

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 16.12.2015

PŘÍSPĚVEK JE V BODECH 1,2,3 UZAVŘEN BEZ ROZPORU

ke dni 16.12.2015,

V BODECH 4,5,6,7,8 UZAVŘEN S ROZPOREM

SPRÁVA DANÍ

**464/18.11.15 Účetní závěrka – problematika jejího zveřejňování a příkládání k
přiznání k dani z příjmů 11**

Předkládají: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osv. 984

Ing. Pavel Říha, daňový poradce, č. osv. 4597

MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 16.12.2015

**469/16.12.15 Příjmy ze zdrojů na území České republiky – souběh příjmů
a jejich zdanění 34**

Předkládá: Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D., daňový poradce č. 2959

Ing. Radek Novotný, daňový poradce č. 2986

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680

Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252

Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

Daň z příjmů

459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

DPH

467/16.12.15 Vývoz zboží v rámci řetězového obchodu

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Daň z příjmů

**468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné
činnosti**

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

1. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme některými aspekty bezúplatných příjmů, které od 1.1.2014 podléhají zdanění daní z příjmů s tím, že v této úpravě došlo poslední novelou ZDP (zákonem č.267/2014 Sb.) k některým změnám.

2. Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu

První otázkou, kterou je v souvislosti s danou věcí nutné řešit, je ustanovení, na základě kterého je nutné zvýšit základ daně v případě bezúplatného příjmu. Domníváme se, že tímto ustanovením je § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP:

„...16. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech a nejedná se o příjem osvobozený od daně nebo příjem, který není předmětem daně, nebo o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení....“.

Na základě tohoto ustanovení je nutné zvýšit základ daně za podmínky, že o daném bezúplatném příjmu nebude účtováno ve výnosech. V případě účtování ve výnosech se bude v takovém případě vycházet z účetnictví (viz. zejména ust. § 23 odst. 1 a 10 a od 1. 1. 2015 také ust. § 21h ZDP). Speciální úprava je pak v případě bezúplatných příjmů v podobě peněžitého daru na pořízení hmotného majetku a jeho technické zhodnocení, kdy takové příjmy snižují vstupní cenu a zároveň nejsou předmětem daně (§ 29 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 9 ZDP).

Související právní úpravou, k § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP je ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP, které naopak umožňuje základ daně snížit:

8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech,

Důvodová zpráva k § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP

„...Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů bude poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru), pokud o tomto příjmu nebude účtovat ve výnosech nebo pokud se nebude jednat o příjem osvobozený, resp. příjem, který nebude předmětem daně. V situaci, kdy tento bezúplatný příjem využije k dosažení dalších příjmů, navrhuje se, aby mohl o hodnotu tohoto příjmu výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit. Pokud bezúplatný příjem obdrží poplatník, který ho nevyužije pro dosahování dalších zdaňovaných příjmů (v podnikání), výsledek hospodaření ani rozdíl mezi příjmy a výdaji snižovat nebude...“.

Tato úprava je logická, protože vychází z toho, že pokud by poplatník obdržel jako bezúplatný příjem peněžní prostředky a ty následně použil způsobem splňujícím podmínky § 24 odst. 1 ZDP, byl by celkový základ daně stejný – tzn. příjem peněžních prostředků by byl zdanitelný příjem a vynaložení prostředků by bylo daňově relevantním nákladem. Pokud půjde o poskytnutí nepeněžitého plnění (bezúplatný příjem), bude výsledný dopad na základ daně z příjmů u příjemce kombinací ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP stejný. Příkladem aplikace dané právní úpravy může být situace, kdy například malíř pro firmu zadarmo vymaluje kancelář. Na straně dané firmy bude základ daně zvýšen dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a zároveň vzhledem k používání dané kanceláře pro účely podnikání bude možné základ daně o tu samou částku snížit dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Domníváme se, že stejným způsobem je možné aplikovat dané ustanovení na:

a) Bezúročné zápůjčky, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití poskytnutých peněžitých prostředků z titulu bezúročné zápůjčky, resp. uspořené prostředků, které nebude možné vynaložit na úroky.

b) Výpůjčky a výprosy, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití majetku získaného výpůjčkou či výprosou.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví. Opačný výklad by představoval nepřipustnou diskriminaci mezi FO a PO, což bez relevantního odůvodnění takového postupu není možné (viz. rozsudek NSS 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15.5.2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15.5.2014).

V dané souvislosti je nutné zdůraznit, že v případě bezúročné zápůjčky, dále v případě výpůjčky a výprosy, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, jelikož došlo k vypuštění věty, která vycházela z toho, že ustanovení § 23 odst.

7 ZDP se použije i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Z relevantní judikatury totiž jednoznačně vyplývá, že dle znění platného do 31.12.2013 se ustanovení § 23 odst. 7 ZDP v takových případech nemělo aplikovat (viz. 5 Afs 174/2006-70, 5 Afs 143/2006-72 ze dne 17.8.2007, 2 Afs 146/2006-76 ze dne 17.7.2007).

2.1. Závěr k bodu 2.

2.1.1 V případě, kdy je poplatníkovi bezúplatně poskytnuta služba (například vymalování kanceláře, zadarmo vedené účetnictví a podobně), kterou využije tak, že jsou naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (přičemž nejde o použití na příjmy, které nejsou předmětem daně a jsou od daně osvobozeny), bude postupováno tak, že o stejnou částku bude základ daně zvýšen (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a zároveň bude o stejnou částku základ daně snížen (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2. Stejným způsobem, jak je uvedeno v bodě 2.1.1., bude postupováno v případě:

2.1.2.1. Bezúročných zápůjček, kdy o neuplatněný obvyklý úrok bude u příjemce takové bezúročné zápůjčky základ daně zvýšen a zároveň v případě, kdy použití prostředků z titulu zápůjčky splní podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP, bude základ daně o tu samou částku snížen (kombinace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2.2. výpůjček a výpros, kdy o hodnotu majetkového prospěchu získaného přijetím bezúplatné výpůjčky či výprosy majetku bude u příjemce výpůjčky (vypůjčitele) či výprosy (výprosník) základ daně zvýšen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a současně o totožnou částku bude základ daně snížen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

2.1.3. V případě bezúročné zápůjčky, a dále v případě výpůjčky a výprosy, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

2.1.4. Závěry dle bodu 2.1.1 až 2.1.3. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

3. Forma uplatnění práva na snížení základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP v plném rozsahu zní, cit.: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 c) lze snížit o 8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento*

bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech“

Z citovaného textu vyplývá, že toto snížení výsledku hospodaření výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji je dispozitivní – viz. „*lze snížit*“.

Dle našeho názoru však platí, že toto snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

3.1. Závěr k bodu 3.

V návaznosti na naplnění jednoho ze základních principů správy daní – tj. správné stanovení daně – platí, že snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP.

4. O jakou částku upravovat základ daně v návaznosti na popis a závěry obsažené v bodě 2.

Jak bylo v předcházejícím bodě 2. uvedeno, dochází v popsáných případech realizace bezúplatných příjmů k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP. V těchto ustanoveních však ZDP neřeší částku, resp. výši úpravy základu daně. Pro tyto účely je nutno získané (přijaté) bezúplatné příjmy rozdělit do dvou kategorií:

- a) peněžní
- b) nepeněžní (tj. včetně různých majetkových prospěchů)

ad a) zde není problém s určením výše (částky) úpravy základu daně – částka zvyšující základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude dána jmenovitou hodnotou získaných peněžních prostředků (peněžních darů); základ daně pak bude ve většině případů snížen prostřednictvím řádně zaúčtovaného nákladu (při splnění podmínek § 24 odst. 1, popř. navazujících ustanovení ZDP), který bude následně hrazen ze získaných peněžních darů

ad b) v tomto případě je dle našeho názoru nutno pro účely správného vyčíslení základu daně použít pro ocenění nepeněžního bezúplatného příjmu (včetně majetkového prospěchu) úpravu z ustanovení § 23 odst. 6 ZDP a ocenit tyto nepeněžní příjmy podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud ZDP nestanoví jinak (viz. např. nepeněžní příjem u pronajímatele z titulu bezúplatně přenechaného tech. zhodnocení provedeného nájemcem).

4.1. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na závěry provedené v rámci bodu 2. a 3. a dále v návaznosti na popis obsažený výše v bodu 4. doporučujeme přijmout závěr, že při splnění podmínek uvedených v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, je dopad těchto ustanovení do úprav základu daně neutrální – tzn., že totožná částka je položkou zvyšující a současně i položkou snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji. To platí např. i v případě opakujících se plnění a jejich ocenění v návaznosti na § 3 odst. 3 písm. b) ZDP – tj. jednorázové zvýšení i snížení výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP o celý pětinasobek hodnoty ročního plnění. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci.

4.2. Závěr k bodu 4.

S ohledem na závěr obsažený v bodu 4.1. pak platí, že případná dodatečná úprava výše částky zvyšující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude současně uplatněna jako úprava výše částky snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP. Tento závěr samozřejmě neplatí v případě, kdy nebudou naplněny podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, to je například v případě použití daných plnění k reprezentaci

4.3. Závěr k bodu 4.

V návaznosti na výše uvedené skutečnosti a závěry a při použití zásady hospodárnosti v daňovém řízení pak není třeba dokládat precizní ocenění bezúplatných příjmů např. znaleckými posudky, pokud jsou naplněny podmínky pro plné zvýšení i snížení výsledku hospodaření či rozdílu mezi příjmy a výdaji dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Výše uvedené závěry doporučujeme přijmout i s ohledem na skutečnosti dále popsanné v následujícím bodě 5, který navazuje na dosti nejasné a nejednoznačné znění důvodové zprávy k předmětným ustanovením.

5. Případy, kdy nejde o bezúplatný příjem a důsledky, které z toho vyplývají

V dané souvislosti vzniká otázka, zda všechny případy, kdy zde není úhrada, je nutné posoudit z hlediska ZDP jako bezúplatný příjem (tento pojem není v ZDP jakkoliv blíže definován) se všemi důsledky, které z tohoto vyplývají a to i v souladu s tím, co je výše uvedeno pod bodem 2. *Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu.* Domníváme se, že tomu tak není, o čemž svědčí i důvodová zpráva k novele zákona č.267/2014 Sb.:

Důvodová zpráva K § 19b odst. 1 písm. d):

„...Dále se z důvodu zajištění stejného daňového režimu majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití u daně z příjmů fyzických a právnických osob se tento příjem přesouvá z režimu vynětí předmětu daně do režimu osvobození od daně z příjmů. Současně se navrhuje obdobný limit pro osvobození jako u daně z příjmů fyzických osob v § 4a písm. m) bodě 4.

Samotná forma „smlouvy o výpůjčce nebo výprose“ nemusí automaticky znamenat, že se jedná o bezúplatný příjem. Tato smlouva může být součástí daleko širších smluvních ujednání v rámci ekonomických vztahů.

Navržená úprava se proto nepoužije například u výpůjčky v režimu zajištění závazku převodem práva, kde vypůjčitel nezískává žádný prospěch a tento institut je v první řadě využíván k eliminaci rizik na straně věřitele a je srovnatelný se zástavním právem v případě nemovitostí. Stejně tak se nepoužije při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele a dále v případě výpůjček muzejních a galerijních předmětů pro různé expozice u veřejně prospěšných poplatníků.....“.

Z výše uvedené důvodové zprávy vyplývá, že v případech zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a také při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele, se pro účely ZDP nejedná o bezúplatný příjem. Tento výklad vychází z ekonomické podstaty popsanych operací. Je samozřejmé, že vlastní výpůjčka je sama o sobě i v těchto případech bezúplatná. Je však nezbytné zohlednit i ostatní související a vzájemně provázané právní vztahy. Z nich pak jednoznačně vyplývá, že bezúplatný příjem vypůjčiteli v těchto případech nevzniká. Je totiž nezbytné zohlednit ekonomickou podstatu daných vzájemně provázaných právních vztahů (viz. například rozsudek II. ÚS 438/2001 ze dne 2. 10. 2002). V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou jde z ekonomické podstaty věci o formu pořízení majetku. Při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek jde o součást smluvních podmínek úplatné operace (dodávek zboží), která je obecně pro obě strany ekonomicky výhodná i při zohlednění předmětné výpůjčky. Proto v těchto případech nebude na straně vypůjčitele docházet k dodanění z titulu bezúplatného příjmu.

Domníváme se, že v souladu s touto ekonomickou podstatou daných operací je nezbytné na uvedené dva případy pohlížet i z hlediska možnosti uplatnění nákladů na opravy vypůjčeného majetku. To znamená, že v těchto případech je možné u vypůjčitele uplatňovat náklady na opravy do daňově uznatelných nákladů a to i v případech kdy se nejedná o běžné (obvyklé) opravy dle § 2199 odst.1 o.z.. Tento závěr není v rozporu ani s rozhodnutím NSS 2 Afs 76/2009-81 ze dne 5.2.2010 + I. ÚS 1245/10 ze dne 15.9.2010. Toto rozhodnutí řešilo specifický případ pronájmu pily mezi podnikateli, což je jiná situace, než výše uvedené dva případy.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP (bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví). To platí bez ohledu na to, že uvedená část důvodové zprávy se týká pouze PO. Opačný výklad by představoval nepřípustnou diskriminaci mezi FO a PO, což je nepřípustné (viz. 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15. 5. 2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15. 5. 2014). Mimo to z důvodové zprávy nevyplývá, že by v případě FO měl v těchto případech platit jiný výklad než v případě PO. Takový závěr by byl v rozporu s ekonomickou podstatou věci, jak je popsáno výše.

Dále se domníváme, že existují i jiné případy, kdy není sjednána cena a přesto v těchto případech nevzniká bezúplatný příjem. Pokud vyjdeme z ekonomické podstaty dané transakce, je dalším takovým případem

a) Poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem do obchodní korporace či družstevníka do družstva. V těchto případech je totiž také nutné vyjít z ekonomické podstaty dané operace. Prospěch z takovéto bezúročné zápůjčky nenaplňuje již ze své ekonomické podstaty charakteristiku bezúplatného plnění. Při poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem za účelem posílení finanční situace společnosti je dle našeho názoru nesporné, že lze objektivně identifikovat protiplnění získané ve vztahu k poskytnutému financování (spočívající zejména v očekávaném zvýšení hodnoty podílu, příp. možnosti získání vyšších podílů na zisku). To, že nejde na straně obchodní korporace či družstva o bezúplatný příjem, vyplývá z toho, že obchodní korporace použije poskytnuté i uspořené prostředky k dosažení vyššího zisku. Tím, že zde nebudou účtovány úroky, bude mít obchodní korporace vyšší zisk a tím i vyšší vlastní kapitál. Společník tedy neposkytuje obchodní korporaci bezúplatnou zápůjčku proto, aby se společnost obohatila, ale proto, aby naopak došlo k nárůstu zisku a vlastního kapitálu obchodní korporace. Lze ostatně též argumentovat, že případný prospěch získaný v souvislosti bezúročnou zápůjčkou společníka má z ekonomického hlediska obdobné dopady jako zvýšení jeho vkladu do vlastního kapitálu společnosti, což dle existujících výkladů nepředstavuje bezúplatný příjem přijímající společnosti. V případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál, ostatně judikatura jednoznačně potvrdila závěr, že nejde o bezúplatnou operaci (viz. 7 Afs 100/2012 ze dne 27.2.2013, 7 Afs 3/2005-80 ze dne 27.7.2006-NSS 12/2006, str. 1099 č. 996/2006 Sb). Podobně jako v případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál dochází i v tomto případě k navýšení vlastního kapitálu. To se pozitivně projeví na výši vlastního kapitálu obchodní korporace či družstva i na výši zisku a tím i na vyšších podílech na zisku. Všechny tyto skutečnosti jsou z pohledu společníka pozitivní a následně se projeví i na jeho následných vyšších příjmech (ať již z titulu prodeje obchodního podílu či podílu na zisku). Nadto, byla nová úprava bezúplatných plnění zavedena do ZDP v souvislosti s „včleněním“ úpravy daně darovací do ZDP. V zásadě by tedy rozsah případů, na které dopadá nová úprava bezúplatných plnění, neměl být odlišný. Tento výklad je v souladu s ustálenou správní praxí z hlediska právní úpravy platné do 31.12.2013, kdy se z hlediska daně darovací dlouhodobě MF i GŘ vycházelo z toho, že nejde o

bezúplatnou operaci, kdy by bylo nutné dodávat na straně společnosti majetkový prospěch (viz. například, Stanovisko MF ze dne 14. 5. 1998 „Půjčka společníka do společnosti“ – bezúročná půjčka společníka do společnosti nepředstavuje majetkový prospěch. (Ing. Zdeněk Morávek, Poskytnutí úvěrů a půjček mezi jednateli, společníky a společnostmi DHK 21/2009, str. 13), Odpověď Ing. Bachora na dotaz č.2 na str. 64 FDÚB I/2009, Odpověď Ing. Bachora na dotaz č. 2 na str. 50 až 51 (FDÚB II/2009) Ing. Drahomíra Martinová, Zápůjčky (bezúročné a nízkouročené) v roce 2014 z hlediska daně z příjmů, str. 43-48, FDÚB IV/2014). Interpretace, že by shodná situace měla být vykládaná pro účely ZDP odlišně, by tak byla v přímém rozporu s dřívější správní praxí v oblasti daně darovací a daňovým režimem bezúplatných plnění. Výše nastíněný koncept je ostatně promítnut také v úpravě cen obvyklých. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP explicitně umožňuje odchýlit se od pravidel tržních podmínek v případech, kdy člen korporace poskytuje své korporaci financování a případná odměna za tuto službu je sjednána nižší, než jaká by byla dosažena v případě, že by se jednalo o nespojené subjekty.

Obdobně by (ze stejných důvodů, jak je uvedeno výše) uvedené závěry měly platit i v případě:

a) Ručení společníka za obchodní korporaci (její dluhy), které je členem a družstevníka za družstvo. Ekonomická podstata tohoto vztahu je shodná s poskytnutím bezúročné zápůjčky uvedené v bodě a). Navíc záměr respektovat uvedenou ekonomickou podstatu takových vztahů dle našeho názoru vyplývá i z důvodové zprávy.

b) Vznik jakéhokoli právního vztahu ze zákona popř. jiného právního předpisu, který nemůže poplatník přímo ovlivnit. Jako příklad lze uvést zákonné ručení za dluhy v případě rozdělení obchodní společnosti v návaznosti na příslušná ustanovení zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění p.p. – při tomto (samozřejmě bezúplatném zákonném) ručení dle našeho názoru u příjemce ručení nevzniká žádný majetkový prospěch, který by měl zvyšovat základ daně, ale přitom při běžném smluvním bezúplatném ručení lze sledovat vznik majetkového prospěchu a pak uplatnění postupů dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

5.1. Závěr k bodu 5.

5.1.1. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek, nejde o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně u vypůjčitele.

5.1.2. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek může vypůjčitel uplatnit náklady na opravu.

5.1.3. Závěry dle bodu 3.1.1 a 3.1.2. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

5.1.4. V případě bezúročné zápůjčky společníka do obchodní korporace či družstevníka do družstva nejde o u obchodní korporace o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.5. V případě ručení společníka za obchodní korporaci a družstevníka za družstvo nevzniká bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.6. Při vzniku bezúplatného právního vztahu přímo ze zákona, popř. jiného právního předpisu nedochází k bezúplatnému příjmu (viz. příklad se zákonným ručením).

6. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR

Odloženo

PŘÍSPĚVEK JE V BODECH 1,2,3 UZAVŘEN BEZ ROZPORU**ke dni 16.12.2015,****V BODECH 4,5,6,7,8 UZAVŘEN S ROZPOREM****Správa daní****464/18.11.15 Účetní závěrka – problematika jejího zveřejnění a přikládání k přiznání k dani z příjmů**

Předkládají: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osv. 984
Ing. Pavel Říha, daňový poradce, č. osv. 4597
MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

1. Úvod

Účetní jednotky sestavují k rozvahovému dni účetní závěrku dle § 18 zákona o účetnictví (dále jen "ZÚ"). Účetní jednotkou může být jak právnická osoba, tak fyzická osoba. Účetní závěrku je podle § 21a ZÚ nutno publikovat, a to **v elektronické podobě**. Nesplnění této povinnosti je zatíženo sankcí.

Výše uvedené osoby jsou ve většině případů také povinny podávat daňové přiznání k dani z příjmů. Přiznání k dani z příjmů se činí na tiskopise vydaném Ministerstvem financí (dále jen "MF") nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem dle § 72 odst. 1 daňového řádu (dále jen "DŘ"). Jako přílohu lze k tiskopisům požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní (§ 72 odst. 2 DŘ).

Cílem tohoto koordinačního výboru je vyjasnit a sjednotit některé praktické otázky publikace účetní závěrky ve Sbírce listin OR a sjednotit obsah i formu poskytovaných účetních údajů v příloze k přiznání k dani z příjmů.

2. Účetní závěrka a její zveřejnění

Účetní jednotky se dopustí přestupku nebo správního deliktu (srov. § 37 a §37a ZÚ) v případě, že nezveřejní účetní závěrku.

Účetní závěrka je definována v § 18 ZÚ. Přitom ze zákonného textu je poměrně jasně zřejmé, že účetní závěrka je dokument, který jako nedílný celek tvoří rozvaha, výsledovka a příloha, a obsahuje povinné náležitosti stanovené v odst. 2. Mezi nimi zejména vyčnívají **podpisové záznamy** určených osob. Rozborem zákonného textu lze dojít k závěru, že pokud chybí některá část (např. rozvaha), nebo některá povinná náležitost (např. název účetní jednotky, rozvahový den nebo podpisový záznam) nejde ve smyslu zákona vůbec o účetní závěrku.

V praxi lze z pohledu řešené problematiky rozeznat dvě **základní formy** účetní závěrky – listinnou a elektronickou.

Listinou formou účetní závěrky se rozumí účetní závěrka v listinné, papírové podobě. Splnění podmínky § 18 odst. 2 zákona o účetnictví je dáno vlastnoručním podpisem osoby tam uvedené.

Elektronickou formou účetní závěrky se rozumí účetní závěrka ve formě datového souboru. Splnění podmínky § 18 odst. 2 zákona o účetnictví je dáno uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě, který zaručuje průkaznou a

jednoznačnou původnost osoby uvedené v § 18 odst. 2 zákona o účetnictví ve formě datového souboru. S ohledem na to, že se účetní závěrka publikuje samostatně, nepřipadá v úvahu jako forma průkaznosti identity odpovědné osoby a neporušenosti obsahu zabezpečená přenosová cesta – tedy např. systém datových schránek nebo přihlášení k aplikaci - srov. např. ust. § 71 odst. 1 písm. b) a c) DŘ. Uvedené formy kvalifikovaných podání zajišťují sice příjemci (správci daně nebo obdobně soudu) identitu podatele a neporušenost obsahu zprávy, včetně příloh, ale nenesou tuto informaci dále; jakmile je (např.) účetní závěrka publikována ve veřejné internetové síti (na **www.justice.cz**), tato informace se ztrácí a dokument tam uvedený se pak jeví jako obyčejný „nepodepsaný“ datový soubor – není tedy v dikci zákona o účetnictví opatřen „podpisovým záznamem“.

Máme za to, že smyslem publikace účetní závěrky je zpřístupnění vybraných účetních údajů třetím stranám, dodavatelům, odběratelům, bankám a státním institucím a tedy že (např.) absence podpisového záznamu by nemusela znamenat nutně porušení zákona o účetnictví a nemusela vést automaticky k uložení sankcí. Viz v dalším textu otázka č. 4.

První praktický problém – jednotlivě nebo vcelku?

Zákon o účetnictví v § 18 odst. 1 výslovně uvádí, že účetní závěrka je **nedílný celek**.

Při prostém čtení textu zákona se tedy zdá, že účetní závěrka musí být nutně jeden dokument. V listinné podobě tedy několik listů papíru vzájemně spojených (např. prošíti) obdobně, jako je to předepsáno například u notářských zápisů. V takovém případě je evidentní, že podpisový záznam (nebo záznamy u více osob) může být na celý dokument jen jeden. V praxi se ovšem setkáváme nejčastěji s tím, že každá vyjmenovaná součást účetní závěrky, tedy **rozvaha, výsledovka a příloha**, je tvořena samostatným dokumentem a podpisové záznamy pak bývají na každé části účetní závěrky samostatně. Je to koneckonců dáno i zvykem, že účetní výkazy rozvaha a výsledovka mají normalizovaný tvar tabulky, kdežto příloha je zpravidla tvořena volným textem. Tento postup byl léta akceptován i kontrolními orgány finančních úřadů a lze jej tedy směle označit za zavedenou správní praxi.

Otázka č. 1: Lze považovat i sestavení listinné účetní závěrky ve více samostatných dokumentech při splnění všech zákonných povinností za účetní závěrku sestavenou dle § 18 ZÚ, nebo je nutno mít dokument jeden, kdy jeho části jsou neoddělitelně spojeny stejně, jako např. u notářského zápisu?

Dílčí závěr č. 1 Na základě zažité správní praxe je za účetní závěrku splňující ustanovení § 18 zákona o účetnictví považováno několik samostatných listin opatřených podpisovým záznamem příslušné osoby (osob).

Obdobná situace je i v případě účetních závěrek **v elektronické podobě**. I zde je obvyklé, že výkazy mají tvar tabulky a tedy lze zde primárně očekávat například formát xls/xlsx, příloha pak v některém textovém formátu – doc/docx, rtf, txt, apod. Z praktických důvodů je pro uživatele i snadnější převést textový dokument do jednoho PDF souboru a tabulku do druhého PDF souboru. Stejně jako výše předpokládáme, že v elektronické podobě dokumentu by v případě existence samostatných souborů byl podpisový záznam (ev. záznamy) připojeny ke každému samostatnému souboru a každý samostatný soubor by obsahoval také veškeré další povinné náležitosti ve smyslu § 18 odst. 2 ZÚ. Druhou alternativou je umístění veškerých částí účetní závěrky **do jednoho dokumentu – do nedílného celku**. Z různých praktických důvodů to bude znamenat transformaci tabulkových dat na data textová a tedy

využití především formátu pdf/pdfA, nebo formátů doc/docx, rtf, txt apod. S ohledem na předepsanou formu (viz níže) ani jiný formát, než PDF nepřichází v úvahu.

Stanovisko GFŘ:

Výše uvedený popis opatřování podpisovým záznamem statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisovým záznamem osob vymezených zákonem o účetnictví vychází z dříve vydávaných oficiálních formulářů Ministerstva financí Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty, kde skutečně byly na jednotlivých formulářích uváděny podpisové záznamy. Ministerstvo financí nyní nevydává žádný oficiální formulář účetní závěrky, avšak uváděný postup je mnohými účetními jednotkami aplikován i nadále. Zákon o účetnictví nestanoví povinnost opatřit podpisovým záznamem samostatně jednotlivé části účetní závěrky, ale účetní závěrku jako takovou.

Již dlouhou dobu platí, že výkazy nemají stanovenou podobu "formuláře", ale účetní vyhlášky vymezují obsah a rozsah výkazů a údajů v nich uvedených. Nelze tedy aplikovat uvedený závěr, že v obvyklé správní praxi je akceptován normalizovaný tvar tabulky u rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Nelze pak souhlasit s dílčím závěrem, neboť i přes zažitá postupy v rámci správní praxe zákon o účetnictví vymezuje účetní závěrku jako nedílný celek a nikoliv jako její jednotlivé části.

Otázka č. 2: Lze považovat i sestavení elektronické účetní závěrky ve více samostatných souborech při splnění všech zákonných povinností za účetní závěrku sestavenou dle § 18 ZÚ, nebo je nutno mít jeden soubor?

Dílčí závěr č. 2 Obdobně jako v listinné podobě je za účetní závěrku splňující ustanovení § 18 zákona o účetnictví považováno několik samostatných datových souborů opatřených podpisovým záznamem příslušné osoby (osob).

Stanovisko GFŘ:

Shodně jako u předchozího bodu. Navíc lze uvést, že v případě elektronického podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických, respektive fyzických osob včetně přílohy ve formě vybraných údajů z účetní závěrky, není požadován podpis, ale uvedení osoby, jejíž podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce, která byla podkladem pro zpracování této přílohy (viz obrázek níže).

Osoba, jejíž podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce, která byla podkladem pro zpracování této přílohy (?)

Zde je nutné také zmínit, že i elektronicky podaná přiznání lze opatřit zaručeným elektronickým podpisem. Současně lze také dle stanoviska Ministerstva financí v případě podpisu účetní závěrky využít zaručený elektronický podpis s ohledem na § 33a zákona o účetnictví s tím, že účetní závěrka je považována za účetní záznam.

Dalším bodem je **převod z jedné formy do druhé**. Význam tohoto bodu a hlavní důvod existence tohoto příspěvku pak spočívá v pravidlech pro publikaci účetní závěrky.

Základem jsou ustanovení § 66 a § 67 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Dále pak v § 22 odst. 1 je uvedeno: „Návrh

na zápis lze podat v listinné nebo elektronické podobě; **to platí obdobně pro dokládání** listin o skutečnostech uvedených v návrhu na zápis a **listin zakládáných do sbírky listin. Vláda stanoví, které návrhy na zápis a listiny lze podávat pouze v elektronické podobě.**“

Jedná se o nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kde v § 18 se uvádí: „Listiny, které se zakládají do sbírky listin, jimiž se nedokládají skutečnosti uvedené v návrhu na zápis, změnu nebo výmaz zápisu ve veřejném rejstříku, se podávají **pouze v elektronické podobě ve formátu Portable Document Format** (přípona pdf).“ Je tedy evidentní, že je žádoucí sestavovat účetní závěrku (nebo její části – viz otázka č. 2) **rovnou ve formátu pdf**, nebo, je-li sestavena v listinné podobě, je nutno ji do tohoto formátu konvertovat.

Aniž bychom chtěli zabíhat do technických detailů lze principiálně získat dokument ve formátu pdf dvěma cestami:

1. přímým převodem z jiného formátu (např. v programu MS Word pomocí funkce „uložit jako pdf“) – dále jen „prostá konverze“, nebo
2. pomocí skenovacího zařízení (dále jen „obrázek pdf“).

Velmi častým způsobem je i použití softwarového programu pro „tisk do pdf“, takové programy jsou označovány jako „virtuální pdf tiskárny“ – z pohledu systematiky jde opět o převod ad 1.

Výhodou prosté konverze ad 1. je skutečnost, že takto vyrobený soubor pdf má velmi často **řádově** menší datový objem (velikost) a bývá zpravidla i čitelnější, než prostá obrazová kopie (ad 2.) pomocí skeneru, neboť zde je obrazová kvalita dána mnoha faktory od rozlišení skeneru až po čistotu skla. Metoda ad 1. je koneckonců doporučována jak na serveru Ministerstva spravedlnosti, tak i IT odborníky MF (používá se např. pro opis podání v aplikaci EPO) nebo Ministerstvo vnitra např. pro posílání příloh datovými schránkami.

Výhodou (a zároveň nevýhodou a nebezpečím) **obrázku pdf** je ovšem skutečnost, že zobrazuje např. i obrázek podpisového záznamu na listinné účetní závěrce. Jde o postup, který je navíc normován v příloze č. 1 vyhlášky MV č. 193/2009 Sb., o stanovení podrobností provádění autorizované konverze dokumentů.

Jediný prakticky použitelný a **právně závazný způsob**, jak převést účetní závěrku v listinné podobě do podoby elektronické je autorizovaná konverze ve smyslu § 22 zákona č. 300/2008 Sb., (dále jen „autorizovaná konverze“). Avšak pouze v případě, že účetní závěrka není ve smyslu § 24 odst. 5 písm. b) zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen "ZoDS") jedinečný dokument. Účetní závěrka není vyjmenována v tomto ustanovení a lze se domnívat, že ani není nijak podobná např. geometrickému plánu, rysu či technické kresbě.

Otázka č. 3: Lze účetní závěrku považovat ve smyslu ust. § 24 odst. 5 písm. b) zákona č. 300/2008 Sb. (dále jen „ZoDS“), za jedinečný dokument?

V případě kladné odpovědi na otázku č. 3 **nelze autorizovanou konverzi vůbec provést.**

Autorizovanou konverzi není možné provést, pokud by v závěrce byly např. škrty - srov. § 24 odst. 5 písm. c) ZoDS – nebo pokud by jej účetní jednotka nebo auditor označili plastotypovou značkou – srov. § 24 odst. 5 písm. e) ZoDS.

Metodou popsanou v příloze č. 1 vyhlášky MV č. 193/2009. Sb., vznikají poměrně velké datové soubory. V případě záporné odpovědi na otázky č. 1 a především č. 2 je velmi pravděpodobné, že autorizovanou konverzí vznikne soubor, jehož datová velikost bude velká.

Předně takovou účetní závěrku nebude možné zaslat jako přílohu e-podání ve formátu XML přes aplikaci EPO, neboť velikost přílohy má limit jednoho souboru max. 4 MB. Tato aplikace je tak pro odesílání účetních závěrek prakticky nepoužitelná.

Proto mnozí uživatelé raději použijí datové schránky. Avšak i datové schránky mají limit, a to 10 MB dle § 5 vyhlášky MV č. 194/2009 Sb. Datově větší soubor s účetní závěrkou nebude moci být odeslán ani prostřednictvím systému datových schránek – k tomu srov. § 7 písm. b) ZoDS, a § 22 odst. 3 zákona 304/2013 Sb.

Jinými slovy, ani **autorizovaná konverze nejspíše nebude díky současným technickým parametrům elektronických systémů státní správy vždy možná nebo vhodná.**

V případě autorizovaných konverzí spatřujeme ještě jednu překážku. Není totiž bez příčiny, že více než 95 % účetních závěrek, které jsou zveřejněny na serveru www.justice.cz ve sbírce listin jsou **prosté obrazové kopie**, nikoli dokumenty, které by byly sestaveny přímo v elektronické podobě, nebo u nich byla provedena autorizovaná konverze. Máme za to, že hlavní překážkou, proč se v současnosti autorizovaná konverze v případě účetních závěrek, a obecně v celém daňovém řízení, prakticky nepoužívá, je její **cena** – zejm. u rozsáhlejších dokumentů a drobnějších účetních jednotek je tento postup luxusem, který se nikomu nevyplatí, zejména pokud není ze zákona povinný. Přitom není tajemstvím, že velké společnosti již pochopily velkou výhodu autorizované konverze a veškerou svoji interní komunikaci s účetními doklady provádějí v elektronické podobě právě s konvertovanými listinami. Jenže předpokladem pro takový postup a celkové zlevnění je nutnost provádět takovou činnost v masívním měřítku, nikoli ojedinele – náklady na vyškolení, certifikaci a technické vybavení se prostě musejí rozložit na tisíce a tisíce konverzí.

Řešením *de lege ferenda* je **rozšíření okruhu osob oprávněných provádět autorizovanou konverzi právě o daňové poradce**. Pokud by daňový poradce směl konverzi provádět, byl by schopen například zahrnout náklady na ni již do ceny za zpracování daňového přiznání. Obdobně, jako účetní závěrku by tak mohl klientům konvertovat i další přílohy k daňovému přiznání, jejichž počet se neustále zvyšuje. Větší množství takto konvertovaných listin by pak zpětně zlevňovalo náklady nutně vynaložené při zavedení takové služby. Možný návrh novely příslušných ustanovení zákona č. 300/2008 Sb. je v příloze č. 1.

V současné době je faktem, že autorizovanou konverzi účetní závěrky (a dalších příloh např. k daňovému přiznání – viz dále) **prakticky nikdo neprovádí**. Prostým nahlédnutím do Sbírky listin na www.justice.cz si lze ověřit, že drtivá většina listin, které jsou zde publikovány, jsou buď experty dat do formátu pdf (tedy postupem ad 1. výše) nebo obrázky pdf postupem ad 2. **V každém případě na těchto dokumentech vždy chybí podpisový záznam, tedy povinná náležitost ve smyslu § 18 odst. 2 ZÚ.**

Při striktním výkladu by drtivá většina účetních jednotek nesplnila zákonnou povinnost ve smyslu § 21a ZÚ a měla by býti postížena stejnou sankcí jako ty, které

do Sbírký listin účetní závěrku nezaslaly. **Máme za to, že tento striktní výklad není správný.**

Pro naplnění smyslu a účelu zákona **postačí toliko zveřejnění obsahu účetní závěrky. Obsahem účetní závěrky** zde rozumíme rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce (§ 18 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví), které nejsou účetní závěrkou z důvodu chybějícího podpisového záznamu dle § 18 odst. 2 zákona o účetnictví, avšak ve všech ostatních ohledech (především obsahové náplni) jsou shodné s účetní závěrkou. V současné době zveřejnění pouhého obsahu účetní závěrky není ani správnými orgány sankcionováno a tedy považujeme možnost zveřejnění pouhého obsahu za zavedenou správní praxi.

Stanovisko GFR:

K problematice automatizované konverze Generální finanční ředitelství není oprávněné se vyjadřovat, neboť není vyjmenovaným orgánem (§ 23 odst. 1 ZEÚ), který konverzi může provádět. Případné požadavky na legislativní úpravy zákona lze uplatňovat u Ministerstva vnitra.

Otázka č. 4: Lze za splnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku ve smyslu § 21a ZU považovat situaci, kdy účetní jednotka zveřejní toliko obsah účetní závěrky bez podpisového záznamu?

Dílčí závěr č. 4 Za splnění povinnosti dle § 21a zákona o účetnictví je považováno i zveřejnění obsahu účetní závěrky bez podpisového záznamu.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas s dílčím závěrem. Zákon o účetnictví v § 18 v odst. 2 mimo dalšího uvádí, že: "... a musí k ní být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. a) až c), podpisový záznam účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) nebo podpisový záznam osob stanovených v § 4a účetní jednotky podle § 1 odst. 2 i) až l); připojením uvedeného podpisového záznamu se považuje účetní závěrka za sestavenou podle písm. f). ..."

Z uvedeného vyplývá, že podpisový záznam musí být připojen vždy tam, kde to zákon normuje, tudíž nelze připustit ani výkladem, že by se zveřejnila účetní závěrka bez podpisového záznamu, a to také s ohledem na skutečnost, že účetní závěrka před jejím schválením musí být sestavena a aby byla považována za sestavenou, musí obsahovat podpisový záznam (viz výše).

Otázka č. 5: V případě, že na otázku č. 4 GFR odpoví kladně, je možno akceptovat jak soubor vytvořený prostou konverzí, tak i obrázek pdf, obojí tedy bez podpisového záznamu?

Stanovisko GFR:

K otázce č. 5 se GFR nevyjadřuje, neboť na otázku č. 4 neodpovědělo kladně.

Otázka č. 6: V případě, že GFR neodpoví kladně na otázku č. 4, tedy bude vyžadovat, aby účetní závěrka byla zveřejněna elektronicky ve formátu PDF s podpisovým záznamem tvořeným elektronickým podpisem, nebo aby byla

autorizovaně konvertována, může GFŘ zajistit, aby nebyly ze strany orgánů finanční správy sankčně postihovány účetní jednotky, které si povinnost zveřejnit závěrku doposud splnily publikací obsahu účetní závěrky bez podpisového záznamu? Navrhujeme, aby se takto přísný režim neuplatnil alespoň po dobu ještě jednoho roku od zveřejnění závěrů KOOV.

V případě kladné odpovědi na otázku č. 4. doporučujeme pro větší právní jistotu upravit znění § 21a ZÚ, tak aby odpovídalo zavedené správní praxi, tzn. aby pro splnění povinnosti podle zákona výslovně postačilo pouze zveřejnění obsahu účetní závěrky nebo vybraných údajů z účetní závěrky.

Uvedený návrh je v souladu s požadavkem přiměřenosti nároků státu vůči občanům jako součást konceptu tzv. dobré správy¹. Stát by měl ukládat povinnosti občanům jen v také míře, která ještě umožňuje naplnění cíle právní regulace. Pokud stát uloží složité podmínky ohledně podpisového vzoru, ale sám jejich plnění nevyžaduje a tato situace neznamena ohrožení cílů právní regulace, pak je zřejmé, míra povinností stanovená v legislativě je vyšší než nezbytně nutná. Tuto situaci však není nutné měnit úpravou právního předpisu, což je nákladné a zdlouhavé, ale postačí změna správní praxe při interpretaci a aplikaci stávajícího znění právních předpisů ze strany správních orgánů.

V této souvislosti navrhujeme vyjasnění, zda termín „podpisový záznam“ v zákoně o účetnictví a „podpis“ v daňových předpisech mají totožný význam a jaký je vztah „podpisu“ pro účetní² a daňové účely³ k úpravě podpisu dle § 561 a násl. občanského zákoníku. Je zřejmé, že cílem regulace podpisu v občanském zákoníku je jednoznačná identifikace jednajícího v právním jednání, přičemž elektronický podpis není jediným možným způsobem projevení vůle v elektronické komunikaci. Pokud by tomu tak bylo, veškeré úkony elektronického bankovníctví by byly neplatné pro nedostatek projevu vůle jednajícího. Jestliže je tedy vystaven účetní doklad v elektronické formě a není opatřen elektronickým podpisem, ale lze jednoznačně jinými důkazními prostředky zjistit osobu odpovědnou za účetní případ a osobu odpovědnou za jeho zaúčtování, pak takovýto účetní doklad splňuje požadavky uvedené v § 11 zákona o účetnictví, což potvrzuje § 33a odst. 3 a 4 zákona o účetnictví. Stejně to platí i v ostatních případech, kdy účetní předpisy vyžadují vlastnoruční podpis.

Obdobně lze požadavek podpisu uvedený v daňových předpisech⁴ nahradit jinými prostředky, které jednoznačně prokazují právní jednání konkrétní „podepisující“ osoby. Takto už to ostatně zákonodárce upravil pro oblast DPH, když v § 36 odst. 3 a odst. 4 zákona o DPH postavil na roveň elektronický podpis a kontrolní mechanismy procesů vytváření spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním (tzv. auditní stopa). Striktní požadavek nahrazení podpisu listiny výhradně elektronickým podpisem elektronického dokumentu jednající osobou jde proti snaze státu o elektronizaci všech agend a fakticky tuto elektronizaci znemožňuje. To, že daňové právo výslovně nestanoví možnost nahrazení podpisu jinými technickými prostředky, které jednoznačně zaručují průkaznost, jednoznačnost původu

¹ K principům dobré správy např. Sborník příspěvků na pracovní konferenci

http://www.ochrance.cz/uploads/tx_odlistdocument/Principy_d_spravy_konference.pdf

² Např. § 11 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví

³ Např. § 34c odst. 1 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁴ § 38k zákona o daních z příjmů

a neměnnost obsahu, vychází především z toho, že některé daňové předpisy byly přijaty na počátku devadesátých let, tedy před zavedením elektronického podpisu. Výkladovými postupy však lze dojít k závěru, že i pro daňové účely lze použít jiné technické prostředky, než je elektronický podpis nebo elektronická konverze, pokud budou dodrženy požadavky na čitelnost, věrohodnost původu a neměnnost obsahu příslušného dokumentu.

Dílčí závěr č. 6: Pokud účetní a daňové předpisy stanoví povinnost podpisu, lze jej nahradit jinými technickými prostředky, které zaručují průkaznost, jednoznačnou původnost a neměnnost obsahu.

Stanovisko GŘ:

Formu podpisového záznamu pro účely účetnictví stanoví § 33a zákona o účetnictví, a to jako vlastnoruční podpis, nebo uznávaný elektronický podpis anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost, kdy na obě formy podpisového záznamu se přitom pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis. Co se rozumí obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost, zákon o účetnictví nevymezuje. Nicméně lze konstatovat, že s ohledem na skutečnost, že kvalifikovaný elektronický certifikát má omezenou dobu platnosti maximálně dvanáct měsíců, potom po vypršení platnosti již nelze platnost ověřit, ale zůstává zabezpečena integrita obsahu u elektronicky podepsaných dokladů i nadále. Tedy zde lze aplikovat ustanovení o obdobném průkazném účetním záznamu v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost. Budou-li tedy splněny podmínky stanovené pro formu podpisu, potom ale pouze pro účely účetnictví lze jednu z uvedených forem použít. Toto však nelze vztahovat i k problematice podpisu pro daňové účely.

Nelze upustit od správního trestání v případě, že účetní závěrka neobsahuje veškeré náležitosti stanovené v § 18 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, neboť za tento správní delikt se ve smyslu § 37a odst. 1 písm. e) zákona o účetnictví pokuta uloží vždy ve smyslu § 37a odst. 3.

3. Účetní závěrka jako příloha k daňovému přiznání

Dalším rozměrem problému je tradice, zvyk – odevzdávání účetních závěrek jako přílohy daňového přiznání k dani z příjmů (právnických a některých fyzických osob). Nutno předeslat, že dokud bylo požadováno přiložit k přiznání pouze stejnopis účetní závěrky, tak to poplatníci strpěli v drtivé většině pokojně a bez protestů, prostě vyhotovili o jeden výtisk navíc. Problémy nastávají nyní, kdy správce daně bez zákonné opory vynucuje, aby poplatníci opisovali údaje ze závěrky do dalších nových elektronických formulářů, a kdy odmítá akceptovat jako přílohu k přiznání účetní závěrku ve formátu PDF tak, jak ji předepisuje výše citované nařízení vlády.

Základním problémem je interpretace ust. § 72 odst. 1 DŘ. Nalezneme zde informaci o tom, že MF vydává tiskopisy daňových přiznání, ale uvedené ustanovení je právně mrtvé. Nemá totiž charakter zákonného zmocnění, tedy neopravňuje MF k vydání prováděcí vyhlášky, která by právně závazným způsobem určila konkrétní formu a obsah tiskopisů.

Ostatně, MF nikdy žádnou vyhlášku nevydalo. Tento deficit považujeme za zcela zásadní a od něj se odvíjí i skutečnost, že dosavadní tiskopisy považujeme za vzory doporučené, nikoli však právně závazné.

Pokud jde o přílohy daňových přiznání, platí pro ně totéž. Stejně, jako nejsou závazně stanoveny tiskopisy, není žádným právním předpisem určeno, že by poplatník byl povinen společně s daňovým přiznáním odevzdávat jakékoli další přílohy. Ust. § 72 odst. 2 DŘ totiž hovoří toliko o údajích v tiskopisech a v nich vyznačených přílohách.

Je tedy zřejmé, že vyžadování jakýchkoli příloh, včetně účetních závěrek, je vyžadováno zcela nad rámec existujících právních předpisů. Jen pro úplnost uvádíme, že je nemyslitelné, aby v právním státě byla povinnost uložena občanu „poučením k tiskopisu“⁵. Uznáváme však, že z hlediska správy daní je velmi praktické, aby společně s podáním daňového přiznání bylo provedeno i dokazování v jakémsi zjednodušeném rozsahu. Máme za to, že by uvedený postup měl být promítnut rovněž do procesních postupů v daňovém řádu tak, aby poplatník také získal např. větší míru právní jistoty.

Pokud jde o formuláře elektronické, je situace ještě horší. Nikde v daňovém řádu nenajdeme žádnou obdobu ust. § 72 odst. 1 DŘ pro vydávání právně závazných elektronických struktur a formátů. Dosavadní praxe odvozuje „legalitu“ užití XML formátu a XSD schémat od pokynu D-349. Snad není nutno zdůrazňovat, že **tento pokyn** je velmi obtížně závazný pro současné finanční úřady a pro občana není závazný vůbec, neboť **není právním předpisem**.

Navíc, nikde neexistuje nejen zákonné zmocnění, ba ani informace o tom, že příslušným orgánem státní moci, který je oprávněn vydat nějaká závazná schémata a formáty by mělo nebo mohlo být GFŘ.

Za uvedeného právního stavu nelze, než označit podávání jakýchkoli příloh za vstřícné kroky daňových poplatníků a jejich zástupců.

Uvedený problém nemá žádné krátkodobé řešení - GFŘ by mělo spolupracovat na vytvoření legislativy tak, jak je naznačeno výše, tedy zejm. doporučit MF změny v daňovém řádu a vydání prováděcí vyhlášky, kde budou definovány jak tiskopisy papírové, tak eventuálně i příslušná elektronická schémata.

Do té doby by mělo GFŘ zrušit všechny své metodické pokyny, které se opírají o pokyn D-349 včetně tohoto pokynu samého, a proškolit své podřízené pracovníky a útvary tak, že přiznání je platné v jakémkoli elektronickém formátu, který zná příloha č. 3 vyhlášky MV č. 194/2009 Sb.

Pokud jde o samotnou účetní závěrku, pak, jak již bylo uvedeno, z žádného předpisu neplyne povinnost přikládat ji k daňovému přiznání. Lze také pochybovat, zda-li údaje z ní jsou skutečně nezbytné pro správu daní a proč. Předpokládáme, že ve struktuře elektronického přiznání k dani z příjmů se oddíly nazvané „Vybrané údaje z rozvahy“ resp. „Vybrané údaje z VZZ“ ocitly jako analogie účetní závěrky přikládané k přiznání v listinné podobě. Nasvědčuje tomu samotný název přílohy v pravém sloupci menu na Daňovém portálu, stejně jako fakt, že je vyžadována i textová příloha účetní závěrky ve vhodném formátu (např. PDF či MS Word apod.). Výhrady

⁵ Ohledně právní nezávadnosti poučení k vyplnění daňových formulářů viz judikatura NSS např. 2 Afs 1/2015-49 ze dne 30. 4. 2015 bod 55 a 56 nebo 9 Afs 106/2014-43 ze dne 9. 4. 2015 bod 34

uvedené k účetní závěrce jako příloze daňového přiznání tedy platí v plné míře i pro elektronickou podobu,

Není ale žádný důvod, aby účetní jednotky odevzdávaly účetní závěrku státní správě dvakrát. Jestliže zákon o účetnictví poměrně podrobně stanoví povinnost odevzdávat účetní závěrky do Sbírký listin a jestliže tuto povinnost kontrolují finanční úřady, není žádného důvodu, aby těmto stejným správním úřadům odevzdávaly účetní jednotky stejné závěrky podruhé.

V praxi je velmi často s daňovým přiznáním odevzdáván jakýsi neoficiální polotovar účetní závěrky. Je totiž logické, že účetní závěrka je kompletní až poté, co je zaúčtována splatná daň. A ta je zase dána podaným daňovým přiznáním.

Velmi často následuje audit závěrky a pak proces jejího schvalování statutárními orgány – valnou hromadou. Máme za to, že do sbírky listin má společnost odevzdávat právě až onu schválenou účetní závěrku, ostatně má na to i vytvořený přiměřený časový prostor. Což neplatí v případě podávání daňového přiznání.

Významný je i fakt, že osoba podepisující účetní závěrku nemusí být totožná s osobou, která činí podání daňového přiznání. Zatímco okruh osob, které podepisují účetní závěrku je velmi striktně vymezen (statutární orgán právnické osoby nebo fyzická osoba, která je účetní jednotka), okruh osob, které činí podání daňového přiznání, je díky ustanovení § 27 DŘ prakticky neomezen. V některých případech však osoba, která činí podání daňového přiznání, nechce nebo nemůže přebírat odpovědnost za účetní závěrku nebo vystupovat jako osoba podepisující účetní závěrku (k čemuž by mohlo dojít, neboť osoba podávající přiznání elektronickou formou celou datovou zprávu včetně účetní závěrky podepíše elektronickým podpisem nebo odešle ze své datové schránky). Proto se domníváme, že účetní závěrka by neměla být státní správě odesílána přes zástupce (ba přímo by to mělo být zakázáno).

Dále se domníváme, že v dnešní době elektronizace (včetně elektronizace státní správy) by bylo vhodné, aby správce daně účetní závěrky čerpal ze Sbírký listin a měl tak jistotu, že se jedná o konečnou a případně i řádně schválenou účetní závěrku nejvyšším orgánem právnické osoby.

Dílčí závěr č. 7: Účetní závěrka (respektive obsah účetní závěrky uvedený v otázce č. 4) není povinnou součástí podání daňového přiznání k dani z příjmů.

V případě, že daňový subjekt či jeho zástupce podá správci daně účetní závěrku, která je přílohou elektronického podání daňového přiznání, by měl správce daně respektovat právní předpisy pro zveřejnění účetní závěrky (respektive obsahu účetní závěrky) a právní předpisy pro elektronickou komunikaci se státní správou obecně. Čili řídit se nařízením vlády č. 351/2013 Sb. a přílohou č. 3 vyhlášky č. 194/2009 Sb., které jsou relevantní nejen pro situaci zasílání příloh k daňovému přiznání, ale i samotného daňového přiznání.

Formát PDF je legislativně nejvhodnějším, neboť je uveden v příloze č. 3 vyhlášky č. 194/2009 Sb. a současně je předepsaným formátem v nařízením vlády č. 351/2013 Sb. Domníváme se, že je dostatečně legislativně potvrzeno, že:

- a) formát PDF musí státní správa vždy přijmout a má schopné softwarové vybavení pro jeho interpretaci srozumitelnou pro člověka,
- b) formát PDF je předepsaným formátem pro zasílání účetní závěrky.

Dílčí závěr č. 8: Účetní závěrku (respektive obsah účetní závěrky uvedený v otázce č. 4) lze k elektronicky podanému daňovému přiznání jakkoliv přiložit ve formátu PDF, a to i ve více datových souborech (viz otázka č. 2).

Stanovisko GFR:

Nesouhlas s dílčími závěry č. 7 a č. 8, uvedenými v bodě 3. Předkladatelé příspěvku považují § 72 odst. 1 daňového řádu za „právně mrtvý“ a zpochybňují jeho aplikovatelnost. To je jejich osobní názor a osobní hodnocení – neústavnost zákona může prohlásit pouze Ústavní soud, do té doby jsou tímto zákonem vázány jak soukromé osoby, tak orgány veřejné moci, včetně obecných soudů. Dále předkladatelé zpochybňují zákonnost dlouhodobé, jednoznačné a jasně stanovené praxe Finanční správy ČR a zákonnost pokynu D-349. V příspěvku tedy není praxe aplikace § 72 daňového řádu řešena z důvodu, že by byla nejasná co do způsobu, jakým mají správce daně a osoby zúčastněné na správě daní postupovat, ovšem z důvodu, že předkladatelé považují praxi Finanční správy ČR v této oblasti za protiústavní/protizákonnou ze své podstaty. Názor Finanční správy ČR na právní základ obsažený v § 72 daňového řádu a práva a povinnosti z něj plynoucí je v této oblasti dlouhodobě zřejmý a byl zástupcům KDP již během jiných jednání podrobně sdělen. Je zřejmé, že kdyby GFR shledalo nezákonnost/neústavnost samotné podstaty tak rozsáhlé praxe MF a GFR, jakou představují vydávání daňových tiskopisů, práce s nimi a stanovení formátu a struktury jejich elektronické verze, tuto praxi by již dávno zásadním způsobem změnilo. Uvedené postupy jsou však zcela v souladu se zákonem, proto není k přehodnocení jejich podstaty důvod. Zde je nutno připomenout, že koordinační výbor není arbitráž či soudní pře, ale platforma spolupráce KDP a FS, proto považujeme za přinejmenším nevhodné, na tuto platformu vnášet otázky zákonnosti samotné podstaty postupu, u níž je dostatečně zřejmý názor Finanční správy ČR, který předkladatelé v příspěvku zpochybňují, a které není možno autoritativně „rozhodnout“ v rámci koordinačního výboru. Stejně tak otázky ústavnosti zákona nemůže žádná ze stran koordinačního výboru závazně posoudit. Pro úplnost uvádíme, že za 5 let fungování daňového řádu nebyla neústavnost § 72 daňového řádu Ústavním soudem ČR prohlášena, ani toto ustanovení nebylo pro neústavnost před Ústavním soudem ČR napadeno.

Jsme toho názoru, že požadavek účetní závěrky, respektive vybraných údajů z účetnictví, jakožto přílohy daňového přiznání, je v souladu s § 72 odst. 2 daňového řádu, neboť správou daní je třeba rozumět postup, jehož cílem je správně zjistit, stanovit a zabezpečit úhradu daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Právě údaje z účetní závěrky jsou pro splnění tohoto požadavku u daně z příjmů právnických (resp. fyzických) osob nezbytné, zejména pak s ohledem na § 23 odst. 2 ZDP, kdy se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) a § 23 odst. 10 ZDP, který stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu.

Nicméně to neznamena, že GFR nepovažuje za vhodné diskutovat o možných zlepšeních v této oblasti (např. zlepšení informovanosti, na niž Finanční správa ČR intenzivně a soustavně pracuje; otázky práce s účetní závěrkou apod.).

4. Další doporučení

Doporučujeme upravit zveřejněnou strukturu elektronického přiznání k dani z příjmů tak, aby již neobsahoval nadbytečné údaje z rozvahy a výkazu zisků a ztrát.

Doporučujeme upravit elektronické systémy státní správy tak, aby Sbírka listin byla propojena s orgány finanční správy a nebylo by nutné přikládat účetní závěrku k daňovému přiznání. Nebo naopak – v případě, že potrvá i nadále povinnost předkládat účetní závěrku správci daně, zajistí její publikaci ve Sbírce listin také správce daně.

Dále doporučujeme zvýšit limit pro přílohy zasílané elektronicky prostřednictvím aplikace EPO (až na 25 MB). Doporučujeme zvýšit i limit pro datové zprávy adresované soudům pro účely ukládání nejen účetních závěrek do Sbírky listin (až na 25 MB).

Doporučujeme též upravit legislativu v oblasti vydávání listinných formulářů daňových podání a zveřejňování formátů a struktur XML. Např. provedením úpravy daňového řádu, který by zmocnil MF k vydání prováděcí vyhlášky, jejímž obsahem by byly vzory formulářů a formát a struktura XML.

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

Stanovisko GFR:

Limit pro strukturovaná podání na Daňovém portále není omezen. Pokud bude účetní uzávěrka součástí strukturovaného podání DAP v části “Vybrané údaje z účetnictví”, tak není a nebyl s velikostí podávaného souboru žádný problém. Otázkou je, zda se bude dále podávat příloha – Rozvaha a Výkaz zistku a ztráty samostatně, jako součást DAP nebo jako příloha v libovolném formátu. V případě zasílání jako e-přílohy EPO podání je možné uvažovat o navýšení velikosti této e-přílohy. Z hlediska velikosti datových zpráv musíme konstatovat, že ani datové schránky neumožňují zasílání souborů 25 MB. Stávající velikost je 10 MB s tím, že od roku 2016 by měla být velikost zvětšena na 20 MB, což je v kompetenci Ministerstva vnitra. Jinak upozorňujeme, že pokud bude uplatněn požadavek na automatické zpracovávání a využívání dat z účetní uzávěrky, je nutnou podmínkou, aby byla podávána elektronicky v definovaném tvaru a struktuře.

Stanovisko KDP ke stanoviskům GFR:

- *K bodu 3: KDP ČR se obrátí s touto otázkou na Ministerstvo vnitra*
- *Závěrem: KDP ČR upozorňuje, že není pravda, že by limit podání na Daňovém portále nebyl omezen. Limit pro podání daňového přiznání včetně povinných e-příloh na Daňovém portálu je 4 MB a jeho překročení má zcela zásadní dopad – odmítnutí podání. Proto KDP ČR žádá, aby byl upraven i tento limit shodně, jak bude upraven u datových schránek, tedy na 20 MB.*

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů****459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit**

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

1 Novela zákona o auditorech

Dnem 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona o auditorech zveřejněná ve Sbírce zákonů pod č. 334/2014 Sb. Touto novelou došlo mimo jiné k úpravě §44 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, kterou se zrušilo zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti. Důvodová zpráva obsahovala následující komentář: „*Novelizacním bodem se zrušuje zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti především z důvodu disproporce vůči ostatním výborům zřízovaným i v rámci téže společnosti (výbor pro rizika, výbor pro odměňování aj.). Touto úpravou samozřejmě není dotčena možnost zřídit výbor pro audit jako orgán společnosti, stanoví-li tak zakladatelské právní jednání subjektu veřejného zájmu.*“

Dle §44 odst. 1 zákona o auditorech musí být většina členů výboru pro audit nezávislá a musí mít nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu.

V §44 odst. 2 zákona o auditorech je stanoveno, že nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevykonných členů kontrolního orgánu nebo z třetích osob. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jmenuje členy tohoto výboru jeho kontrolní orgán.

2 Zdanění odměny člena výboru pro audit**2.1 Popis situace**

Subjekt veřejného zájmu (dále „SVZ“) na základě rozhodnutí valné hromady ustaví v létě 2015 nový výbor pro audit, který již není orgánem společnosti. Do nového výboru pro audit jsou jmenováni členové. Členové výboru pro audit uzavřeli s SVZ příkazní smlouvy upravující výkon jejich funkcí. Na základě těchto smluv pobírají členové výboru odměnu.

Členem nového výboru pro audit je:

- a) zaměstnanec SVZ,
- b) člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ,
- c) bývalý člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ, který byl jmenován do funkce člena výboru pro audit po jeho odchodu z dozorčí rady, nicméně jmenování do funkce člena výboru pro audit nebylo jakkoli podmíněno a nesoúviselo s předchozím výkonem člena dozorčí rady,
- d) třetí osoba, která není členem jiného orgánu SVZ, není společníkem SVZ a ani nemá uzavřen pracovněprávní či obdobný vztah k SVZ, v nichž by byla povinna při výkonu práce dbát příkazů SVZ (dále „třetí osoba“).

2.2 Zdanění odměny člena výboru pro audit ve výše uvedené situaci

- a) Odměna člena výboru pro audit, který je zaměstnancem SVZ a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem pracovněprávního vztahu k SVZ, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdrženy v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.
- b) Odměna člena výboru pro audit, který je členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem své funkce člena kontrolního orgánu, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdrženy v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.
- c) Odměna člena výboru pro audit, který byl členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován bez jakékoli souvislosti s jeho výkonem funkce člena kontrolního orgánu v minulosti, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP).
- d) Odměna člena výboru pro audit, který je třetí osobou, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP). Toto platí i v případě, že třetí osoba byla členem v „starém“ výboru pro audit SVZ („starý“ výbor pro audit byl výbor pro audit vymezený jako orgán společnosti).

Vyjádřený názor k daňovému ošetření odměny člena výboru pro audit, který není orgánem SVZ vychází z důvodové zprávy k novele zákona o auditorech, tj. v podstatě se jedná o stejnou situaci, jako když ve společnosti existuje např. výbor pro rizika, výbor pro odměňování apod. a členové těchto výborů jsou za výkon své funkce ve výboru odměňováni. I v této situaci je tedy důležité zejména dbát na to, zda člen výboru obdržel příjem v podobě příjmů uvedených v §6 odst. 1 písm. a) až c) nebo v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c).

3 Uznatelnost odměny člena výboru pro audit pro účely DPPO na straně SVZ

Odměna člena výboru pro audit je daňově uznatelným nákladem pro SVZ ve smyslu §24 odst. 1 ZDP. Pokud SVZ hradí za člena výboru pro audit pojistné z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou členem výboru pro audit SVZ při výkonu funkce, jedná se o daňově uznatelný náklad SVZ, resp. není třeba vylučovat pojistné dle §25 odst. 1 písm. d) ZDP.

Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFR ke zdanění odměny člena orgánu vhodně publikovat.

Stanovisko GŘ

Odloženo

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

467/16.12.15 Vývoz zboží v rámci řetězového obchodu

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad pro aplikaci DPH při vývozu zboží, kdy český výrobce – plátce daně (dále jen „**český výrobce**“) dodává (prodává zboží) kupujícímu usazenému v jiném členském státě (dále jen „**kupující**“), který dané zboží dodává konečnému zákazníkovi usazenému v zemi mimo EU (dále jen „**konečný odběratel**“). Zboží je přepravováno z České republiky do země konečného odběratele.

V souladu s § 66 ZDPH je dodání zboží osvobozeno z titulu jeho vývozu, jestliže jsou splněny následující podmínky:

1. zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit
2. zboží opustí území EU
3. vývoz zboží je prokázán
4. zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím (nebo jim zmocněnou osobou) nebo kupujícím (nebo jim zmocněnou osobou), jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo pobytu ani provozovnu

Tento příspěvek se nezabývá otázkou podoby daňových dokladů jako nezbytné podmínky pro uplatnění osvobození od DPH ve smyslu § 66 ZDPH, nýbrž se zaměřuje na splnění výše uvedené podmínky č. 4, přičemž jsem vybral méně známé dodací podmínky, které jsou nicméně často českými vývozci používány.

V případě, kdy se vývozu zboží účastní více subjektů, je rovněž nutno zohlednit závěry Soudního dvora EU ve věci C-245/04 Emag Handel Eder OHG či C-430/09 Euro Tyre Holding, dle kterých je nutno v případě řetězových obchodů přiřadit dopravu zboží pouze jednomu ze dvou či více po sobě následujících plnění. Tato pravidla, jak vyplývá např. i z již uzavřeného příspěvku „*365/04.04.12 Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty*“ (Autoři: Ing. Zuzana Martínková, Ing. Stanislav Kryl), se vztahují i na dodání zboží při jeho vývozu z EU.

Rovněž Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou aplikace osvobození z titulu vývozu zboží ve smyslu § 66 v rozsudku 3 Afs 41/2014 - 46 (Grammer CZ, s.r.o.) v rámci řetězového obchodu. NSS v tomto rozsudku položil značný důraz i na formální otázky související s danou transakcí, když konstatoval, že „*Významným vodítkem pro posouzení, k jaké obchodní transakci přiřadit přepravu, jsou celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy CMR*“.

V případě řetězových vývozů zboží je tak nejenom nutno posoudit, zda je splněna výše uvedená podmínka č. 4 (u ostatních se předpokládá, že jsou splněny), ale zároveň je nutno danou transakci podrobit testu „přiřazení dopravy jednomu plnění“ ve smyslu rozsudků SDEU.

Přestože NSS ve výše uvedeném rozsudku konstatoval, že „že jen na základě sjednaných dodacích doložek nelze usuzovat, kdy skutečně došlo k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem)“, slouží sjednané dodací podmínky jako významný indikátor (a velice často jediný) výše uvedeného. Ve světle výše uvedeného rozsudku je nutno zohlednit veškeré okolnosti dané obchodní transakce.

V mezinárodním obchodu se zbožím jsou obvykle využívány Incoterms dodací podmínky. Incoterms sice obecně nemají povahu právní normy, ale závaznými se stávají tehdy, jestliže se na ně strany kupní smlouvy výslovně odvolají v textu smlouvy.

Incoterms neřeší otázku přechodu právního vlastnictví ke zboží, ale primárně otázku přechodu nákladů a rizik. Otázka přechodu vlastnictví ke zboží musí být vyřešena v kupní smlouvě zvlášť, a pokud tomu tak není, pak tyto záležitosti rozhoduje mezinárodní soukromé právo.

1.1 Dodání zboží s využitím Incoterms dodacích podmínek FCA - Vyplacené dopravci (ujednané místo).

Toto pravidlo lze uplatňovat bez zřetele na způsob zvolené dopravy a může být rovněž použito v případě využití více dopravních prostředků. „Vyplaceně dopravci“ znamená, že prodávající dodává zboží dopravci nebo jiné osobě jmenované kupujícím v objektu prodávajícího nebo v jiném jmenovaném místě. V případě dodání zboží v jiném jmenovaném místě než objektu prodávajícího, je prodávající povinen sjednat tuto přepravu a pojištění zboží a krýt náklady spojené s dodáním zboží do jmenovaného místa určení. Pravidlo FCA požaduje, pokud to přichází v úvahu, aby prodávající celně odbavil zboží ve vývozu.

Dodací podmínka FCA je velice často využívána v případech, kdy si český výrobce a kupující dohodnou dodací podmínky tak, že český výrobce zajistí na vlastní náklady přepravu a pojištění zboží na některé z mezinárodních letišť v EU a kupující prodá zboží na stejných dodacích podmínkách konečnému odběrateli, který si zajistí leteckou přepravu z daného letiště do místa určení (důvodem je např. kompletace zásilky konečným odběratelem či výhodnější ceny přepravy sjednané konečným odběratelem).

V souladu s uzavřenou dodací podmínkou FCA musí český výrobce zajistit i celní odbavení zboží na vývoz, tj. v daném případě je vývozcem v celním řízení český výrobce (celní řízení je obvykle provedeno u místně příslušného celního úřadu českého výrobce). Český výrobce je uveden rovněž jako odesílatel na přepravních dokladech, místem určení je pak místo stanovené konečným odběratelem mimo EU.

Na rozdíl od konkrétních případů, kterými se zabýval SDEU či NSS (kdy přepravu zajišťoval vždy jen jeden ze subjektů účastnících se daného řetězového obchodu), se na přepravě podílí fakticky jak český výrobce, který zajišťuje přepravu z místa odeslání po „vnější“ celní hranici EU, kterou tvoří mezinárodní letiště, kde zboží opouští celní území EU, tak konečný odběratel, který zajišťuje zbylou část přepravy z mezinárodního letiště do místa určení mimo EU.

Při striktním výkladu § 66 odst. 2 ZDPH je však dle mého názoru nutno dojít k závěru, že podmínky zde uvedené nejsou splněny, jelikož ani český výrobce ani kupující nezajistili přepravu zboží „do třetí země“, tj. do místa mimo území EU, nýbrž jen po vnější celní hranici EU. A tudíž danou transakci nelze osvobodit dle § 66 ZDPH.

Jestliže by však český výrobce dodal zboží na podmínkách FCA mezinárodní letiště v jiném členském státu EU (např. Frankfurt), je nutno dle mého názoru ještě posoudit, zda by český výrobce mohl aplikovat osvobození dle § 64 ZDPH.

Zboží bylo českým výrobcem fyzicky přepraveno a dodáno do jiného členského státu a kupujícím je osoba registrovaná k DPH v jiném členském státu. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 64 ZDPH ani směrnice 2006/112/ES neomezují aplikaci osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu na zboží, které má status zboží Evropského společenství (Evropské unie), je český výrobce oprávněn na danou transakci aplikovat osvobození dle § 64 zákona o DPH.

Jen pro úplnost uvádím, že ve vztahu k této situaci je irrelevantní ustanovení § 13 odst. 7 písm. e) zákona o DPH, jelikož v rámci výše popsané transakce dochází k dodání zboží mezi českým výrobcem a kupujícím a nejedná se tudíž vůbec o přemístění zboží ve smyslu § 13 odst. 6 ZDPH.

1.2 Dodání zboží s využitím Incoterms dodacích podmínek CIP Přeprava a pojištění placeny do (ujednané místo určení)

Tyto dodací podmínky vychází z potřeb častého způsobu placení v mezinárodním obchodě, tj. z akreditivů.

Toto pravidlo lze opět uplatňovat bez zřetele na způsob zvolené dopravy a může být rovněž použito v případě využití více dopravních prostředků. „Přeprava a pojištění placeny do..“ znamená, že zboží je dodáno (rizika přecházejí) předáním prvním dopravci, kterého sjedná prodávající, ale prodávající je povinen sjednat přepravu a kryt náklady spojené s dodáním zboží až do jmenovaného místa určení. Prodávající je rovněž povinen sjednat pojištění kryjící riziko kupujícího za ztrátu nebo poškození zboží během přepravy.

V souladu s uzavřenou dodací podmínkou CIP musí český výrobce zajistit i celní odbavení zboží na vývoz, tj. v daném případě je vývozcem v celním řízení český výrobce. Český výrobce je uveden rovněž jako odesílatel na přepravních dokladech, místem určení je pak místo stanovené konečným odběratelem mimo EU.

Jestliže je tedy sjednána dodací podmínka CIP – místo určení mimo EU, český výrobce zajistí dopravu zboží do místa určení mimo EU ve smyslu § 66 odst. 2 ZDPH, český výrobce je uveden jako vývozcem v celním řízení a jako odesílatel na přepravních dokladech, pak dopravu zboží lze zároveň přiřadit k dodání zboží mezi českým výrobcem a kupujícím a český výrobce oprávněn je oprávněn uplatnit na dodání zboží kupujícímu osvobození dle § 66 ZDPH.

Závěry

2.1 Plátce daně, který dodává (prodává zboží) kupujícímu usazenému v jiném členském státě na Incoterms dodacích podmínkách FCA – místo dodání v EU, který dané zboží dodává konečnému zákazníkovi usazenému v zemi mimo EU na stejných dodacích podmínkách, přičemž zboží je přepravováno z České republiky do země konečného odběratele, není oprávněn osvobodit toto dodání dle § 66 ZDPH.

Jestliže však plátce daně dodá zboží na Incoterms dodacích podmínkách FCA - místo v jiném členském státu EU (např. mezinárodní letiště Frankfurt), může plátce daně uplatnit osvobození dle § 64 ZDPH.

2.2 Plátce daně, který dodává (prodává zboží) kupujícímu usazenému v jiném členském státě na Incoterms dodacích podmínkách CIP – místo určení mimo EU, který dané zboží dodává konečnému zákazníkovi usazenému v zemi mimo EU na stejných dodacích podmínkách, přičemž zboží je přepravováno z České republiky do země konečného odběratele, je oprávněn osvobodit toto dodání dle § 66 ZDPH (za předpokladu, že plátce daně je v souladu se sjednanými dodacími podmínkami uveden jako vývozce v celním řízení a jako odesílatel na přepravních dokladech).

Stanovisko GŘ

Odloženo

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné činnosti

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7
Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv.3826

1 Bezplatný výkon funkce nebo jiné činnosti

V §59 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. je uvedeno: *“není-li odměňování ve smlouvě o výkonu funkce sjednáno v souladu s tímto zákonem platí, že výkon funkce je bezplatný”*. Pokud tedy nemá člen orgánu sjednanou odměnu, vykonává obecně funkci bezúplatně.

Obdobně je možné, aby fyzická osoba vykonávala bezúplatně pro jinou osobu další funkce (např. funkci člena výboru pro audit nebo jiného výboru, kdy výbor není orgánem společnosti – např. výbor pro kvalitu, výbor pro odměňování apod.), či jiné činnosti (např. poradenství v rámci marketingových akcí apod.).

Za předmět daně z příjmů fyzických osob nelze považovat situace, kdy korporace hradí náklady spojené s výkonem funkce člena orgánu fyzickou osobou. V praxi nastávají následující situace:

i) Korporace svým jménem a na své náklady nese náklady spojené s funkcí člena orgánu, jako jsou zejména náklady na dopravu (např. letenky) a ubytování při zasedání orgánu, odborný rozvoj člena orgánu v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu a poskytnutí telekomunikačních prostředků a telekomunikačních služeb nutných pro efektivní výkon funkce.

ii) Korporace hradí členovi svého orgánu v penězích náhradu nákladů, které člen vynaložil v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu, a to v rozsahu a ve výši, kterou stanoví zákoník práce pro cestovní náhrady poskytované zaměstnancům zaměstnavatelem, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce.

2 Bezúplatný výkon z pohledu ZDP

Pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činnost poradce apod. vykonávána bezúplatně (dale “výkon funkce/činnosti”), předpokládáme, že tento výkon funkce/činnosti by neměl dopad do daně z příjmů na straně člena orgánu, výboru či osoby poskytující tuto činnost a ani na straně osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

Rovněž tak nemá na straně člena orgánu žádné dopady do daně z příjmů situace, kdy korporace zajišťuje hmotné podmínky pro výkon funkce (doprava, ubytování, odborný rozvoj, technické vybavení) anebo korporace hradí v penězích členovi orgánu jeho náklady spojené s výkonem funkce, a to do výše náhrad dle § 6 odst. 7 ZDP (cestovní náhrady).

Odůvodnění názoru:

2.1 Dopad na straně fyzické osoby vykonávající funkci/činnost

Bezúplatně vykonávaná funkce/činnost znamená, že fyzické osobě vykonávající funkci/činnost nevzniká zdanitelný příjem, neboť nedochází k navýšení majetku fyzické osoby v souvislosti s výkonem funkce/činnosti. Tuto skutečnost potvrdila i judikatura Nejvyššího správního soudu, např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136 konstatuje: „*lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.*“

Fyzická osoba a to ani spojená fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP tedy nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby.

Výše uvedené pak platí i v situacích, kdy korporace zajišťuje členovi svého orgánu podmínky pro výkon jeho funkce anebo mu v penězích poskytuje náhradu nákladů vynaložených členem orgánu v souvislosti s výkonem jeho funkce.

Zajištění podmínek pro výkon funkce na straně člena orgánu vůbec nepředstavuje jeho reálný příjem ve smyslu navýšení majetku, a proto nelze o zdanění tohoto „fiktivního“ příjmu uvažovat. To plyne z judikatury⁶, podle které zajištění podmínek umožňujících splnit závazek vyplývající ze smlouvy nelze považovat za příjem podléhající dani z příjmu fyzických osob. Není přitom podstatné, zda jde o příjem podle příkazní nebo jiné smlouvy, neboť obdobné vynětí platí pro zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP.⁷

Z judikatury také plyne⁸, že pojmy „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ použité v ZDP jsou širší než pojmy v zákoníku práce. Cestovní náhrady (ve smyslu pojmu „cestovní náhrady“ uvedeném v §152 zákoníku práce) lze vyplácet i jiným osobám, než pouze těm v pracovním poměru. To vyplývá jednak ze smluvní volnosti, jednak ze systematiky ZDP, který v § 6 odst. 7 počítá s náhradami cestovních výdajů v souvislosti s výkonem závislé činnosti (tedy náhrada od zaměstnavatele zaměstnanci v širším daňovém smyslu dle § 6 odst. 1 ZDP). Pro uplatnění vynětí cestovní náhrad poskytnutých členovi orgánu dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP ze zdanění tedy není podstatné, zda v souvislosti s výkonem činnosti plyne tomuto členovi též jiný příjem ve formě odměny za tuto činnost.

⁶ Rozsudek ÚS, č.j. II ÚS 686/05

⁷ Podle důvodové zprávy k návrhu z.o.S. č. 344/2013 Sb. bylo toto ustanovení do ZDP vloženo pro právní jistotu poplatníkům i správcům daně. Jde o výdaje (náklady) zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch. Jde zejména o náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců..

⁸ Rozsudek NSS, č.j. I Afs 87/2015, bod 20

2.2 Dopad na straně osoby, ve které je funkce/činnost vykonávána

U právnické osoby jsou předmětem daně z příjmů pouze příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (§18 odst. 1 ZDP). Bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby ve vztahu k právnické osobě nedochází rozhodně k nakládání s majetkem právnické osoby ale také ani k realizaci jakékoli činnosti této právnické osoby. S ohledem na §18 odst. 1 ZDP se tak lze domnívat, že pokud právnická osoba nevykonává sama činnost či nenakládá se svým majetkem, nemůže ani realizovat zdanitelný příjem. Současně je třeba zdůraznit, že v návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí nedošlo k rozšíření předmětu daně z příjmů právnických osob. Na základě této úvahy by tak právnické osobě vůbec nevznikl zdanitelný příjem z titulu výkonu bezúplatné funkce/činnosti fyzické osoby.

I pokud by bylo možné připustit, že by bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby mohlo dojít k realizaci příjmu z činnosti právnické osoby, je třeba zdůraznit, že judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že i pro právnickou osobu platí, že za zdanitelný příjem je možné považovat pouze příjem reálný. Např. v rozsudku ze dne 19.4.2012 č.j. 5 Afs 45/2011-94 Nejvyšší správní soud uvedl, že obdobné závěry pro definici zdanitelného příjmu fyzické osoby platné pro fyzickou osobu platí i pro osobu právnickou: *“Od uvedených závěrů nemá senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, přitom skutečnost, že ve výše uvedené věci byl posuzován příjem ve vztahu k fyzické osobě, je zcela nerozhodná, neboť závěr o požadavku reálnosti příjmu, nikoli o pouhou jeho „zdánlivost“ či „virtuálnost“, je beze zbytku platný i pro případ, kdy poplatníkem daně z příjmů je osoba právnická.”*

U fyzické osoby jsou příjmem podléhajícím dani z příjmů všechny peněžní i nepeněžní příjmy. Nepeněžní příjem se obecně oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Lze konstatovat, že fyzická osoba a to ani spojená fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby (odůvodnění viz bod 2.1 výše).

Pokud by bezúplatný příjem mohl být považován za reálný zdanitelný příjem u fyzické nebo právnické osoby, bylo by možné bezúplatný výkon funkce/činnosti fyzické osoby ošetřit na straně příjemce z pohledu zákona odaních z příjmů zvýšením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a následným snížením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP). Detailně je zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného zdanitelného příjmu rozebráno předkladateli příspěvku na KOOV č. 452/22.04.15 *„Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů“*. Závěrem využití tohoto způsobu by byl celkový základ daně stejný (jednalo by se o zdanitelný příjem a vynaložení daňově relevantního nákladu) jako v případě, kdy bezúplatný příjem by vůbec nebyl předmětem daně. Co se týká možného vztahu s §23 odst. 7 ZDP, odkazujeme taktéž na zmíněný příspěvek.

Lze tedy učinit závěr, že pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činností poradce apod. vykonávána bezúplatně, neměla by tato skutečnost dopad do základu daně z příjmů na straně fyzické a/nebo právnické osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

3 Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ ke zdanění výkonu bezúplatné činnosti vhodně publikovat.

Stanovisko GFŘ

Odloženo

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 16.12.2015

Daň z příjmů

469/16.12.15 Příjmy ze zdrojů na území České republiky – souběh příjmů a jejich zdanění

Předkládá: Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D., daňový poradce č. 2959
Ing. Radek Novotný, daňový poradce č. 2986

1. Úvod

Autoři tohoto příspěvku zaznamenali, že se v praxi začaly objevovat rozdílné názory na zdaňování příjmů plynoucích daňovému nerezidentovi. Cílem tohoto příspěvku je potvrdit daňový režim v následujících situacích:

- Vliv existence stále provozovny na zdanění jiných příjmů (např. příjem z nájmu movité věci nebo licenční poplatky) plynoucích českému daňovému nerezidentovi, které nejsou přiřaditelné stálé provozovně.
- Způsob zdaňování příjmů přiřaditelných stálé provozovně v případě existence několika stálých provozoven (konkrétně počet podávaných daňových přiznání a možnost kompenzace zisků a ztrát).

2. Situace

Český daňový nerezident (dále jen „**Společnost**“) usídlený ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, pobírá několik druhů příjmů, které jsou potenciálně zdanitelné v České republice. Konkrétně se jedná o tyto druhy příjmů:

- 1) Nájem za dva pronajaté stavební stroje od nespřízněné společnosti, která je českým daňovým rezidentem. Tyto stroje se nacházejí na území České republiky (dále také jen „**Příjem 1**“).
- 2) Příjmy z poradenských služeb poskytovaných v Praze, které jsou Společností poskytované prostřednictvím pražské kanceláře (dále také jen „**Příjem 2**“).
- 3) Příjmy z prodeje betonu, který Společnost produkuje v betonárce umístěné na Moravě. Tato betonárka je součástí Společnosti, tj. Společnost má v obchodním rejstříku zapsaný odštěpný závod (dále také jen „**Příjem 3**“).
- 4) Příjmy z konzultací poskytnutých na území České republiky, kdy zaměstnanci Společnosti přijeli na období dvou týdnů do České republiky a v tomto období zde poskytovali konzultační služby nespřízněné společnosti, která je českým daňovým rezidentem. Tyto služby byly poskytovány v prostorách zákazníka (dále také jen „**Příjem 4**“).

Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že:

- Společnost je právnickou osobou.

- Společnost má na území České republiky odštěpný závod, avšak své sídlo i místo svého vedení má v Nizozemí.
- Společnost je holandským daňovým rezidentem podle holandských daňových předpisů.
- Společnost je skutečným vlastníkem předmětných příjmů.
- Společnost je schopna prokázat, že spolu výše uvedené druhy příjmů (tedy i případné související činnosti) nijak nesouvisí.

3. Analýza

3.1. Zákon o daních z příjmů

3.1.1. Poplatník daně a daňový nerezident

Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) definuje poplatníky této daně v § 2 odst. 1 a § 17 odst. 1. Dle § 17 odst. 1 písm. a) ZDP je poplatníkem daně z příjmů právnických osob právnická osoba. Jelikož je Společnost právnickou osobou, je poplatníkem daně z příjmů (právnických osob).

V souladu s § 17 odst. 4 ZDP se za daňové nerezidenty považují poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo⁹ nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Vzhledem ke skutečnosti, že Společnost má sídlo i místo svého vedení v Nizozemí, je podle § 17 odst. 4 ZDP pro účely ZDP daňovým nerezidentem.

Podle § 17 odst. 4 ZDP mají daňoví nerezidenti daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

3.1.2. Příjmy ze zdrojů na území ČR

Příjmy ze zdrojů na území České republiky definuje ZDP v § 22 odst. 1, přičemž pro naše účely jsou relevantní tyto příjmy:

- Příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny (§ 22 odst. 1 písm. a) ZDP).
- Příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky (§ 22 odst. 1 písm. c) ZDP).
- Příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na zemí České republiky plynoucí od daňového rezidenta nebo od stálé provozovny daňového nerezidenta (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 5 ZDP).

⁹ Ve smyslu legislativní zkratky zavedené v § 17 odst. 3 ZDP, která sídlo (v textu dále jen „Sídlo“) definuje jako sídlo poplatníka nebo místo jeho vedení, přičemž místem vedení je adresa místa, ze kterého je poplatník řízen.

Pro účely § 22 odst. 1 písm. a) ZDP je ještě podstatná definice stálé provozovny, kterou ZDP definuje v § 22 odst. 2. Vzhledem k tomu, že poradenské služby jsou poskytovány prostřednictvím pražské kanceláře a beton vyráběn v moravské betonárce, je nepochybné, že Společnosti vznikla v obou případech (tzv. kamenná) stálá provozovna. Pro vyloučení pochyb uvádíme, že přestože je Společnost (jediným) poplatníkem daně, má dvě (nezávislé) stálé provozovny.

Pro úplnost dále uvádíme, že příjmy, které nejsou dosahovány z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, nelze podřadit pod § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. Jinými slovy, existence stálé provozovny, která s posuzovaným příjmem nijak nesouvisí, nemá žádný vliv na to, zda posuzovaný příjem je či není příjmem ze zdrojů na území České republiky.¹⁰

Všechny posuzované příjmy představují příjmy ze zdrojů na území ČR, konkrétně:

- Příjem 1 spadá pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 5 ZDP,
- Příjem 2 a Příjem 3 spadají pod § 22 odst. 1 písm. a) ZDP, a
- Příjem 4 spadá pod § 22 odst. 1 písm. c) ZDP.

3.1.3. Metoda zdanění

V dalším kroku je nutné zjistit, jaká metoda zdanění se použije na jednotlivé druhy posuzovaných příjmů.

V souladu s § 36 ZDP podléhá Příjem 1 (viz § 36 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP) a Příjem 4 (viz § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP) srážkové dani. Vzhledem k tomu, že Společnost je holandským daňovým rezidentem, aplikuje se na tyto příjmy dle ZDP sazba srážkové daně dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP (15 %) a nikoliv dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP (35 %).¹¹

Naopak Příjem 2 a Příjem 3 je Společnost povinna zdanit v rámci daňového přiznání. Vzhledem k tomu, že Společnost je (jediným) poplatníkem daně, je zřejmé, že bude podávat pouze jedno daňové přiznání.

3.1.4. Základ daně v daňovém přiznání

Společnost po skončení zdaňovacího období vypočte základ daně ze svých aktivit zdanitelných v České republice (tj. Příjem 2 a 3) podle obecných ustanovení ZDP (např. § 23, § 24, § 25 nebo § 34). Pokud tedy daňově uznatelné výdaje vynaložené betonárkou převyšují její příjmy, bude tato ztráta efektivně ponížovat případný zisk (kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji) z poradenských služeb poskytovaných v pražské

¹⁰ Každý příjem je tedy posuzován samostatně bez vlivu případné existence stálé provozovny z nesouvisejících činností. Některé státy mají ve svých daňových předpisech tzv. *force of attraction* pravidlo, podle kterého se veškeré příjmy (ať už fakticky se stálou provozovnou souvisí nebo ne) přiřazují vzniklé stálé provozovně. Toto pravidlo však není v ZDP obsaženo.

¹¹ Pro úplnost zmiňujeme, že Společnost je oprávněna po skončení zdaňovacího období postupovat dle § 36 odst. 8 ZDP, tj. zahrnout příjmy podrobené srážkové dani do daňového přiznání. Pro účely tohoto příspěvku nicméně předpokládáme, že Společnost tuto možnost nevyužije.

kanceláři. Jinými slovy, případná ztráta generovaná jednou stálou provozovnou bude sečtena s případným ziskem generovaným jinou stálou provozovnou. Kladný součet bude tvořit základ daně, záporný součet naopak daňovou ztrátou.

3.1.5. Daňový režim dle zákona o daních z příjmů

S ohledem na výše uvedené lze tedy uzavřít, že podle ZDP mají posuzované příjmy Společnosti následující daňový režim:

- Příjem 1 a Příjem 4 podléhají srážkové dani ve výši 15 %, která se počítá z hrubých příjmů. Společnost se nicméně může rozhodnout zahrnout tyto příjmy (v hrubé výši) do daňového přiznání, a zdanit tak tyto příjmy běžnou sazbou daně (ve výši 19 %) aplikovanou na příjmy ponížené o související výdaje.
- Příjem 2 a Příjem 3 Společnost zahrne do daňového přiznání, přičemž při stanovení základu daně postupuje dle obecných ustanovení ZDP. To znamená, že případná ztráta generovaná z titulu pobírání Příjmu 2 bude kompenzována oproti zisku generovanému z titulu pobírání Příjmu 3.

3.2. Smlouva o zamezení dvojího zdanění

3.2.1. Účel smlouvy

Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je omezit právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění tedy nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají nové právo státu požadovat placení daně. Mohou pouze měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy. To znamená, že:

- Jestliže určitý příjem je podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, může tento smluvní stát takový příjem zdanit, pouze pokud mu právo zdanit (ve vztahu k posuzovanému příjmu) vyhradí také smlouva o zamezení dvojího zdanění.
- Naopak, jestliže určitý příjem není podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, nemůže tento smluvní stát takový příjem zdanit, ani když mu smlouva o zamezení dvojího zdanění (ve vztahu k posuzovanému příjmu) vyhradí právo ke zdanění.

Dle ZDP veškeré posuzované příjmy podléhají zdanění v České republice. Je tedy nutné zjistit, zda výše popsaný daňový režim těchto příjmů modifikuje smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Nizozemím (dále také jen „**CZ-NL SZDZ**“).

3.2.2. Smlouva s Nizozemím

Vzhledem k tomu, že Společnost je holandským daňovým rezidentem podle holandských daňových předpisů a zároveň není českým daňovým rezidentem dle ZDP, je Společnost dle článku 4, odstavce 1 CZ-NL SZDZ považována za holandského daňového rezidenta pro účely této smlouvy.

Projdeme-li jednotlivá ustanovení CZ-NL SZDZ, identifikujeme následující relevantní ustanovení:

- Článek 5, který definuje stálou provozovnu pro účely smlouvy.
- Článek 7, který přiznává právo zdanění České republiky ve vztahu k příjmům plynoucím holandskému daňovému rezidentovi z provozování činnosti v České republice prostřednictvím stálé provozovny zde umístěné (avšak pouze v tom rozsahu, v jakém lze přičítat této stálé provozovně).
- Článek 12, který přiznává právo zdanění České republiky ve vztahu k licenčním poplatkům plynoucím ze zdrojů na území České republiky, avšak toto právo omezuje sazbou 5 % z hrubé částky licenčních poplatků. Tento článek dále definuje, co rozumí pod pojmem licenční poplatek a zároveň kdy je licenční poplatek považován za plynoucí ze zdrojů na území České republiky. V neposlední řadě tento článek také uvádí, že licenční poplatky plynoucí holandskému daňovému rezidentovi do české stálé provozovny spadají pod článek 7.

V posuzovaném případě sice Příjem 1 není přiřaditelný žádné stálé provozovně na území České republiky, avšak dle CZ-NL SZDZ spadá tento příjem pod definici licenčního poplatku (pro účely této smlouvy). Česká republika má tedy právo Příjem 1 podrobit zdanění ve výši 5 % z hrubého příjmu.

Obdobně jako dle ZDP, vznikne Společnosti stálá provozovna i podle CZ-NL SZDZ (pro účely této smlouvy), a to jak z titulu výkonu poradenských služeb poskytovaných prostřednictvím pražské kanceláře, tak z titulu výroby betonu v moravské betonárce. Příjem 2 a Příjem 3 tedy budou zdaněny v České republice v souladu s vnitrostátními daňovými předpisy.

Naproti tomu, z titulu výkonu činnosti v podobě konzultačních služeb poskytovaných krátkodobě v prostorách zákazníka Společnosti stálá provozovna dle CZ-NL SZDZ nevznikne. Příjem 4 tedy nemůže Česká republika zdanit.

4. Závěr

V obecné rovině navrhuje uzavřít, že:

- Bez ohledu na skutečnost, že daňovému nerezidentovi může vzniknout několik (nezávislých) stálých provozoven, poplatníkem daně z příjmu je tentýž subjekt. Z tohoto důvodu podává daňový nerezident, i v případě existence několika stálých provozoven, jedno daňové přiznání.
- Příjmy, které nejsou dosahovány z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, nelze podřadit pod § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. Existence stálé provozovny, která s posuzovaným příjmem nijak nesouvisí, tedy nemá

žádný vliv na to, zda tento posuzovaný příjem je či není příjmem ze zdrojů na území České republiky.

- U příjmů, které daňový nerezident zahrnuje do daňového přiznání, se základ daně stanoví podle obecných ustanovení ZDP (např. § 23, § 24, § 25 nebo § 34). To znamená, že případná ztráta generovaná jednou aktivitou bude sečtena s případným ziskem generovaným jinou aktivitou. Kladný součet všech těchto příjmů a výdajů bude tvořit základ daně, záporný součet naopak daňovou ztrátu.

V posuzovaném případě pak platí, že:

- Příjem 1 podléhá srážkové dani ve výši 5 %, která se počítá z hrubých příjmů. Společnost se nicméně může rozhodnout zahrnout tento příjem (v hrubé výši) do daňového přiznání, a zdanit tak tento příjem běžnou sazbou daně (ve výši 19 %) aplikovanou na příjmy ponížené o související výdaje.
- Příjem 2 a Příjem 3 Společnost zahrne do daňového přiznání, přičemž při stanovení základu daně postupuje dle obecných ustanovení ZDP. To znamená, že případná ztráta generovaná z titulu pobírání Příjmu 2 bude kompenzována oproti zisku generovanému z titulu pobírání Příjmu 3.
- Příjem 4 nepodléhá zdanění v České republice.

5. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Souhlasíme se závěry předkladatelů ve všech bodech. Pro úplnost pouze dodáváme, že u příjmu 1 je pro uplatnění modifikované sazby daně dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění třeba splnit podmínky dle Pokynu D-286.

Z hlediska určení místní příslušnosti lze uvést následující:

Místní příslušnost právnických osob se řídí ustanovením § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, který stanoví, že u právnické osoby se místní příslušnost řídí jejím sídlem nebo adresou, kde právnická osoba skutečně sídlí v případě, že se její sídlo nezapisuje do obchodního či veřejného rejstříku. Na stálé provozovny se v souladu s ustanovením § 24 odst. 6 daňového řádu mohou obdobně použít ustanovení týkajících se právnických osob, tedy i ustanovení § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Z toho vyplývá, že při výkladu § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu v souvislosti s § 24 odst. 6 daňového řádu se u zahraniční osoby určuje místní příslušnost dle adresy, kde skutečně sídlí její stálá provozovna (viz také informace GFŘ č.j.: 6680/11-2110-011654). Dále platí, že pokud má zahraniční osoba v ČR více stálých provozoven nebo pokud nelze určit místní příslušnost zahraniční osoby dle výše uvedených principů zakotvených v daňovém řádu, nelze daňový řád aplikovat a místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro hlavní město Prahu v souladu s § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.

Příloha č. 1 k příspěvku č. 464/18.11.15 Účetní závěrka – problematika jejího zveřejňování a přikládání k přinání k dani z příjmů

ZÁKON

ze dne..... 2013

kterým se mění zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ

Změna zákona o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky

Čl. I

Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění zákona č. 170/2004 Sb., zákona č. 284/2004 Sb., zákona č. 70/2006 Sb., zákona č. 312/2006 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 189/2008 Sb., zákona č. 254/2008 Sb., zákona č. 223/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 52/2012 Sb. a zákona č. 168/2012 Sb. se mění takto:

1. V § 3 se za odstavec 5 vkládá nový odstavec 6, který včetně poznámky pod čarou 4b zní:
(6) V souvislosti s poskytováním daňového poradenství může daňový poradce provádět autorizovanou konverzi dokumentů postupem podle zvláštního právního předpisu^{4b)}.

^{4b)} Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.

Dosavadní odstavce 6 a 7 se označují jako odstavce 7 a 8.

2. Za § 16 se vkládá nový § 16a, který zní:

Ministerstvo vnitra vykonává státní dohled nad činností daňových poradců podle § 3 odst. 6.

ČÁST DRUHÁ

Změna zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

Čl. II

Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění zákona č. 190/2009 Sb., zákona č. 219/2009 Sb., zákona č. 227/2009 Sb., zákona č. 263/2011 Sb., zákona č. 167/2012 Sb. a zákona 503/2012 Sb., se mění takto:

1. V § 23 odst. 1 včetně poznámky pod čarou č. 4b zní:

- (1) Konverzi na žádost provádějí kontaktní místa veřejné správy⁴⁾, advokáti za podmínek stanovených jiným právním předpisem^{4a)} a daňoví poradci za podmínek stanovených jiným právním předpisem^{4b)}.

^{4b)} § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

ČÁST TŘETÍ

Čl. III

Účinnost

Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem třetího kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení.

DŮVODOVÁ ZPRÁVA

Obecná část

Zhodnocení platného právního stavu

Dle současného znění § 23 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů mohou provádět konverzi (převedení dokumentů v listinné podobě do dokumentu obsaženého v datové zprávě a převedení do dokumentu obsaženého v datové zprávě do dokumentu v listinné podobě):

- a) kontaktní místa veřejné správy:
- notáři,
 - krajské úřady,
 - matriční úřady,
 - obecní úřady, úřady městských částí nebo městských obvodů územně členěných statutárních měst a úřady městských částí hlavního města Prahy,
 - zastupitelské úřady,
 - držitel poštovní licence (Česká pošta s. p.),
 - Hospodářská komora České republiky

- banky, kterým byla ministerstvem udělena autorizace k výkonu působnosti kontaktního místa veřejné správy
- b) advokáti.

Kontaktní místa veřejné správy jsou povinna konverzi provést pro jakýkoliv účel, advokáti pouze v souvislosti s poskytováním právních služeb.

Advokáti pro účely konverze používají CzechPOINT@Office. Požadavky na technické vybavení jsou minimální (standardní počítač, připojení k internetu, scanner, tiskárna, komerční a kvalifikovaný certifikát, Acrobat Reader, 602XML Filler). Manipulační poplatek pro advokáty je ve výši 673 Kč za zřízení přístupu k CzechPOINT@Office. Při samotné konverzi advokáti postupují podle příručky vytvořené Ministerstvem vnitra České republiky.

Principy navrhované právní úpravy

Navrhuje se, aby stejná práva a povinnosti, které mají advokáti, měli i daňoví poradci při výkonu své profese.

Podobně jako advokáti mají i daňoví poradci od 1.7.2012 povinně zřízenou datovou schránku (viz § 31 odst. 3 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů). Právě v souvislosti s touto změnou došlo i k zahrnutí komplexního pozměňovacího návrhu (tisk 560/1) do návrhu novely zákona o advokacii (později zveřejněného ve sbírce zákonů pod číslem 219/2009 Sb.). Tuto část na jednání poslanecké sněmovny dne 5. května 2009 v 16:00 uvedl poslanec JUDr. Jeroným Tejc takto: „*Další novinkou tohoto komplexního pozměňovacího návrhu je umožnění tzv. automatické konverze dokumentů. Souvisí to s povinností advokátů během tří let mít povinně zřízenou datovou schránku, a bylo by tedy nelogické, aby advokát, který komunikuje s orgány státu, především se soudy, nebyl schopen s nimi komunikovat plnoprávně a nemohl provádět automatickou konverzi, kterou zákon pro komunikaci předpokládá.*“

Na základě stejné logiky se navrhuje, aby stejnou možnost jako mají advokáti, měli i daňoví poradci. Daňoví poradci, podobně jako advokáti, zasílají dokumenty elektronicky (formou dokumentu obsaženého v datové zprávě) orgánům státní správy (především pak finančním úřadům). Společně s dokumenty, které tvoří přímo daňoví poradci, jsou zasílány i přílohy, které daňový poradce nevytváří.

Například k přiznání k dani z příjmů fyzických osob se přikládá jako příloha (v případě, že fyzická osoba je zaměstnancem) listina „Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“, kterou vystavuje společnost, kde daná fyzická osoba je zaměstnána a podepisuje ji osoba k tomu pověřená (většinou mzdová účetní). Přílohou k přiznání k dani z příjmů právnických osob je účetní závěrka, kterou vyhotovuje daná společnost a podepisuje ji statutární orgán. V obou případech se jedná o dokumenty, které se přikládají k daňovému přiznání, které nevytváří daňový poradce, ale jsou pouze podkladem pro sestavení daňového přiznání, za které nese odpovědnost jiná osoba.

Konverze dokumentů by zvýšila důvěryhodnost listin.

Současně, vzhledem k tomu, že státní správa zasílá všechny dokumenty směřující k daňovým poradcům v elektronické podobě, by bylo vhodné, kdyby daňovým poradcům bylo umožněno provést konverzi z elektronické podoby do listinné.

Státní dozor bude podobně jako u advokátů vykonávat Ministerstvo spravedlnosti.

Soulad navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem České republiky a s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, a s právem Evropské unie

Návrh zákona není v rozporu s ústavním pořádkem, ani neodporuje mezinárodním smlouvám, kterými je Česká republika vázána. Není v rozporu s právními akty Evropských společenství, ani s obecně uznávanými zásadami mezinárodního práva.

Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty

Přijetí tohoto návrhu bude mít vliv na veřejné rozpočty naprosto zanedbatelný, neboť vše, co bylo vytvořeno pro advokáty, může být použito i pro daňové poradce (především návody). Všechny další náklady ponесou sami daňoví poradci (zřízení přístupu, náklady na technické vybavení a samotný provoz).

Dopady na podnikatelské prostředí, sociální dopady a dopady na životní prostředí

Návrh zákona nemá negativní dopady na podnikatelské prostředí České republiky, naopak zefektivňuje práci daňových poradců a zvyšuje jejich výkonnost.

Návrh zákona nemá negativní dopady na životní prostředí, naopak snižuje nutnost doručování listinných dokumentů do oblasti státní správy.

Zvláštní část

K čl. I

Navrhuje se rozšíření oblastí, které může vykonávat daňový poradce, o provádění konverzí dle zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

Dále se navrhuje, aby státní dohled u této činnosti vykonávalo Ministerstvo vnitra, které provádí kontrolu všech subjektů provádějících konverzi s výjimkou advokátů.

K čl. II

Navrhuje se rozšíření osob, které mohou provádět konverzi (převedení dokumentů v listinné podobě do dokumentu obsaženého v datové zprávě a převedení do dokumentu obsaženého v datové zprávě do dokumentu v listinné podobě) o daňové poradce.

K čl. III

Účinnost zákona se navrhuje k prvnímu dni třetího kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení.