda)
 Ing. Magdalena Králová (místopředsedkyně)
 Jana Malyszová



Komora byla v březnu přijata za řádného člena **SVAZU PRŮMYSLU A DOPRAVY ČR**. Členství v této významné organizaci bude znamenat nejen další zviditelnění Komory, ale i přístup k velmi cenným informacím a současně umožní prosazování názorů a cílů Komory.

SP ČR:

- je nestátní dobrovolnou nepolitickou organizací sdružující zaměstnavatele a podnikatele v České republice,
- je největším zaměstnavatelským svazem, který reprezentuje rozhodující část českého průmyslu a dopravy,
- jeho posláním je ovlivňovat hospodářskou a sociální politiku vlády České republiky s cílem vytvářet optimální podmínky pro dynamický rozvoj podnikání v ČR a hájit společné zájmy svých členů,
- hájí a prosazuje zájmy zaměstnavatelů a podnikatelů ČR v evropských a mezinárodních organizacích.

■ LZ

KÝM JSEM...?

Milí kolegové, právě jsem přemýšlela o tom, že jsem si s Vámi už delší dobu „nepovídala“ prostřednictvím stránek našeho bulletinu. Ale kdy jindy by si měl člověk najít čas na své blízké, než když jsou svátky? A o čem si tak povídat s kolegy – když ne přímo o práci, tak o životě v profesi. Ohlédnu-li se do zimy, byl letošní únor v životě účetních nejen ve znamení hektických prací na účetních závěrkách, ale i „sněmování“. Sněm naší Komory mi dal možnost účastnit se jako delegátka sněmu Svazu účetních. Tento sněm – volební byl svou povahou významný a doufám, že pro postavení Komory v jeho struktuře přelomový. Ale tyto „analýzy“ bych snad tentokrát raději nechala povolanějším... Chci se zamyslet nad tím, možná méně významným, co padlo takřkajíc mimo protokol, ale možná to říká víc než si myslíme, o tom, jak kdo cítí život v profesi... Nakonec, je to stejné jako když třeba čtete knížku. Někdy vás osloví větička, která třeba ani vzhledem k příběhu jako celku nemá význam, a přesto na chvíli polevíte v čtení a jen tak přemýšlíte...

Takže jsem tak seděla uprostřed sálu, poslouchala a najednou se mi za zády ozvala jedna z kolegyně s větou „já jsem především manažer“. No, to jsem se tedy i ohlédla. Aniz bych popírala význam managementu, okamžitě mě napadla asi ta nejjednodušší paralela s profesí lékaře. Troufl by si jakýkoli ředitel nemocnice říci nahlas „já jsem především ředitel“? Ano, ovšem že je. A v zájmu celku se tak musí chovat. Ale není právě především lékař? Kdyby bylo třeba, určitě by odložil kravatu a šel pomáhat.

Asi trochu přeháním, nicméně na setkání profesní organizace, kam nás vyšlou kolegové – účetní, kteří věří tomu, že právě my to myslíme s profesí dobře a máme jí co dát, se tak jednoduše právě profesního zařazení zříct!?

O tom, že v souvislosti s (malou) prestiží účetní profese se často „schováváme“ za jiné, možná zajímavější, možná váženější pozice, už jsme toho napovídali dost. Opakovala bych se a nakonec zase to nebyl můj nápad. Svého času mi jeden člověk z našeho středu povídal, že určitě neříkám, že jsem účetní, ale daňový poradce. Dnes s pokorou přiznávám, že měl pravdu. Od té doby jsem si toho začala kolem sebe všimát a více přemýšlet. A nedávno, asi rok, možná dva,

jsem uvědomila, že naprosto automaticky říkám, že jsem účetní. Asi to přišlo s tím, že prošlo pár let, za sebou mám pár úspěchů a přestala jsem mít potřebu sama sobě něco dokazovat. Ano, vystudovala jsem ekonomii a právo, a kromě všech stupňů certifikace mám zkoušky z daňového poradenství. Ale proč ne – jsem přece účetní. A protože nás netrápí jen postavení profese, ale i Komory v rámci ní. Tak i na tohle téma padla větička, a protože dost vpředu, nemusela jsem se tentokrát ani ohlížet. „Jsem členkou i Svazu i Komory“. Kontext teď už opravdu nevím, není důležitý.

Když jsem byla oslovena, zda bych přijala kandidaturu do hlavního výboru Svazu, padla i otázka zda jsem členkou nějaké základní organizace. Nejsem. Byla jsem ráda, že vysvětlovat nemusím, ale ta odpověď je vlastně strašně jednoduchá. Když jsem vstupovala do profese, Komora v té době už existovala a vstup do ní jsem považovala za logické pokračování certifikace. Členství v základní organizaci jsem považovala už za nadbytečné. Členkou Svazu účetních se totiž cítím být právě prostřednictvím Komory.

Tu a tam mám pocit, že se široká členská základna Svazu jako celku naší Komory tak trochu bojí (svou podstatou je totiž odlišná od ostatních organizačních jednotek Svazu). A možná že odtud pochází ta letitá hra na „oni“. Přesto si myslím, že přeci jen chceme všichni to samé – oddělit kvalitní profesní účetní a hájit jejich zájmy. A Komora má hodně co dát, viděli jste už třeba poslední teze strategie?

Jedním z bodů usnesení tohoto sněmu SU je pokračování v transformaci Svazu účetních. Já osobně velmi pozitivně vnímám, že garantem tohoto bodu je kolega, který je členem Svazu prostřednictvím právě Komory i jedné z regionálních základních organizací.

Není to správné znamení?! Uvědomit si, že „oni“ jsme častokrát „my“. A v tomhle malinkatém slovíčku MY je obrovská síla.

Takže skromné přání na závěr – už jsem zmínila, že ve chvíli, kdy píšu tyto řádky, slavíme Velikonoce – takže přání pro naši profesi – spojme sílu tradice i svěžest jara a všeho nového a čerstvého, co si právě v těchto dnech nachází své místo na slunci. Vždyť už to tak funguje pěknou řádku let!

■ Ing. Magdalena Králová

Základní slovníček německé účetní a daňové terminologie – III. část

Daně

Co podléhá DPH?	Was unterliegt der Umsatzsteuer?
Částka včetně DPH	Bruttobetrag
Částka bez DPH	Nettobetrag
Částka daně	Steuerbetrag
Částka snižující daň (z příjmu FO)	Absetzbetrag
Částka snižující základ daně	Freibetrag
Daň z příjmu fyzických osob	Einkommensteuer
Daň z příjmu právnických osob	Körperschaftsteuer
Daň z přidané hodnoty	Umsatzsteuer
Daně placené srážkou resp. zálohou (např. u mzdy)	Abzugssteuern
Daně placené na základě vyměření (na základě daňového přiznání)	Veranlagungssteuern
Daně placené na základě vlastního výpočtu	Selbstbemessungsabgaben
Daňové zvýhodnění	Steuerbegünstigung
Daňové zvýhodnění na dítě	Kinderabsetzbetrag
Daňová povinnost	Steuerpflicht
Daňové přiznání	Steuererklärung
Daňové ztráty uplatnitelné v dalších letech	vortragsfähige Verluste
Daňový poradce	Steuerberater
Daňový únik	Steuerhinterziehung
Darování	Schenkung
Datum vystavení	Ausstellungsdatum
Datum zdanitelného plnění	Leistungszeitraum / Leistungszeitpunkt
Dědictví	Erbschaft
Dobropis	Gutschrift
Dodanění	Nachversteuerung
Dovoz ze země mimo EU	Einfuhr aus dem nicht-EU-Land
Důkazní prostředek	Beweismittel
Faktura	Rechnung
Měsíční nebo čtvrtletní přiznání DPH	Umsatzsteuervoranmeldung
Množství a běžné obchodní označení	Menge und handelsübliche Bezeichnung
Nadměrný odpočet	Vorsteuer
Nepřímé daně	indirekte Steuern
Kontrola finančního úřadu	Betriebsprüfung (Außenprüfung)
Neodečitatelné položky	nicht abzugsfähige Aufwendungen
Odkladný účinek	aufschiebende Wirkung
Odložená daň	latente Steuer
Odvolání	Berufung
Osvobození	Befreiung
Poplatky	Gebühren
Pracovní poměr, benefity	Sachbezüge

Právní moc	Rechtskraft
Právní prostředek	Rechtsmittel
Prodej podílů (na společnosti)	Beteiligungsveräußerung
Promlčení	Verjährung
Průběžné číslování	fortlaufende Nummer
Předpisy ohledně oceňování	Bewertungsvorschriften
Přímé daně	direkte Steuern
Příplatek za prodlení po splatnosti	Säumniszuschlag
Příslušný finanční úřad – místně	das zuständige Finanzamt – örtlich
Příslušný finanční úřad – věcně	das zuständige Finanzamt – sachlich
Rozdělení (vyplacení) zisku	Gewinnausschüttung
Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	Doppelbesteuerungsabkommen
Snížená sazba daně	der ermäßigte Steuersatz
Snížení daně na manžela nebo manželku bez vlastního příjmu	Alleinverdienerabsetzbetrag
Splatnost	Fälligkeit
Srážková daň	Quellensteuer
Středisko životních zájmů	gewöhnlicher Aufenthalt
Určující vliv	Maßgeblichkeit
Vlastní spotřeba	Eigenverbrauch
Vynětí s progresí	Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt
Výměna nebo obrat podobný výměně	Tausch oder tauschähnlicher Umsatz
Zajištění	Sicherstellung
Zápočet	Anrechnungsmethode
Základ pro výpočet daně	Bemessungsgrundlage
Zjištění / stanovení příjmů	Einkünfteermittlung

Přehled často používaných zkratek

BMGL	základ pro výpočet daně
BP	daňová kontrola
DBA	smlouvy o zamezení dvojího zdanění
Est	daň z příjmu fyzických osob
EstG	zákon o dani z příjmu fyzických osob
FA (Finanzamt)	finanční úřad
i.g. (inneregemeinschaftlich)	v rámci EU
KÖSt	daň z příjmu právnických osob
KÖStG	zákon o dani z příjmu právnických osob
LSt (Lohnsteuer)	daň z příjmu, ze mzdy/platu
MWR (Mehr – Weniger –Rechnung)	převod účetního výsledku na daňový základ
SR (Steuerrecht)	daňové právo
StB	daňový poradce
Ust	daň z přidané hodnoty
UVA	měsíční nebo čtvrtletní přiznání DPH
USt.-Id Nr. (D)/ UID (Ö)	DIČ pro účely DPH
VV (Verlustvortrag)	daňová ztráta uplatnitelná v dalších letech

Výhradně pro Bulletin Komory
připravila Ing. Dita Chrastilová, FCCA

POZVÁNKY NA NĚKTERÉ VZDĚLÁVACÍ AKCE V PŘÍŠTÍCH TÝDNECH

31. KVĚTNA 2011 (9.00–14.00 hod.)

DAŇOVÉ A ÚČETNÍ PROBLÉMY MALÝCH S.R.O.

lektor: RNDr. Ivan Brychta (daňový poradce)

vložné: 1 790,- Kč

zahrnuto do KPV v rozsahu 4,5 hodiny

14. ČERVNA 2011 (9.00–15.00 hod.)

DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB VČ. DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ

lektor: Ing. Jan Vorlíček (ředitel FÚ Hradec Králové v.v.)

vložné: 1 890,- Kč

zahrnuto do KPV v rozsahu 5 hodin

22.–23. ČERVNA 2011

ÚČETNÍ A DAŇOVÁ TERMINOLOGIE V NĚMČINĚ

lektorka: Ing. Dita Chrastilová, FCCA

(účetní expertka s dlouhodobou odbornou praxí v Rakousku)

vložné: 3 600,- Kč

zahrnuto do KPV v rozsahu 14 hodin

27. ČERVNA 2011 (9.00–14.00 hod.)

DOPADY NOVEL ZÁKONŮ O DANÍCH Z PŘÍJMŮ A DPH DO ÚČETNICTVÍ

lektorka: Ing. Ivana Pilařová (auditorka, daňová poradkyně)

vložné: 1 890,- Kč

zahrnuto do KPV v rozsahu 4,5 hodiny

PŘIPRAVUJEME

3.–10. ZÁŘÍ 2011

**INTERNÁTNÍ ŠKOLENÍ — JAK ROZVÍJET VZTAHY
A POZITIVNĚ KOMUNIKOVAT**

13.–15. ŘÍJNA 2011

INTERNÁTNÍ ŠKOLENÍ — PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE KOMPLEXNĚ

24.–26. LISTOPADU 2011

INTERNÁTNÍ ŠKOLENÍ — VÍCE TÉMAT

PROSINEC 2011

INTERNÁTNÍ ŠKOLENÍ — MZDOVÉ ÚČETNICTVÍ

Podrobnosti k akcím naleznete na

WWW.KOMORA-UCETNICH.CZ



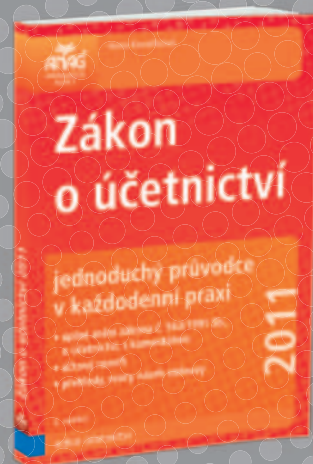
440 stran
kroužková vazba

559 Kč



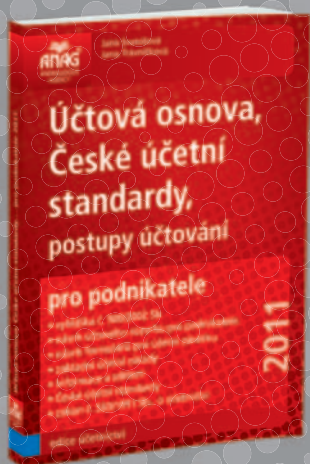
1032 stran
brožovaná

489 Kč



192 stran
brožovaná

199 Kč



352 stran
brožovaná

339 Kč



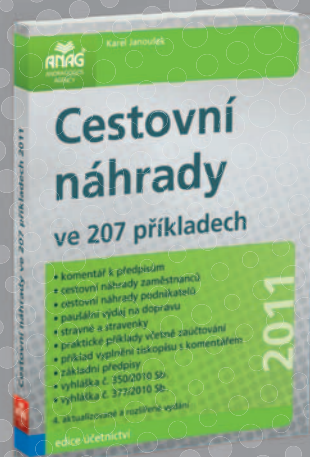
cca 450 stran
brožovaná

cca 430 Kč



360 stran + CD
brožovaná

469 Kč



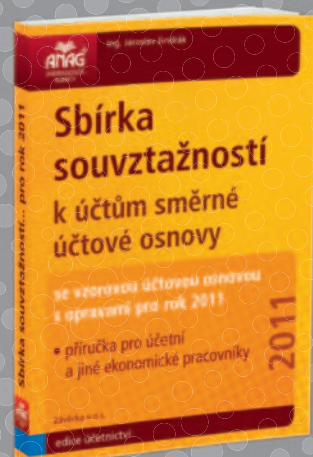
320 stran
brožovaná

259 Kč



352 stran + CD
brožovaná

519 Kč



312 stran
brožovaná

339 Kč



Bulletin Komory certifikovaných účetních
Redakce: Ladislav Zemánek
Vydání: květen 2011