

**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 7, Praha 1, 117 22

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.9.2012**

### **UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 18.9.2012** **- seznam -**

#### **Daň z příjmů**

374/11.07.12 Stanovení daňové ztráty vztahující se k části podniku při vkladu dle § 23a odst. 5 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)

.....str.3

Předkládá: Jaromír Zbroj

#### **Správa daní**

378/18.09.12 Podání prostřednictvím datové schránky .....str. 15

Předkládá : MVDr. Milan Vodička

#### **DPH**

379/18.09.12 Poskytování služeb v oblasti likvidace pojistných událostí v rámci  
zajistných smluv .....str. 19

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

#### **Daň z příjmů**

381/18.09.12 Zaokrouhlování srážkové daně od 1. ledna 2013 .....str. 23

Předkládá: Ing. Lukáš Kervitcer

**NEUZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV  
- seznam****DPH**

376/11.07.12 Uplatňování DPH při provozování dětských jeslí

Předkládají: Olga Holubová,  
Ing. Pavel Černý

**Daň z příjmů**

377/11.07.12 Zdanění zahraničních podílových fondů

Předkládají: Ing. Petra Pospíšilová,  
JUDr. Ing. Radek Halíček

380/18.09.12 Změna účetního období – kalendářní a hospodářský rok a navazující problematika – pokračování

Předkládají: Ing. Otakar Machala,  
Ing. Radislav Tkáč,  
Ing. Jiří Nesrovnal,  
JUDr. Jaroslav Kobík

**NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK odložený na příští jednání KV  
- seznam****DPH**

382/18.09.12 Uplatnění daně z přidané hodnoty u plnění poskytovaných v rámci zákona č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl,  
Ing. Jakub Sehnal

## UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 18.9.2012

### Daň z příjmů

**374/11.07.12 Stanovení daňové ztráty vztahující se k části podniku při vkladu dle § 23a odst. 5 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)**

Předkládá: Jaromír Zbroj, daňový poradce, č. osvědčení 345

Tento příspěvek se zabývá problematikou převzetí části daňové ztráty při vkladu<sup>1</sup> části podniku, neboť aplikace příslušného ustanovení ZDP není zcela jednoznačná.

Ze znění ZDP vyplývá, že při převodu celého a jediného podniku převádějí společnosti je přijímající společnost oprávněna převzít dosud neuplatněnou daňovou ztrátu vyměřenou převádějí společnosti v plné výši, a tuto ztrátu je při splnění podmínek § 38na ZDP oprávněna uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně podle § 34 ZDP.

V případě, že je však předmětem převodu pouze část podniku (případně některý z více podniků ve společnosti), vznikají některé nejasnosti ohledně stanovení výše daňové ztráty, kterou je oprávněna přijímající společnost převzít. ZDP sice v § 38na zavádí závazné posouzení, zda lze daňovou ztrátu uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích; bohužel však neřeší, v jaké výši je přijímající společnost vůbec oprávněna ztrátu vyměřenou převádějí společnosti převzít.

Cílem tohoto příspěvku je odstranění nejasností, které mohou vzniknout při praktické aplikaci ustanovení § 23a odst. 5 písm. b) ZDP, které zní:

*„...(5) Přijímající společnost nebo přijímající společnost prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky je oprávněna ...*

*b) převzít daňovou ztrátu nebo část daňové ztráty vyměřené převádějí společnosti, která souvisí s převedeným podnikem nebo jeho samostatnou částí a dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně převádějí společností. Tuto daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla daňová ztráta převádějí společnosti vyměřena za podmínek stanovených tímto zákonem. Neprokáže-li poplatník, jaká část daňové ztráty se vztahuje k převedenému podniku nebo k jeho samostatné části, stanoví se tato část daňové ztráty podle poměru hodnoty převedeného majetku zachycené v účetnictví převádějí společnosti podle zvláštního právního předpisu bezprostředně před převodem snížené o převedené závazky při převodu podniku nebo jeho samostatné části a hodnoty veškerého majetku zachycené v účetnictví převádějí společnosti podle zvláštního právního předpisu snížené o veškeré závazky převádějí*

<sup>1</sup> Ačkoliv podle definice převodu podniku nebo jeho samostatné části vymezené v § 23a odst. 1 ZDP se těmito pojmy rozumí vklad podniku nebo části podniku (nepeněžitý vklad podle § 59 odst. 5 obchodního zákoníku), pracuje se v následujícím textu s terminologií užívanou v ZDP, tj. pojmem „převod“.

*společnosti bezprostředně před provedením převodu; přitom je-li převádějící společnost poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 4, který nemá stálou provozovnu na území České republiky, lze převzít daňovou ztrátu, která vznikla převádějící společnosti v jiném členském státu a která nebyla uplatněna v jiném členském státu jako položka snižující základ daně převádějící společnosti nebo jiné společnosti, maximálně však do výše, do které by byla daňová ztráta stanovena podle tohoto zákona, kdyby převádějící společnost byla ve zdaňovacím období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla, poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, ...“*

Z výše uvedeného ustanovení ZDP vyplývá, že přijímající společnost může převzít při převodu podniku, který splňuje podmínky § 23a ZDP, část dosud neuplatněné daňové ztráty vyměřené převádějící společností, která souvisí s převáděnou částí podniku, čímž je doplněna daňová neutralita převodu podniku.

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění problematiky související z převodem daňové ztráty; tento příspěvek se nijak nezabývá uplatnitelností daňové ztráty podle podmínek stanovených v §38na ZDP u společnosti, na níž je ztráta převedena.

### **Prokázání části daňové ztráty související s převedenou částí podniku**

Jednou z možností stanovení výše převáděné části daňové ztráty je příslušnou část daňové ztráty, která souvisí s převedenou částí podniku, prokázat; ZDP však výslovně neuvádí, jakým způsobem tuto souvislost jednoznačně prokázat.

Domníváme se, že jedním ze způsobů, jak lze souvislost části daňové ztráty s konkrétní převedenou částí podniku prokázat, je prokázání prostřednictvím kalkulací základu daně pro příslušnou část podniku za jednotlivá zdaňovací období, za která byla ztráta vyměřena, a převádějící společnost tak dokáže jednoznačně identifikovat základ daně vztahující se k příslušné části podniku za jednotlivá zdaňovací období a výši daňové ztráty přímo alokovat.

V případě, že daňová ztráta vztahující se k příslušné části podniku je vyšší než celková daňová ztráta vyměřená převádějící společností, je dle názoru předkladatele přijímající společnost oprávněna převzít daňovou ztrátu vyměřenou převádějící společností za dané období v plné výši (a to i v případě, že kromě převáděné části podniku má převádějící společnost další části podniku, z nichž některé rovněž evidují za uvedená zdaňovací období daňovou ztrátu). Řešením situace, kdy bude k jednomu dni uskutečněno více převodů různých částí podniku, se zabýváme v bodě 3 tohoto příspěvku.

Naopak v případě, že příslušné části podniku na základě kalkulace základu daně za období, kdy byla převádějící společností vyměřena daňová ztráta, vychází kladný základ daně, nebude přijímající společnost oprávněna vyměřenou daňovou ztrátu převzít, jelikož se žádná její část nevztahuje k převáděné části podniku.

Kalkulace základu daně pro příslušnou část podniku však dle našeho názoru není jediným způsobem, jak prokázat část daňové ztráty související s převedenou částí podniku. Pro prokázání odpovídající části daňové ztráty lze vycházet i z jiných ekonomicky zdůvodnitelných kritérií, např. z poměru tržeb, aktiv, počtu zaměstnanců apod.: poměrná část daňové ztráty vztahující se k převáděné části podniku může být stanovena podle poměru tržeb (aktiv, počtu zaměstnanců apod.) převáděné části podniku za jednotlivá zdaňovací období k celkovým tržbám (aktivům, počtu zaměstnanců apod.) převádějící společnosti (blíže viz. bod 2.2.).

**Přijímající společnost je tedy oprávněna převzít část daňové ztráty související s částí převedeného podniku (a to maximálně ve výši daňové ztráty vyměřené převádějí společnosti) v jednotlivých zdaňovacích obdobích, za která byla daňová ztráta vyměřena. Souvislost části daňové ztráty s konkrétní částí podniku, tj. alokace části daňové ztráty, by měla být v takovém případě prokázána použitím ekonomicky zdůvodnitelných kritérií, např. podle dostupných kalkulací základu daně za danou část podniku, či s ohledem na poměr tržeb, aktiv, počtu zaměstnanců apod. dané části podniku za jednotlivá zdaňovací období k celkovým tržbám, aktivům, počtu zaměstnanců apod. převádějí společnosti.**

### **Stanovení poměru hodnot majetku sníženého o závazky**

Nemá-li převádějí společnost k dispozici výpočet základu daně a tedy údaje o výši daňové ztráty, která by byla v jednotlivých zdaňovacích obdobích vyměřena převáděné části podniku, umožňuje ZDP pro stanovení části daňové ztráty vztahující se k převáděnému podniku použít propočtení vycházející z účetního stavu ke dni převodu, a to pomocí „*poměru hodnoty převedeného majetku zachycené v účetnictví převádějí společnosti podle zvláštního právního předpisu bezprostředně před převodem snížené o převedené závazky při převodu podniku nebo jeho samostatné části a hodnoty veškerého majetku zachycené v účetnictví převádějí společnosti podle zvláštního právního předpisu snížené o veškeré závazky převádějí společnosti bezprostředně před provedením převodu*“.

Možnost použít pro stanovení části ztráty odpovídající části převáděného podniku výše uvedený poměr je podle důvodové zprávy k zákonu č. 438/2003 Sb., který § 23a do ZDP zavádí, řešením pro případy, kdy by dokazování v daňovém řízení bylo obtížné.

### **Obsahové vymezení majetku a závazků**

Citované ustanovení ZDP odkazuje na zákon o účetnictví. Česká účetní legislativa však ani pojem „majetek“, ani pojem „závazky“ jednoznačně nevymezuje a vznikají tak pochybnosti ohledně některých položek rozvahy, u nichž je třeba pro účely stanovení poměru pro převod části daňové ztráty odpovídající převáděné části podniku rozhodnout, zda tvoří součást majetku či závazků.

Majetek lze vymezit jako souhrn statků, se kterými jejich majitel může volně nakládat a kterými také ručí za své případné závazky, přičemž majetek může mít hmotnou i nehmotnou podobu. Majetkem jsou především věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné hodnoty.

Oproti tomu závazky jsou ve smyslu občanskoprávním chápány jako individuální vztah mezi dvěma či více osobami, který dlužníka zavazuje vůči věřiteli k určitému plnění. Pro identifikaci závazku je tedy požadována určitá míra jistoty.

### **Časové rozlišení aktivní**

Vycházíme-li z uspořádání položek rozvahy tak, jak je uvedeno v Příloze č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. („VPPÚ“), jsou aktiva účetní jednotky tvořena následujícími položkami: A. Pohledávky za upsaný základní kapitál, B. Dlouhodobý majetek, C. Oběžná aktiva a D.I. Časové rozlišení. Aktiva jsou obecně souborem hospodářských hodnot vyjádřených v účetnictví. Hodnotu majetku pak je třeba dle názoru předkladatele chápat jako souhrn veškerých aktiv snížených právě o hodnotu časového rozlišení aktivního, neboť časové rozlišení aktivní je zákonem o účetnictví

chápáno reziduálně jako „jiná aktiva“ (viz „Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv...“ - § 2 zákona o účetnictví).

Naopak z věcného hlediska by vzhledem k míře jistoty, která je předpokladem pro účtování o těchto položkách, bylo možné chápat položky časového rozlišení aktivního jako součást majetku, neboť podle ustanovení § 13 VPPÚ je hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení aktivního „*skutečnost, že jsou v okamžiku jejich účtování současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.*“

### **Časové rozlišení pasivní**

Velmi podobné postavení má také časové rozlišení pasivní, které je vykazováno dle uspořádání rozvahy v Příloze č. 1 k VPPÚ jako součást pasiv vedle položek A. Vlastní kapitál a B. Cizí zdroje.

S přihlédnutím ke skutečnosti, že pro účely srážkové daně není dohadná položka pasivní chápána jako závazek (viz pokyn GFŘ-6), se domníváme, že by časové rozlišení pasivní ani pro účely stanovení poměru hodnot majetku sníženého o závazky při stanovení odpovídající části daňové ztráty nemělo být považováno za závazek.

Obdobně jako v případě časového rozlišení aktivního je však i u časového rozlišení pasivního požadována účetními předpisy určitá míra jistoty, proto dle našeho názoru nelze plošně stanovit, zda časové rozlišení pasivní není závazkem.

### **Rezervy**

Rezervy jsou podle § 57 odst. 1 VPPÚ určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Ačkoliv jsou rezervy podle uspořádání položek uvedeného v Příloze č. 1 VPPÚ považovány za součást pasiv – položky B. Cizí zdroje, „*nevykazují se jako závazky, protože v okamžiku jejich vzniku a tvorby neexistuje faktický dluh vůči třetí osobě v právním slova smyslu. Z hlediska obchodního práva tedy rezervy nejsou definovány jako závazek (dluh), jedná se o účetní kategorii.*“<sup>2</sup>

Dle názoru předkladatele by tak ve smyslu výše uvedené argumentace neměly být pro účely výpočtu poměru části ztráty odpovídající převáděnému podniku rezervy považovány za závazky. Opět jsme však toho názoru, že plošně toto nelze jednoznačně říci, neboť např. s tvorbou rezervy na dovolenou je určitý závazek spojen.

### **Alternativní řešení**

Dalším možným uchopením problematiky je použít negativní vymezení a chápat tak rozdíl hodnoty majetku a závazků jako vlastní kapitál (a za vlastní kapitál považovat pouze položky vykazované v rozvaze pod položkou pasiv A. Vlastní kapitál) – v takovém případě je jako majetek třeba chápat veškerá aktiva, a za závazky považovat pasiva vykazovaná v rozvaze pod položkami B. Cizí zdroje a C.I. Časové rozlišení. Časové rozlišení aktivní, resp. pasivní by podle takového přístupu bylo do výpočtu poměru zahrnuto jako majetek, resp. závazek, stejně jako rezervy, které by byly závazkem. Domníváme se však, že pokud by zákonodárce chápal rozdíl

<sup>2</sup> Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Olomouc, ANAG, 2007. Str. 172

hodnoty majetku a závazků jako vlastní kapitál, použil by přímo termín vlastní kapitál, aniž by tento pojem jakkoliv slovně opisoval.

**Domníváme se, že vzhledem k tomu, že obecně nelze říci, zda jsou položky časového rozlišení a rezervy majetkem, resp. závazkem, je nejvhodnějším řešením tohoto problému převzetí obsahového vymezení majetku a závazků pro účely výpočtu poměru vždy individuálně podle jejich povahy.**

### **Výpočet poměru**

Při stanovení poměru hodnot majetku sníženého o závazky pro účely stanovení odpovídající části ztráty vztahující se k převáděné části může dojít k různým situacím. Možné případy jsou demonstrovány na příkladech, kdy převádějící společnost A převádí část podniku A1 na přijímající společnost B.

Jednou ze speciálních situací je, když poměr vypočtený v souladu s citovaným ustanovením ZDP bude vyšší než jedna. V takovém případě je přijímající společnost dle názoru předkladatele oprávněna převzít ztrátu převádějící společnosti v plné výši.

*Příklad: převáděný majetek (A1) 200 mil., převáděné závazky (A1) 100 mil.;*

*veškerý majetek (A) 600 mil., veškeré závazky (A) 550 mil.;*

*poměr = 100 mil. / 50 mil. = 2; tj. společnost B může převzít ztráty společnosti A v plné výši*

Pro účely vkladu se vkládaný podnik nebo jeho část oceňují, přičemž se principiálně jedná o tržní ocenění v době vkladu. V účetnictví je však tento majetek zachycen v účetních historických cenách. Ačkoliv převáděná část podniku je oceněna kladnou hodnotou, hodnoty převáděného majetku a závazků zachycené v účetnictví převádějící společnosti (tj. ocenění v historických cenách) se od tržního ocenění provedeného pro účely převodu části podniku liší. Může tak nastat situace, že čítec nebo jmenovatel uvedeného poměru nabyde hodnoty nula nebo kdy je čítec či jmenovatel (nebo oba) záporný, a nelze tak smysluplně stanovit výši ztráty vztahující se k převáděné části podniku.

*Příklad: převáděný majetek (A1) 150 mil., převáděné závazky (A1) 200 mil.;*

*veškerý majetek (A) 600 mil., veškeré závazky (A) 500 mil.;*

*poměr = - 50 mil. / 100 mil. = - 0,5, záporný koeficient*

Obdobně vyjde záporný poměr majetku sníženého o závazky v situaci, kdy je převáděný majetek snížený o převáděné závazky (tj. čítec) kladný, avšak celkový majetek snížený o celkové závazky bezprostředně před vkladem (tj. jmenovatel) je záporný (jde o účetně předluženou převádějící společnost).

Naopak v případě převodu účetně předlužené části podniku z převádějící společnosti, která byla bezprostředně před převodem rovněž předlužená (jako celek), bude výsledný poměr kladný.

*Příklad: převáděný majetek (A1) 150 mil., převáděné závazky (A1) 200 mil.;*

*veškerý majetek (A) 500 mil., veškeré závazky (A) 600 mil.;*

*poměr = - 50 mil. / - 100 mil. = 0,5*

Z uvedených příkladů vyplývá, že čistě matematický mechanický výpočet poměru účetních hodnot majetku sníženého o závazky v případě, kdy je nulový či záporný čítec, jmenovatel nebo oba dva, nevede k výsledkům, které nelze použít.

Úprava převzetí ztrát při převodu podniku v ZDP vychází ze směrnice 2009/133/ES<sup>3</sup>. Tato směrnice se týká jak vkladu (převodu) podniku, tak i fúze společností, přičemž principy směrnice se uplatňují na oba typy transakcí stejně.

Dle našeho názoru by proto měly být z hlediska daňové neutrality při převodu podniku nebo jeho části a při fúzi<sup>4</sup> nastaveny srovnatelné podmínky. Domníváme se, že podmínky pro stanovení části daňové ztráty, kterou je přijímající společnost oprávněna při vkladu podniku převzít, srovnatelné s podmínkami pro převod ztrát v případě fúzí nejsou: podle ZDP je nástupnické společnosti při fúzi umožněno převzít část daňové ztráty v rozsahu zjištěném podle *ekonomicky zdůvodnitelného kritéria*<sup>5</sup>, tzn., že existuje více možností určení výše převáděné ztráty.

Domníváme se, že úprava, podle níž při převodu podniku není přijímající společnost oprávněna převzít daňové ztráty převádějí společnosti podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria, jako je tomu u fúzí, nýbrž je nucena postupovat odlišně a převzít tak část ztráty pouze je-li schopna odpovídající část daňové ztráty vztahující se k převáděné části podniku přímo prokázat, případně převzít poměrnou část ztráty stanovenou na základě zákonodárcem určeného poměru, který v některých případech neposkytuje smysluplný výsledek, je úpravou diskriminační<sup>6</sup>.

**Při převodu podniku nebo jeho části by mělo být přijímající společnosti umožněno převzít část daňové ztráty vyměřené převádějí společnosti vztahující se k převáděné části podniku podle vhodných ekonomicky zdůvodnitelných kritérií (dále také viz. bod 1).**

#### **Více převodů v jednom zdaňovacím období**

ZDP nijak neřeší případy, kdy v jednom zdaňovacím období převádějí společnost uskuteční vícero převodů části podniku (ve kterých může figurovat více přijímajících společností). Může proto vzniknout nejistota ohledně způsobu stanovení částí daňových ztrát přebíraných přijímajícími společnostmi v souvislosti s jednotlivými převody.

#### **Více převodů následujících po sobě**

Dle názoru předkladatele bude v případě, že převádějí společnost uskuteční k různým datům více převodů, které následují po sobě, uplatněn převod ztrát v chronologickém sledu, tj. s každou převáděnou částí podniku bude stanovena odpovídající výše převáděné části daňové ztráty s ohledem na výši původní daňové ztráty vyměřené převádějí společnosti sníženou o ztráty již převedené v souvislosti s převody části podniku, které se dosud uskutečnily (a to buďto způsobem uvedeným v bodě 1, nebo způsobem uvedeným v bodě 2 tohoto příspěvku).

---

<sup>3</sup> Směrnice o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy

<sup>4</sup> Pro účely tohoto příspěvku pojem fúze zahrnuje fúze a rozdělení společností dle § 23c ZDP

<sup>5</sup> § 23c odst. 8 písm. b) ZDP

<sup>6</sup> Viz. např. Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 9/08

*Pro názornost bude opět využit příklad společností A a B a převáděné části podniku A1, doplněný o společnost C, na kterou je převáděna část podniku A2, přičemž po obou uskutečněných převodech zůstává ve společnosti A ještě část podniku A3. Oba převody A1 i A2 proběhly v roce X+1:*

*Ztráta vyměřená společností A v roce X činí 20 mil.*

*K 1.1. roku X+1 došlo k převodu části podniku A1 na společnost B a následně k 1.2. téhož roku došlo k převodu části podniku A2 na společnost C.*

*Majetek snížený o závazky, převáděný jako A1 k 1.1. roku X+1 v historických cenách činí 10 mil., celkový majetek snížený o závazky společnosti A k témuž dni činí 20 mil.*

*Výše části daňové ztráty převzatá společností B v souvislosti s převodem A1: společnost B převezme ztrátu vyměřenou společností A za rok X ve výši 10 mil. (tj. 50 % ztrát vyměřených společností A).*

*Majetek snížený o závazky, převáděný jako A2 k 1.2. roku X+1 v historických cenách činí 7,5 mil., celkový majetek snížený o závazky společnosti A k témuž dni činí 10 mil.*

*Výše části daňové ztráty převzatá společností C v souvislosti s převodem A2: společnost C převezme ztrátu vyměřenou společností A za rok X ve výši 7,5 mil. (tj. 75 % ztrát vyměřených společností A a dosud nepřevedených na společnost B).*

Podle názoru předkladatele rovněž dále lze pro každý převod části podniku uskutečněný převádějí společností použít jinou metodiku pro stanovení převáděné části daňové ztráty (tj. při dvou různých převodech různých částí podniku lze jednou uplatnit prokázání související části daňové ztráty a podruhé poměr hodnot majetku sníženého o závazky), neboť ZDP takový postup nevylučuje.

**V případě více převodů následujících po sobě bude uplatněn převod ztrát v chronologickém sledu.**

**Při každém převodu části podniku uskutečněném převádějí společností lze přitom použít různou metodiku pro stanovení převáděné části daňové ztráty (tj. při dvou různých převodech části podniku lze jednou uplatnit prokázání související části daňové ztráty a podruhé poměr hodnot majetku sníženého o závazky).**

#### ***Více převodů k jednomu datu***

Případ, že by převod dvou samostatných částí podniku na dvě různé přijímající společnosti byl převádějí společností uskutečněn ke stejnému dni, rovněž není zákonem nijak upraven.

Předkladatel proto dovozuje, že v takovém případě je převádějí společnost oprávněna se rozhodnout, jakým způsobem bude postupovat, přičemž možnosti jsou následující:

- (a) při stanovení části převáděné ztráty budou obě přijímající společnosti vycházet z „původní“ daňové ztráty vyměřené převádějí společností, tj. obě budou

vycházet z daňové ztráty ve stejné výši, přičemž součet částí ztrát převáděných na jednotlivé přijímající společnosti je limitován výší „původní“ daňové ztráty – pokud by tento součet měl původní daňovou ztrátu přesahovat, rozpočtou se částky převáděných daňových ztrát podle jejich vzájemného poměru, nebo

- (b) převádějí společnost určí, na kterou z přijímajících společností bude daňová ztráta převedena dříve; u druhé přijímající společnosti se již bude vycházet z původní daňové ztráty snížené o již převedenou ztrátu (obdobně jako v případě převodů následujících po sobě – viz bod 3.1 výše)

### **Alternativní řešení**

Alternativními řešeními (která ovšem předkladatel nepovažuje za zcela správná, neboť jsou méně logická než výše uvedený postup) by mohly být následující varianty:

- stejný postup jako v bodě (a) výše (tj. stanovení části ztráty převáděné na jednotlivé přijímající společnosti ze stejné původní ztráty), s tím rozdílem, že pokud by součet převáděných ztrát měl původní daňovou ztrátu přesahovat, uplatní se postup podle bodu (b) výše (tj. jeden z převodů musí být považován za uskutečněný dříve), případně
- stejný postup jako v bodě (a) výše, avšak pokud by součet převáděných ztrát měl původní daňovou ztrátu přesahovat, je zcela na uvážení převádějí společnosti, v jaké výši na jednotlivé přijímající společnosti ztráty převede.

Obdobně jako v případě uskutečnění více převodů následujících po sobě, rovněž v případě uskutečnění více převodů k jednomu datu se předkladatel domnívá, že při dvou různých převodech části podniku lze jednou uplatnit prokázání související části daňové ztráty a podruhé poměr hodnot majetku sníženého o závazky.

**Navrhujeme tedy přijmout závěr, že při uskutečnění více převodů jednou převádějí společnosti ke stejnému datu se může poplatník rozhodnout, zda pro jednotlivé přijímající společnosti uplatní chronologický postup převzetí ztrát (viz 3.3.1), či zda při všech převodech bude pro účely stanovení přebíraných částí ztráty vycházet z původní výše ztráty převádějí společnosti (případně budou části ztráty převáděné na jednotlivé přijímající společnosti rozpočteny z původní výše ztráty dle jejich vzájemného poměru).**

### **Uplatnění nepřevzaté daňové ztráty převádějí společnosti**

Přijímající společnost je dle ZDP „oprávněna převzít daňovou ztrátu nebo část daňové ztráty (...).“ Vzhledem k dispozitivitě ustanovení lze vyvodit, že převádějí společnost může uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou v předcházejících zdaňovacích obdobích v plné výši v případě, že k převzetí daňové ztráty přijímající společností nedošlo.

Převezme-li však přijímající společnost část daňové ztráty v nižší výši, než jakou je oprávněna převzít, není dle názoru předkladatele zcela jednoznačné, zda je převádějí společnost v následujících zdaňovacích obdobích oprávněna uplatnit část ztráty, která mohla být, avšak nebyla přijímající společností převzata.

Podle § 34 odst. 1 ZDP lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část. Ustanovení ZDP přitom nijak neomezují, že by převádějí společnost byla oprávněna odčítat od

svého základu daně ztrátu pouze do výše, která mohla být převzata přijímající společností.

**Dovozujeme proto, že pokud přijímající společnost nepřevzme ztráty v plné výši, ve které je dle zákona oprávněna je převzít, avšak v nižší výši, je převádějící společnost s dosud nepřevzatými daňovými ztrátami oprávněna dále disponovat.**

### **Vykázání převzetí ztráty v daňovém přiznání**

V praxi bývá při převzetí ztrát přijímající společností problém s vykázáním této skutečnosti v tiskopise daňového přiznání, resp. ze samotného tiskopisu tato skutečnost není zcela zřejmá. Jak u přijímající společnosti, tak u společnosti převádějící se tato skutečnost v daňovém přiznání projeví ve změně údajů vykazovaných v tabulce E Přílohy č. 1 II. oddílu a ze strany správce daně jsou pak zpravidla obě společnosti dotazovány, na základě čeho došlo k náhlé změně údajů v této tabulce vykazovaných.

Tento problém nicméně nevzniká pouze při převzetí ztrát při převodu podniku nebo jeho části, ale např. i při převzetí ztrát při fúzích.

**Navrhujeme proto doplnit tiskopis daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, resp. Přílohu č. 1 II. oddílu o tabulku, prostřednictvím níž by bylo možné informovat správce daně o výši ztrát převzatých při různých operacích.**

### **Návrh řešení**

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

## **Stanovisko Generálního finančního ředitelství**

Na úvod je třeba zdůraznit, že příspěvek je značně nepřehledný, a proto bychom uvítali zřetelné označení a oddělení jednotlivých oblastí a k nim příslušných jednotlivých závěrů.

Z předloženého materiálu nevyplývá, k jakému závěru (závěrům) má GFŘ zaujmout stanovisko. Přesto se GFŘ pokusilo v zájmu zajištění přehlednosti a srozumitelnosti rozdělit příspěvek do několika oblastí, ke kterým jsou níže uvedena stanoviska.

### **1. Prokázání části daňové ztráty související s převedenou částí podniku**

Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu stanovuje daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném a dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Obecně lze konstatovat, že ZDP ani jiný právní předpis výslovně nestanoví způsob, jakým daňový subjekt tvrzené skutečnosti prokazuje. Vždy je nutné respektovat smysl ustanovení a podmínky stanovené zákonem. Přitom platí zásada, že správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

ZDP umožňuje převzít daňovou ztrátu nebo její část za zákonem stanovených podmínek za předpokladu, že její výši poplatník prokáže nebo stanoví podle poměru hodnoty převedeného majetku zachyceného v účetnictví převádějí společnosti.

Nutnosti prokázání skutečného stavu v konkrétních případech a individuální posouzení příslušného správce daně si byl vědom i zákonodárce, který v důvodové zprávě k zákonu č. 438/2003 Sb. (kterým bylo do ZDP zavedeno ustanovení § 23a) mimo jiné uvedl: „... protože lze očekávat obtížnost v dokazování v daňovém řízení, je správci daně navrženo řešení pro stanovení části daňové ztráty související s převáděným podnikem, přičemž je ponechána možnost daňovému subjektu i správci daně prokázat skutečný stav“. Případy, kdy poplatník tvrzené skutečnosti neprokáže řeší třetí věta § 23a odst. 5 písm. b) ZDP.

Proto nelze bezvýhradně souhlasit s navrženými možnostmi prokazování části daňové ztráty související s převedenou částí podniku, neboť např. poměr tržeb, aktiv či počet zaměstnanců neprokazují výši ztráty, která souvisí s převáděnou částí podniku. Vždy však platí, že lze převést maximálně takovou výši daňové ztráty, která byla vyměřena převádějí společnosti. Přitom ztráta musí souviset s převodem podniku, tj. lze převést pouze část daňové ztráty, kdy ztráta v budoucnu snižuje zisky vztahující se k činnosti, ze které je ztráta vytvořena.

Na základě výše uvedeného nebude GFŘ ve svém stanovisku hodnotit vhodnost v příspěvku navržených způsobů prokazování. Konkrétní skutkový stav bude posuzován s přihlédnutím ke konkrétní situaci a k okolnostem, za kterých je ztráta nebo její část převedena.

## **2. Vztah Směrnice 2009/133/ES a ZDP**

K názoru předkladatele, že „... převzetí ztrát při převodu podniku v ZDP vychází ze Směrnice 2009/133/ES...“ (dále jen „Směrnice“) uvádíme, že Směrnice pouze výslovně konstatuje, že je nezbytné vymezit daňový systém členského státu také pro ztráty převádějí společnosti a vyřešit otázky pokud jedna z obou společností má podíl na základním kapitálu druhé společnosti. Směrnice pouze doporučila tuto oblast upravit v právním řádu členských států. Z těchto důvodů bylo zavedeno mimo jiné ustanovení § 23a ZDP.

I v důvodové zprávě k zavedení ustanovení § 23a ZDP, kde se mimo jiné uvádí, že přijímající společnosti je umožněn přenos daňové ztráty, která se vztahuje k převáděnému podniku nebo jeho samostatné části, je zdůrazněno, že se jedná o změny nad rámec Směrnice.

K Nález Ústavního soudu, který v příspěvku zmiňuje předkladatel, uvádíme, že soud shledal postup zákonodárce diskriminační v tom smyslu, že pozměňovací návrh legislativní úpravy byl načten bez právního relevantního zdůvodnění odlišného přístupu zdanění mezi účetními jednotkami účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a účetními jednotkami účtujícími v soustavě jednoduchého účetnictví ve vztahu k uplatnění nepravé retroaktivity. Tím došlo k založení nerovnosti v podmínkách práva podnikat a zákonodárce porušil požadavek rovnosti obsahu a ochrany vlastnického práva. Dle našeho názoru Nález Ústavního soudu nelze na projednávanou věc použít, protože zavedení legislativní změny § 23a ZDP bylo

řádně zdůvodněno v důvodové zprávě, ustanovení nevykazovalo pravou ani nepravou retroaktivitu a zcela v kompetenci zákonodárce bylo stanovení podmínek převzetí ztrát v případě vkladu podniku nebo jeho části nad rámec požadavků Směrnice. Z těchto důvodů nevidíme věcnou souvislost s citovaným Nálezem a úpravu ustanovení § 23a ZDP nelze hodnotit jako diskriminační vůči úpravě převzetí daňových ztrát v případě fúzí.

Na základě výše uvedeného nesouhlasí GFR se závěrem předkladatele, že „...úprava, podle níž při převodu podniku není přijímající společnost oprávněna převzít daňové ztráty převádějící společnosti podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria, jako je tomu u fúzí, nýbrž je nucena postupovat odlišně a převzít tak část ztráty pouze je-li schopna odpovídající část daňové ztráty vztahující se k převáděné části podniku přímo prokázat, případně převzít poměrnou část ztráty stanovenou na základě zákonodárcem určeného poměru, který v některých případech neposkytuje smysluplný výsledek, je úpravou diskriminační<sup>7</sup>...“.

Pokud se předkladateli stávající systém převzetí ztráty při převodu podniku jeví jako diskriminační, pak je jeho právem iniciovat v tomto smyslu změnu zákona. V žádném případě však nelze tento stav řešit stanoviskem GFR.

### **3. Stanovení poměru hodnot majetku sníženého o závazky**

#### **3.1. Obsahové vymezení majetku a závazků**

Pokud se jedná pouze o použití účetních kategorií majetku a závazků pro účely poměrového ukazatele bez vazby na ostatní ustanovení § 23a ZDP, lze uvést následující:

Rezervy jsou v souladu s § 57 vyhlášky č. 500/2002 Sb. určeny k pokrytí budoucích závazků. Závazkem, ve smyslu uvedeného, tedy být nemohou.

K závěru, že v položkách časového rozlišení jsou obsaženy tituly, které jsou majetkem nebo závazkem, je třeba uvést následující:

a) V souladu s § 3 odst. 2 vyhlášky jsou v rozvaze (bilanci) uspořádány položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance) se stanoví v příloze č. 1 vyhlášky.

b) Která aktiva a pasiva jsou pro účely právních předpisů v oblasti účetnictví nepochybně považována za majetek a závazky lze dovodit z § 25 ZoÚ. Časové rozlišení se mezi jednotlivými složkami majetku a závazků v citovaném ustanovení neuvádí.

c) Právní předpisy v oblasti účetnictví speciálně nevymezují, ve vztahu k civilně právním předpisům, co je pro účely účetnictví pohledávkou nebo závazkem. Pohledávky a závazky z civilně právních vztahů vznikají dříve (např. podpisem smlouvy) než jsou zpravidla zaúčtovány v účetnictví. Jinými slovy, ne všechny nároky (povinnosti) z civilně právních vztahů jsou v okamžiku jejich vzniku účtovány podle právních předpisů v oblasti účetnictví jako pohledávky nebo závazky [např. ČÚS č. 017 bod 3.1.1. Pohledávka za odběratelem se vyúčtuje při splnění dodávky (nikoli při podpisu smlouvy) vůči odběrateli ve smyslu příslušných ustanovení smlouvy v oblasti obchodních závazkových vztahů, nebo např. ČÚS 001 bod 2.4.3. Okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku....].

<sup>7</sup> Viz. např. Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 9/08

d) Konkrétně k jednotlivým položkám časového rozlišení:

Velmi zjednodušeně řečeno položky časového rozlišení představují jednak nároky nebo povinnosti čerpat nebo poskytnout již dopředu zaplacené služby (např. předem placené nájemné), o kterých se však na rozvahových účtech ve smyslu výše uvedeného neúčtuje. Nebo se jedná o spotřebované nebo poskytnuté služby, kdy povinnost zaplatit nebo nárok inkasovat vznikne následně, a pro které nejsou využívány přímo účty pohledávek a závazků (viz např. obsahové vymezení položky D.1.3 Příjmy příštích období).

GFŘ se s ohledem k výše uvedenému přiklání k závěru, že položky časového rozlišení nelze podřadit pod kategorii majetku nebo závazků pro účely výpočtu uvedeného ukazatele (výpočet poměru).

### 3.2. Výpočet poměru

K výpočtu poměru lze uvést, že z textu zákona i důvodové zprávy vyplývá, že výpočet poměru hodnot převedeného majetku se použije pouze v případě, kdy poplatník nedoloží, jaká část daňové ztráty připadá na převáděný podnik nebo jeho část. Vzhledem k tomu, že výsledný poměr slouží k matematickému zjištění výše ztráty, kterou může převzít přijímající společnost, lze výsledek použít v absolutní hodnotě, to znamená bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem bude kladné nebo záporné číslo.

## **4. Více převodů v jednom zdaňovacím období**

### **4.1. následujících po sobě**

Při zachování všech zákonem stanovených podmínek souhlas se závěry předkladatele.

### **4.2. k jednomu datu**

Nesouhlas s „variantním“ závěrem předkladatele. Převod se uskutečňuje k jednomu datu, a proto je nutné v obou případech vycházet z původní výše daňové ztráty převádějí společnosti. V dané souvislosti zastáváme názor, že v tomto případě by při rozdělení ztráty měl být použit stejný postup, tj. prokázání skutečností poplatníkem nebo stanovení poměru hodnoty převedeného majetku zachyceného v účetnictví převádějí společnosti.

## **5. Uplatnění nepřevzaté daňové ztráty převádějí společnosti**

Při zachování všech zákonem stanovených podmínek souhlas se závěry předkladatele.

## **6. Vykázání převzetí daňové ztráty v daňovém přiznání**

V současné době je uplatňován nárok v tabulce E bez odkazu na povinnost uvést do samostatné přílohy nárok vzniklý z popsané situace. V poučení k vyplnění přiznání k DPPO je u vysvětlivky k ř. 240 dostačující odkaz na příslušná ustanovení ZDP upravující danou problematiku.

## Správa daní

### 378/18.09.12 Podání prostřednictvím datové schránky

Předkládá : MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, číslo osvědčení 1366

## 1. Cíl příspěvku

Vzhledem k povinnému používání datových schránek daňovými poradci od 1.7.2012 dojde bezpochyby k rostoucímu podílu tohoto způsobu elektronické komunikace. Nabývá proto na významu jednoznačná interpretace příslušných ustanovení zákona 280/2009 Sb. Daňového řádu. Cílem je potvrdit nebo upřesnit některé z nich.

## 2. Používané pojmy

**Uznávaný elektronický podpis** – zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu (§ 2 písm. m) zákona 227/2000 Sb.) vydaném akreditovaným poskytovatelem certifikačních služeb (§ 2 písmeno j) zákona 227/2000 Sb.)

**Příloha v přípustném formátu** – dokument v elektronické podobě ve formátu povoleném a přípustném pro daný způsob elektronické komunikace (např. Příloha č. 3 k Vyhlášce 194/2009 Sb.)

**Datová zpráva** – elektronická data, která lze přenášet prostředky pro elektronickou komunikaci a uchovávat na záznamových médiích (§ 2 písmeno d) zákona 227/2000 Sb.)

**XML formát / příloha** - podání ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (např. Pokyn MF D-349 z 28.12.2010, Pokyn GFŘ D-4 FZ 2/2011)

**Orgány veřejné moci** - dle definice § 1 odst. 1 zákona 300/2008 Sb.

## 3. Řešené otázky

### 3.1. Použití datové schránky nahrazuje uznávaný elektronický podpis

Pokud je prováděn úkon vůči orgánu veřejné moci prostřednictvím datové schránky, má v souladu s § 18 odst. 2 zákona 300/2008 Sb. stejné účinky jako úkon písemný a podepsaný (viz také rozsudek NSS 8 As 89/2011 – 31 ze 17. 2. 2012). Přesto je orgány veřejné moci vyžadován v některých případech i elektronický podpis.

Jedná se proto o jednoznačné potvrzení dikce zákona 280/2009 Sb., Daňového řádu, který upravuje podání prostřednictvím datové schránky v § 71 odst. 1 a dále pak v rámci definice zachování lhůty v § 35 odst. 1 písm. d), přičemž jsou vždy na roveň postaveny :

- datová zpráva opatřená uznávaným elektronickým podpisem a
- datová zpráva odeslaná prostřednictvím datové schránky

**Závěr:** Použití datové schránky nahrazuje v souladu s Daňovým řádem uznávaný elektronický podpis při všech typech podání správci daně. To znamená, že v případě podání datovou zprávou prostřednictvím datové schránky není elektronický podpis za žádné situace nutno připojovat.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství:**

Se závěrem lze souhlasit, pokud není pro konkrétní druh podání stanovena výslovná speciální úprava. V některých případech je tedy třeba i el. podpis.

Podle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb. má úkon učiněný vůči správci daně prostřednictvím datové schránky stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný. Z uvedeného tudíž vyplývá, že autentifikace osoby, která podání činí, je zabezpečena právě odesláním z identifikovatelné datové schránky a připojení zaručeného elektronického podpisu není nutné a pokud tak bude učiněno, pak tento podpis není určující. Toto však neplatí v případě, že jiný právní předpis nebo vnitřní předpis požaduje společný podpis více osob, pak je nutné, aby byl dokument podepsán i zaručenými el. podpisy dotčených osob.

### **3.2. Vada podání datovou zprávou**

Zákon 280/2009 Sb., Daňový řád upravuje v § 72 požadavky na vybrané typy podání, konkrétně řádné daňové tvrzení, dodatečné daňové tvrzení a přihlášku k registraci. Pro datovou zprávu je v odstavci třetím uvedena podmínka dodržení formátu a struktury zveřejněné správcem daně. V současné době se zveřejněním rozumí pokyn MF D-349 z 28.12.2010. V praxi probíhají uvedená podání tak, že je generován XML soubor (aplikací pro tvorbu přiznání nebo v rámci daňového portálu) a ten je vložen jako písemnost v podobě přílohy do datové zprávy odeslané datovou schránkou podávající osoby.

Za určitých okolností mohou nastat problémy (technické nedostatky, zastaralý formát nebo struktura atd.), díky kterým nelze XML soubor zpracovat. V takovém případě by mělo být na podání nahlíženo jako na vadné, nezpůsobilé k projednání a ze strany správce daně následovat výzva k odstranění vady v přiměřené lhůtě. Je-li lhůta

splněna, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas v souladu s § 74 odst. 3 zákona 280/2009 Sb., Daňového řádu.

**Závěr :** V případě, kdy nelze zpracovat písemnost v podobě přílohy datové zprávy doručené do datové schránky správce daně, jedná se o vadu podání, pro kterou není způsobilé k projednání, resp. nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Správce daně v souladu s § 74 odst. 1 Daňového řádu vyzve toho, kdo podání učinil, aby vadu odstranil ve lhůtě, kterou stanoví.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství:**

S tímto závěrem lze rovněž souhlasit. Pro doplnění lze navíc uvést, že podle § 72 odst. 3 DŘ lze formulářová podání realizovat i elektronickou formou za využití datové zprávy. Tato datová zpráva musí být odeslána ve formátu a struktuře, který správce daně zveřejní ve smyslu ustanovení § 56 DŘ. Pokynem D-349 Ministerstva financí ze dne 28. 12. 2010 byl stanoven formát (tvar) a struktura (obsah a uspořádání) datové zprávy, jejímž prostřednictvím je činěno podání specifikované v § 72 odst. 1 DŘ a která je odesílána prostřednictvím datové schránky. Zveřejněný formát a struktura u formulářových podání jsou nastaveny tak, aby byla zajištěna kompatibilita s programovým vybavením správce daně, které umožňuje automatické zpracovávání došlých podání tohoto typu. Vytvoření požadovaného .XML souboru, ve stanoveném tvaru a struktuře, lze využít elektronické formuláře aplikace EPO.

V případě podání učiněného datovou zprávou přes aplikaci EPO přicházejí v úvahu čtyři možné základní situace:

- podání vykazuje nesprávný formát nebo jinou formální vadu, avšak je podepsáno uznávaným elektronickým podpisem – správce daně bude postupovat podle § 74 odst. 1 DŘ a vyzve toho, kdo podání učinil, k odstranění vady,
- podání je ve správném formátu a bez jiné formální vady, avšak chybí uznávaný elektronický podpis - správce daně bude postupovat podle § 71 odst. 3 DŘ, tedy vyčká po dobu pětidenní lhůty, zda bude podání potvrzeno či zopakováno,
- podání vykazuje nesprávný formát nebo jinou formální vadu a současně chybí uznávaný elektronický podpis - správce daně bude postupovat podle § 71 odst. 3 DŘ, tedy vyčká po dobu pětidenní lhůty, zda bude podání potvrzeno či zopakováno. Pokud se tak nestane, nejedná se vůbec o účinné podání. Pokud se tak stane, správce daně bude postupovat podle § 74 odst. 1 DŘ a vyzve toho, kdo podání učinil, k odstranění vady,
- podání trpí natolik zásadními vadami, že nelze o podání (úkonu) vůbec hovořit, tedy se jedná o nulitní podání - touto vadou bude např. absolutní nesrozumitelnost, nečitelnost apod. Za nulitní podání lze považovat též všechna podání, která není správce daně způsobilý přijmout. Test způsobilosti lze aplikovat na všechna podání (tedy podání podle § 71 odst. 1 i podle odst. 3 DŘ), a to jak s ohledem na smysl dané normy, tak s ohledem na § 56 odst. 1 písm. b) DŘ, který nepochybně platí na všechna podání (tedy i podání podle § 71 odst. 1 DŘ). K nulitnímu podání správce daně vůbec nepřihlíží. Nelze jej

vůbec považovat za podání (tj. úkon vůči správci daně). Nejde tedy o „vadné“ podání, neboť vadné podání musí naplňovat kritéria pro podání, což nulitní podání nenaplní. Správce daně tedy neaplikuje postup podle § 74 DŘ a nedává tak šanci napravit chybu s tím, že dojde ke zhojení ex tunc. Nulita je nezhojitelná. Maximum, co v dané věci správce daně může učinit je to, že „rádoby podatele“ (podatelem není, neboť jeho podání je nulitní) v duchu zásady vstřícnosti uvědomí, že pokus učinit podání se minul účinkem, neboť tento „pokus“ nenaplnil parametry toho, co lze považovat za podání či vadné podání. Dotyčný pak má možnost podání učinit správně, ovšem s účinky až ke dni, kdy se dostane do sféry správce daně.

V případě podání učiněného prostřednictvím datové schránky je situace obdobná s tím, že uznávaný elektronický podpis není třeba.

## DPH

### **379/18.09.12 Poskytování služeb v oblasti likvidace pojistných událostí v rámci zajistných smluv**

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

#### **1. Účel příspěvku**

Předmětem tohoto příspěvku je sjednotit postup u pojišťovacích činností pro rok 2013 po schválení vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (sněmovní tisk 733).

#### **2. Situace**

Dle vládního návrhu novely zákona o DPH (tisk 733), který prošel prvním čtením v Poslanecké sněmovně a který by měl nabýt účinnosti od 1. ledna 2013 (dále jen „**novela zákona o DPH**“) by od DPH mělo být osvobozeno pouze „*poskytování pojištění*“ a „*poskytování zajištění*“ ve smyslu novelizovaného § 55 zákona o DPH, aby bylo zřejmé, že se toto osvobození nevztahuje na všechny činnosti vyjmenované v definici pojišťovacích, resp. zajišťovacích činností v zákoně o pojišťovnictví.

V souladu s důvodovou zprávou k novele zákona o DPH se poskytováním pojištění rozumí, v souladu s judikaturou SD EU, poskytování služeb takového charakteru, kdy se pojistitel na základě předchozí úhrady pojistného zavazuje zajistit pojištěnému v případě, že dojde k pokrytému riziku, plnění dohodnuté při uzavření smlouvy. Přitom není nezbytné, aby plnění, které se pojistitel zavázal poskytnout v případě pojistné události, spočívalo v zaplacení peněžní částky, neboť toto plnění může být rovněž představováno asistenční činností, buď v podobě poskytnutí peněžního, nebo věcného plnění.

Poskytováním zajištění je dle důvodové zprávy poskytování služby spočívající v tom, že za úplatu a v mezích stanovených zajišťovací smlouvou zajistitel převezme závazky, které pojistiteli vznikly ze závazků z jím uzavřených pojistných (zajišťovacích) smluv.

Činnosti jako jsou likvidace pojistných událostí a regresní služby budou tedy po schválení novely zákona představovat zdanitelná plnění.

Nicméně především likvidace pojistných událostí je činností, která je obvykle poskytována jako součást komplexnějších služeb, které pro pojišťovnu zajišťuje externí dodavatel, plátce daně (dále je „**plátce**“).

Předmětem tohoto příspěvku je případ, kdy pojišťovna uzavře s plátcem smlouvu o zajištění např. cestovního pojištění, komplexního zdravotního pojištění, technické asistence vozidlům apod (dále jen „**zajistná smlouva**“). Plátce na základě této zajistné smlouvy pro pojišťovnu zajišťuje krytí na pojistném plnění, a to finanční formou v určité procentní výši (ze základny odvíjející se např. od výše předepsaného

pojistného) a také tím, že poskytuje pojištěným asistenční služby, zároveň provádí likvidaci pojistných událostí (provede šetření nutné ke zjištění rozsahu povinnosti pojišťovny plnit ze sjednaného pojištění a související nároky pojištěných).

Pro účely poskytování asistenčních služeb obdrží pojištěný při sjednání pojistné smlouvy od pojišťovny kartičku pojištění, kde je uveden telefonický kontakt na „call centrum“ plátce. V případě pojistné události se pojištěný telefonicky obrátí na plátce. Plátce ověří platnost pojištění a posoudí nárok dle Pojistných podmínek. Pokud je nárok oprávněný, plátce zajistí pojištěnému asistenci pomocí sítě svých externích dodavatelů. Plátce tak přímo řídí výši pojistného plnění i) vyplaceného nebo ii) poskytnutého formou čerpání asistenčních služeb, což přímo ovlivňuje jeho ekonomický výsledek.

Ceny za jednotlivé činnosti mohou být zahrnuty do jedné celkové ceny nebo mohou být specifikovány po jednotlivých činnostech. Jestliže jsou ceny za jednotlivá plnění uvedeny samostatně, cena za likvidaci pojistných událostí je výrazně nižší v porovnání s cenami za zajištění pojistného krytí a zajištění asistenční služby.

### 3. Právní rámec

Plátce provádí v rámci zajistných událostí několik různých činností. Zatímco zajištění pojistného krytí a zajištění asistenční služby budou i po novele zákona o DPH ve stejném rozsahu osvobozeny od daně, likvidace pojistných událostí (jestliže by likvidace byla posuzována individuálně) bude po schválení novely zákona představovat zdanitelná plnění.

Jak je uvedeno výše, plátce na základě zajistné smlouvy zajišťuje pro pojišťovnu krytí na pojistném plnění, a to finanční formou a také tím, že poskytuje pojištěným asistenční služby. V obou případech tak plátce poskytuje zajištění pojistného krytí, které bude i po novele zákona o DPH osvobozeno od daně. Nezbytnou podmínkou pro poskytování zajištění formou asistenčních služeb je, že plátce provede šetření nutné ke zjištění rozsahu povinnosti pojišťovny plnit ze sjednaného pojištění a související nároky pojištěných (tato činnost se nazývá likvidací pojistných událostí v současné době osvobozené o DPH za podmínek stanovených v § 55 zákona o DPH).

V praxi ani nelze přesně oddělit činnosti spočívající v posouzení nároku pojištěného a samotné zajištění asistenčních služeb, jelikož tyto činnosti jsou propojeny již při telefonickém kontaktu přes call centrum plátce.

Likvidace pojistných událostí za výše uvedených podmínek tak tvoří nedílnou součást zajišťovacích služeb, a proto i po novele zákona o DPH bude tato likvidace pojistných událostí, prováděná jako součást zajišťovacích služeb, osvobozena od DPH.

Stejně závěry, i když s využitím odlišných argumentů, lze dovodit i z relevantní judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“). V souladu s touto judikaturou, pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení, zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění. ESD rozhodl, že o jediné plnění se jedná zejména v případech, kde je třeba jeden nebo

více prvků považovat za hlavní plnění, zatímco, naopak, jeden nebo více prvků je třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně, plnění musí/může být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek.

Stejně tomu je, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli (zákazníkovi) je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

ESD také několikrát judikoval, že oddělená cena za údajnou službu takto označená ve smluvní dokumentaci a samostatně specifikovaná ve fakturách vystavovaných zákazníkům, není rozhodující. Podle judikatury ESD dvora totiž skutečnost, že je fakturována jediná cena nebo že byly smluvně dohodnuty oddělené ceny, nemá rozhodující význam pro účely určení, zda existují dvě nebo více oddělených a samostatných plnění nebo jediné hospodářské plnění.

Rovněž fakt, že výše uvedené služby (činnosti) mohou být poskytovány odděleně, tj. různými plátcí, nemění nic na tom, že tyto činnosti za konkrétních okolností mohou být pro účely DPH považovány za jediné plnění, jestliže průměrný spotřebitel vyhledá právě kombinaci těchto konkrétních činností.

Ve výši uvedeném případě „průměrný klient“ (pojišťovna) vyhledává vždy kombinaci těchto plnění poskytovanou jedním plátcem, aby bylo dosaženo co nejefektivnějšího využití těchto služeb.

V návaznosti na výše uvedené představuje poskytnutí zajišťovacího krytí a zajištění asistenčních služeb hlavní nosné plnění, přičemž služby likvidace pojistných událostí představují vedlejší plnění sloužící pojišťovnám „především“ k efektivnějšímu využití plnění hlavního.

#### 4. Závěr

Činnosti spočívající v poskytnutí zajišťovacího krytí, zajištění asistenčních služeb a likvidaci pojistných událostí realizované za výše uvedených podmínek představují službu, kterou je nutno pro účely DPH posuzovat jako jediné plnění.

Vzhledem k tomu, že za hlavní plnění je nutno považovat poskytnutí zajišťovacího krytí, a to finanční formou nebo zajištěním asistenčních služeb (tedy plnění osvobozená od DPH i po novele zákona o DPH), bude celá služba, včetně likvidace pojistných událostí, posuzována jako plnění osvobozené od daně i po novele zákona o DPH.

#### **Stanovisko GFŘ:**

S ohledem na to, že příspěvek reaguje na řešenou problematiku z pohledu textu dosud neschválené novelizace zákona o DPH, nutno předeslat, že i stanovisko k tomuto příspěvku se týká výhradě posouzení z pohledu textace příslušné části

novely tak, jak byla předložena do Poslanecké sněmovny (sněmovní tisk 733) Případné změny tohoto textu mohou mít zásadní vliv na stanovisko k tomuto příspěvku.

Předkladatel v příspěvku dovedl, že činnost spočívající v poskytnutí zajišťovacího krytí, zajištění asistenčních služeb a likvidace pojistných událostí za uvedených podmínek představují jedno plnění, kde je plnění hlavní osvobozené a tedy na všechny činnosti by se mělo pohlížet na plnění osvobozené.

S tímto závěrem lze v zásadě souhlasit za předpokladu, že v konkrétním případě jde skutečně u likvidace pojistných událostí o službu vedlejší k hlavní službě a že služba hlavní spočívá v poskytnutí osvobozené služby pojištění nebo zajištění.

Kritéria posouzení, zda se jedná o vedlejší plnění, vyplývají z příslušné judikatury SDEU. Služba hlavní je osvobozena od daně podle § 55 písm. a) nebo b), pokud obsahuje podstatné prvky poskytování pojištění, resp. zajištění, zejména přenos rizika. Takovéto posouzení je nutno učinit vždy podle konkrétních okolností každého případu.

## Daň z příjmů

### 381/18.09.12 Zaokrouhlování srážkové daně od 1. ledna 2013

Předkládá: Ing. Lukáš Kervitcer, daňový poradce, č. osvědčení 4118

#### 1. Úvod

Od 1. ledna 2013 vstoupí v účinnost zákon č. 192/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony („Novela“), který mj. obsahuje novelu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“). Novela přináší změnu ve způsobu zaokrouhlování srážkové daně u vybraných typů příjmů. Konkrétní znění Novely zní:

*„V § 36 odst. 3 se za větu šestou vkládá věta “U příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a) nebo m) s výjimkou dividendového příjmu se základ daně a sražená daň nezaokrouhluje a celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu se zaokrouhluje na celé koruny dolů.”“*

Účelem Novely je dle jejích předkladatelů zamezit situacím, kdy díky postupnému zaokrouhlování jednotlivých příjmů stejného typu (např. z příjmů z korunových dluhopisů, nebo příjmů ze spořicíh účtů s denním úročením) docházelo k faktickému neodvádění daně.

#### 2. Vymezení problému a návrh řešení

V současné době existují čtyři základní způsoby zaokrouhlování základu srážkové daně („ZD“) a daně samotné:

- ZD i následně vypočtená daň se zaokrouhluje na celé koruny dolů (např. úrokové příjmy z vkladů v CZK či úroky z (každého jednotlivého) dluhopisu) – dále též **„Algoritmus č. 1“**
- ZD na jeden cenný papír se zaokrouhluje na celé haléře dolů, vypočtená daň se nezaokrouhluje, avšak celková daň na jednoho poplatníka se zaokrouhluje na celé CZK dolů (např. dividendové příjmy) – dále též **„Algoritmus č. 2“**
- ZD v cizí měně se nezaokrouhluje, vypočtená daň se násobí kursem ČNB a takto vypočtená daň se nezaokrouhluje (např. úrokové příjmy v cizí měně) – dále též **„Algoritmus č. 3“**
- ZD v cizí měně se přepočte do CZK kursem ČNB, zaokrouhlí na koruny dolů, a vypočtená daň se rovněž zaokrouhlí na koruny dolů (např. podnikatelský účet daňového nerezidenta vedený v cizí měně) – dále též **„Algoritmus č. 4“**

Novela přináší další způsob zaokrouhlování ZD a daně:

- ZD i daň se nezaokrouhlují, přičemž celková částka daně sražená plátcem *z jednotlivého druhu příjmu* se zaokrouhluje na celé koruny dolů (příjmy uvedené v §36 odst. 2 písm. a) nebo m)) – dále též „**Algoritmus č. 5**“

Novela tak s sebou přináší potřebu na významnou modifikaci již tak velmi komplikovaných účetních a dalších systémů plátců daně. Novela s sebou bohužel rovněž přináší určité výkladové nejasnosti. Cílem tohoto příspěvku je poukázat na vybrané výkladové nejasnosti a poskytnout možné praktické způsoby, jakými mohou plátcí daně ve vybraných nejasných situacích postupovat. Vzhledem ke znění ZDP však nelze vyloučit i jiné praktické postupy plátců daně, které budou v souladu se ZDP.

## 2.1. Poplatníci, na které se novela vztahuje

Novela zákona se vztahuje na „*příjmy uvedené v (§36) odstavci 2 písm. a) nebo m) s výjimkou dividendového příjmu*“. Ne všechny příjmy uvedené v (§36) odstavci 2 písm. a) nebo m) se však skutečně zdaňují podle těchto ustanovení. Srážková daň stanovená v §36 odst. 2 ZDP se totiž dle návětí použije pouze na ty příjmy těch poplatníků, u kterých není v §36 odst. 1 uvedeno jinak.

Např. u úrokového příjmu z vkladů nebo u úrokového příjmu z dluhopisu je nepochybné, že tyto příjmy jsou u daňových nerezidentů zdaňovány podle §36 odst. 1 ZDP (a nikoliv podle §36 odst. 2 písm. a) nebo m)). Vzniká tedy otázka, zda se novelizované ustanovení §36 odst. 3 vztahuje i na příjmy zdaňované podle §36 odst. 1, za předpokladu že jsou typově uvedeny v §36 odst. 2 písm. a) nebo m).

Domníváme se, že použití jiného způsobu zaokrouhlování pro daňové rezidenty a nerezidenty by vedlo mimo jiné k následujícím nežádoucím efektům:

- (i) k jinému konečnému zdanění poplatníka pouze na základě jeho daňového (ne)rezidentství, což by mohlo být využíváno k daňové arbitráži a obcházení zákona, a
- (ii) k nutnosti fundamentálních úprav systémů plátců daně, které nejsou na rozdílný způsob zaokrouhlování daně u daňových rezidentů a nerezidentů připraveny.

### Dílčí návrh řešení:

Navrhujeme, aby bylo ze strany GFR metodicky upřesněno, že způsob zaokrouhlování stanovený Novelou se aplikuje na všechny příjmy uvedené v §36 odst. 2 písm. a) nebo m) bez ohledu na to, podle jakého ustanovení ZDP je u nich aplikována srážková daň.

Navrhujeme, aby toto bylo metodicky ošetřeno vydáním pokynu řady D nebo stanoviskem v rámci tohoto Koordinačního výboru, případně legislativní úpravou.

## 2.2. Definice jednotlivého druhu příjmu

ZDP nově stanoví, že celková částka daně sražená plátcem z *jednotlivého druhu příjmu* se zaokrouhluje na celé koruny dolů, přičemž pojem *jednotlivý druh příjmu* není v ZDP definován.

### Dílčí návrh řešení:

Navrhujeme, aby bylo v praxi akceptováno následující:

(i) *jednotlivým druhem příjmu* se rozumí každý z příjmů vyjmenovaných v §36 odst. 2 písm. a) a m), tj. pro účely tohoto ustanovení existuje následujících 8 jednotlivých druhů příjmů:

1. z účasti v akciové společnosti a z podílu na zisku z podílového listu (neboli „dividendový příjem“, na který se však nový způsob zaokrouhlování dle Novely nevztahuje),
2. u poplatníků podle § 2 z rozdílu mezi vyplacenou jmenovitou hodnotou dluhopisu včetně vkladního listu nebo vkladu jemu na roveň postaveného a emisním kursem při jejich vydání,
3. z úrokového příjmu z dluhopisu,
4. ze směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele, vkladního listu a vkladu mu na roveň postavenému,
5. z příjmů plynoucích fyzickým osobám z úroků, výher a jiných výnosů z vkladů na vkladních knížkách,
6. z úroků z peněžních prostředků na vkladových účtech,
7. z úroků z peněžních prostředků na vkladních listech na jméno a vkladech na jméno jim na roveň postaveným, kdy majitelem vkladu je fyzická osoba, a to po celou dobu trvání vkladového vztahu,
8. z úroků z vkladů na běžných účtech, které podle podmínek banky nejsou určeny k podnikání, např. spořicí účty, devizové účty [§ 8 odst. 1 písm. c)].

(ii) k zaokrouhlení na koruny dolů dochází k okamžiku odvodu sražené daně na finanční úřad, a to na úrovni celkové částky daně sražené plátcem z jednotlivého druhu příjmu za všechny poplatníky (tj. např. celková daň z v daném měsíci připsaných úroků z peněžních prostředků na (všech plátcem vedených) vkladových účtech). Pokud by takový způsob zaokrouhlování byl pro plátce příliš administrativně náročný, může plátce daně zaokrouhlit na koruny dolů až celkový odvod sražené daně na účet finančního úřadu.

### 2.3. Využití stávajících algoritmů pro výpočet daně dle Novely

V této části příspěvku se snažíme navrhnout možné praktické postupy při nastavení konkrétních pravidel pro aplikaci Algoritmu č. 5 při výpočtu daně u příjmů podle §36 odst. 2 písm. a) nebo m), jejichž cílem je bez významného fiskálního dopadu minimalizovat nutnost zbytečně složitých a mnohdy technicky nemožných úprav již tak velmi komplikovaných účetních a dalších systémů plátců daně.

#### A/ Úrokové příjmy z vkladů

Tato část příspěvku se týká jednotlivých druhů příjmů č. 5 až 8 výše.

Úrokové příjmy z vkladů jsou v praxi plátcem daně (např. bankou) připisovány poplatníkovi s přesností na haléře. Domníváme se, že rovněž daň by měla být na úrovni jednotlivého vkladu vyúčtována a srážena s přesností na haléře, a nikoli zcela bez zaokrouhlení.

#### **Dílčí návrh řešení:**

Navrhujeme, aby byl v praxi akceptován postup, kdy plátce daně matematicky zaokrouhlí ZD i daň z jednotlivého vkladu na dvě desetinná místa (tj. na celé haléře u vkladů v korunách). U cizoměnových vkladů bude takto vypočtená a zaokrouhlená daň v cizí měně (tj. matematicky zaokrouhlená na dvě desetinná místa, případně na nejnižší v praxi používanou jednotku měny – např. jeden japonský jen) následně pro účely odvodu na finanční úřad vynásobena platným kursem ČNB a matematicky zaokrouhlena na dvě desetinná místa (tj. na celé haléře).

Navrhujeme, aby toto bylo metodicky ošetřeno vydáním pokynu řady D nebo stanoviskem v rámci tohoto Koordinačního výboru, případně legislativní úpravou.

#### B/ Úrokové příjmy z dluhopisů

Tato část příspěvku se týká jednotlivých druhů příjmů č. 3 výše.

Rovněž úrokové příjmy z dluhopisů jsou plátcem připisovány poplatníkovi s přesností na haléře. Domníváme se, že při výpočtu daně lze místo Algoritmu č. 5 použít Algoritmus č. 2:

- Zaokrouhlení ZD na dvě desetinná místa nemá na výpočet daně žádný vliv, neboť úrokový příjem poplatníka z jednoho dluhopisu je sám o sobě zaokrouhlen na dvě desetinná místa
- Pravidlo o nezaokrouhlení vypočtené daně u jednotlivého dluhopisu je rovněž splněno
- Skutečnost, že celková výše daně vypočtená za jednoho poplatníka ze všech dluhopisů stejného ISIN je zaokrouhlena na CZK dolů, má pouze marginální vliv na výši celkové daňové povinnosti. Účel Novely, kterým bylo zamezit situacím, kdy je daň díky nízké jmenovité hodnotě dluhopisu a tedy i

úrokového příjmu zaokrouhlena na nulu, je dle našeho názoru splněn i při použití Algoritmu č. 2.

**Dílčí návrh řešení:**

Navrhujeme, aby byl v praxi akceptován postup, kdy plátce daně využije stávajících naprogramovaných algoritmů a zaokrouhlí částku sražené daně ze všech úrokových příjmů z dluhopisů stejného ISIN za jednoho poplatníka na celé koruny dolů (tj. nikoli až celkový odvod daně za všechny poplatníky).

Navrhujeme, aby toto bylo metodicky ošetřeno vydáním pokynu řady D ohledně prominutí daně, tj. podobně jako v minulosti při vydání pokynu Ministerstva financí č. D - 346, případně legislativní úpravou.

C/ Příjem z rozdílu mezi vyplacenou jmenovitou hodnotou dluhopisu včetně vkladního listu nebo vkladu jemu na roveň postaveného a emisním kursem při jeho vydání

Tato část příspěvku se týká jednotlivých druhů příjmů č. 2 výše. Situace je obdobná jako u úrokových příjmů z dluhopisů.

**Dílčí návrh řešení:**

Navrhujeme, aby byl v praxi akceptován postup, kdy plátce daně využije stávajících naprogramovaných algoritmů a zaokrouhlí částku sražené daně z těchto příjmů z dluhopisů stejného ISIN (souhrnně za jednoho poplatníka) na celé koruny dolů (tj. nikoli až celkový odvod daně za všechny poplatníky).

Navrhujeme, aby toto bylo metodicky ošetřeno vydáním pokynu řady D ohledně prominutí daně, tj. podobně jako v minulosti při vydání pokynu Ministerstva financí č. D - 346, případně legislativní úpravou.

### 3. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

#### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství:**

##### **K bodu 2.1**

##### **Souhlas**

##### **Možnost upravit i v pokynu D-6.**

Způsob zaokrouhlování upravený novelou v ust. § 36 odst. 3 ZDP se použije na všechny příjmy uvedené v ust. § 36 odst. 2 písm. a) a m) ZDP bez ohledu na to, podle jakého ustanovení ZDP je u nich aplikována srážková daň. Jedná se tedy o výčet příjmů nikoli o způsob jejich zdaňování.

**K bodu 2.2****Ad i)****Souhlas**

Jednotlivým druhem příjmu se rozumí pro účely novely každý z příjmů vyjmenovaný v § 36 odst. 2 písm. a) a m) ZDP.

**Ad ii)****Nesouhlas s druhou větou návrhu řešení.**

Postup uvedený ve 2. větě není v souladu se zákonem.

**K bodu 2.3****Ad a)****Souhlas**

Dle názoru GŘ konstrukci úrokového příjmu zákon neřeší. Zákon o daních z příjmů stanoví, že základem daně je úrokový příjem, tzn. zákon normuje až tvorbu základu daně a daně. Pokud by např. plátce daně úrokový příjem připisoval klientovi s přesností na jedno desetinné místo, byla by základem daně částka stanovená na jedno desetinné místo. V daném případě jde o matematicky zaokrouhlený úrok a nikoli o zaokrouhlený základ daně. Potom je matematicky zaokrouhlený na dvě desetinná místa.

**Ad b) a c)****Nesouhlas**

Nejedná se o nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, ani o mimořádné události, proto nemůže dojít k prominutí této daně a k akceptaci jiného postupu než je upravený v zákoně. V daném případě se zaokrouhlují veškeré příjmy z dluhopisů (rep. příjmů uvedený pod písmenem B a C návrhu), tj. i z dluhopisů různých ISIN, vyplácené, resp. připisované ve stejném termínu všem poplatníkům, protože základem daně je úrokový příjem z dluhopisu bez dalšího rozlišení. Obdobně platí i pro příjem z rozdílu mezi vyplacenou hodnotou dluhopisu a emisním kursem při jeho vydání.