

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 26.6.2013

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK ke dni 26.6.2013

- seznam -

DPH

403/29.05.13 Poskytnutí nepřímého bonusu od zahraničního výrobce zboží2
Předkládají: Ing. Bohumil Voženílek,
Ing. Dagmar Sedláková

Daň z příjmů

404/26.06.13 Stanovení výše dílčího základu daně § 7 pro porovnání dle § 35ca ... 9
Předkládá: Ing. Jan Procházka

Správa daní

405/26.06.13 Lhůta pro podání daňového tvrzení v souvislosti s ukončením
likvidace.....14
Předkládá: Ing. Jana Pytelková Svobodová

PŘÍSPĚVEK ODLOŽEN

- seznam -

406/26.06.13 Způsob sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností a jeho
projednání s daňovým subjektem20
Předkládají: Ing. Tomáš Hajdušek,
JUDr. Jaroslav Kobík

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

403/29.05.13 Poskytnutí nepřímého bonusu od zahraničního výrobce zboží

Předkládají: Ing. Bohumil Voženílek, daňový poradce ev.č.1709
Ing. Dagmar Sedláková, daňový poradce ev.č.80

Předkladatelé děkují panu Ing. Stanislavovi Krylovi, daňovému poradci ev.č.3353, za spolupráci při dopracování textu tohoto příspěvku a při projednávání obsahu příspěvku na jednání s GFŘ.

1. Účel příspěvku

Tento příspěvek volně navazuje na dřívější příspěvky KOOV č. 340/14.09.11 Nepřímé bonusy a č. 350/14.12.11 Bonusy poskytované finálním zákazníkům, které se, podle našeho názoru, zabývaly opravou základu daně a opravou výše daně podle § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), resp. opravou odpočtu daně podle § 74 ZDPH, při poskytování „tuzemských“ nepřímých bonusů, resp. jejichž závěry lze aplikovat na poskytování „tuzemských“ nepřímých bonusů. Tento příspěvek se zabývá režimem DPH při **poskytování „přeshraničních“ nepřímých bonusů**, a to konkrétně množstevních bonusů poskytovaných zahraničním výrobcem zboží přímo tuzemskému prodejci zboží na základě množství/objemu odebraného zboží tuzemským prodejcem zboží od tuzemského distributora výrobce zboží.

Účelem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na postup při **aplikaci DPH v situaci, kdy je zahraničním výrobcem zboží** (společnost z 3. země; osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku) **poskytován tuzemskému prodejci množstevní bonus** za zboží výrobce, které prodejce odebírá od tuzemského distributora zboží výrobce. Cílem tohoto příspěvku **je sjednocení názorů na opravu odpočtu daně** podle § 74 ZDPH na straně tuzemského prodejce.

Pojem **nepřímý bonus** použitý pro účely tohoto příspěvku vychází z dále popsané situace, kdy je bonus poskytován jinému subjektu v obchodním (distribučním) řetězci (prodejci), než přímému odběrateli zboží (distributorovi) od zahraničního výrobce.

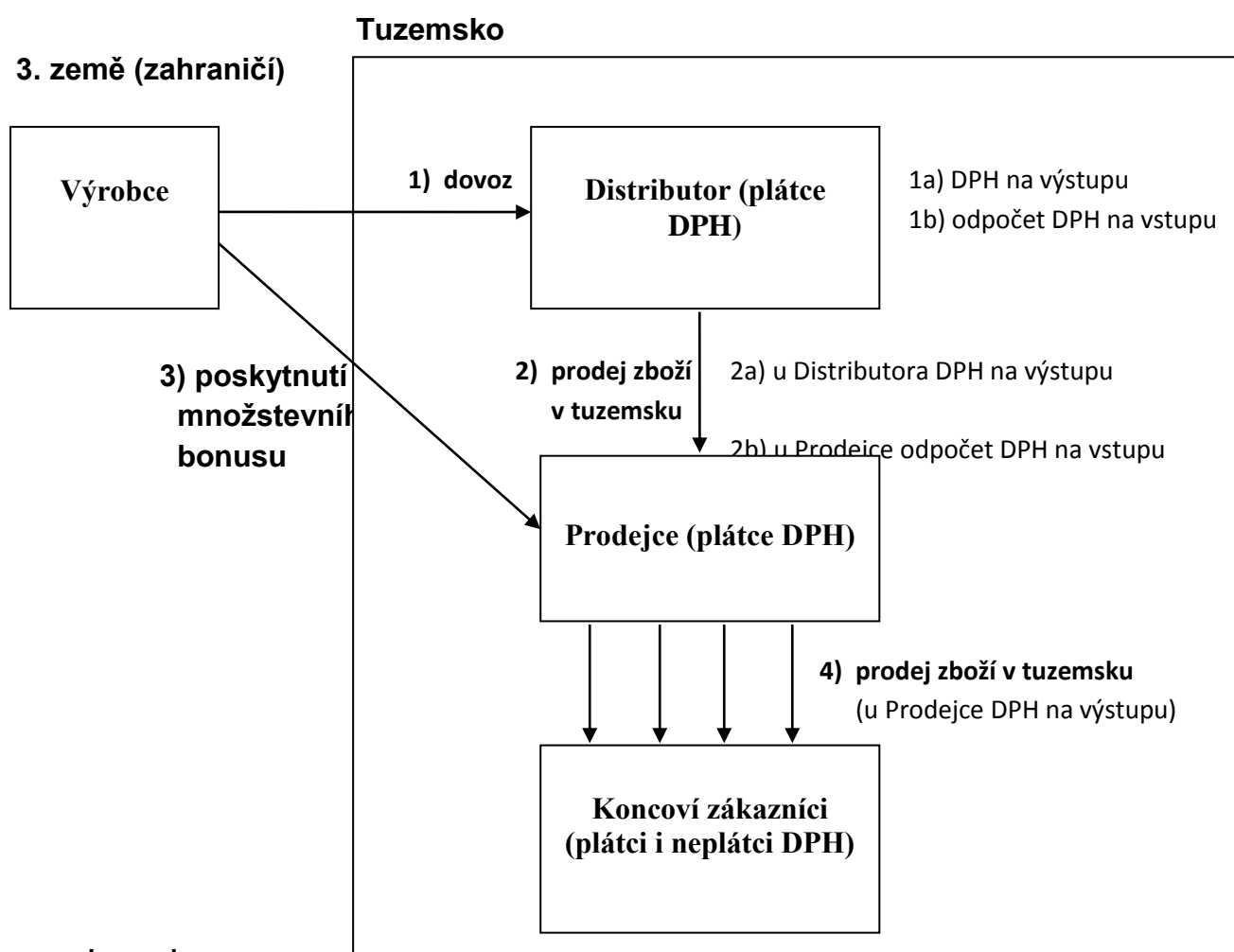
Pojem **množstevní bonus** použitý pro účely tohoto příspěvku vychází z dále popsané situace, kdy je množstevní bonus poskytován zahraničním výrobcem zboží tuzemskému prodejci zboží v závislosti na objemu odebraného (nakoupeného) zboží tuzemským prodejcem od tuzemského distributora, tj. existuje vazba mezi výpočtem výše (částky) poskytnutého množstevního bonusu od zahraničního výrobce zboží a objemem nakoupeného zboží tuzemským prodejcem od tuzemského distributora.

2. Popis situace

Tuzemský prodejce zboží (plátce DPH; dále jen „Prodejce“) odebírá/nakupuje od tuzemského distributora zboží (plátce DPH; dále jen „Distributor“) zboží, které Distributorovi dodává/prodává zahraniční výrobce zboží (dále jen „Výrobce“).

Výrobce neuplatňuje žádnou DPH na výstupu, protože z jeho pohledu se jedná o vývoz ze třetí země do Evropské unie. Distributor vystavuje Prodejci za odebrané/nakoupené zboží daňové doklady, na kterých uplatňuje DPH na výstupu. Prodejce uplatňuje na základě daňových dokladů vystavených Distributorem nárok na odpočet DPH na vstupu v plné výši. Prodejce prodává zboží v maloobchodních prodejnách (a např. i přes internet, případně dalšími prodejními „kanály“) koncovým zákazníkům, kterými jsou fyzické i právnické osoby, plátcí i neplátcí DPH.

Orientační schéma distribučního řetězce zboží je následující:



Legenda:

- 1) Dovoz zboží Distributorem od zahraničního Výrobce do tuzemska.
 - 1a) Distributor přizná DPH v tuzemsku podle § 23 ZDPH.
 - 1b) Distributor uplatní nárok na odpočet DPH (přiznané podle 1a) podle § 72 a násl. ZDPH.
- 2) Prodej zboží Distributorem Prodejci v tuzemsku.
 - 2a) Distributor přizná DPH v tuzemsku podle § 21 ZDPH.
 - 2b) Prodejce uplatní nárok na odpočet DPH (účtované Distributorem) podle § 72 a násl. ZDPH.

- ¹ V dané třetí zemi vůbec nemusí být vybírána nepřímá daň obdobného charakteru, jako je DPH
- 3) Poskytnutí nepřímého množstevního bonusu zahraničním Výrobce Prodejci.
 - 4) Prodej zboží Prodejcem koncovým zákazníkům v tuzemsku (Prodejce uplatní DPH na výstupu podle § 21 ZDPH).

Příklad:

Výrobce neuplatňuje žádnou DPH.

Distributor nakupuje (dovází) zboží od Výrobce. Distributor v tuzemsku přiznává DPH podle § 23 ZDPH a současně uplatňuje nárok na odpočet DPH na vstupu podle § 72 a násl. ZDPH. Uvažujme např., že Distributorem přiznaná DPH při dovozu činí 80, uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu činí rovněž 80.

Distributor dodává zboží v tuzemsku Prodejci. Distributor uplatňuje DPH na výstupu podle § 21 ZDPH. Prodejce uplatňuje nárok na odpočet DPH na vstupu podle § 72 a násl. ZDPH. Uvažujme např., že DPH na výstupu uplatněné Distributorem činí 100, uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu u Prodejce činí rovněž 100.

V uvažovaných případech (částkách) je přiznaná DPH na výstupu i uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu u Distributora i Prodejce v celkovém výsledku stejný. Podle našeho názoru je v této situaci, v řetězci Výrobce-Distributor-Prodejce, **dodržen princip neutrality výběru DPH v tuzemsku**. V situaci, kdy všechny subjekty v řetězci mají plný nárok na odpočet DPH, je uplatňován odpočet DPH přesně v té výši, v jaké byla daň odvedena na předchozím stupni.

Prodejce prodává zboží koncovým zákazníkům. Z tohoto prodeje odvádí Prodejce DPH na výstupu. Tato DPH je vlastní daňovou povinností Prodejce z prodeje zboží v tuzemsku. V souladu s bodem 24 případu C-317/94 Elida Gibbs je tak základ daně, sloužící pro výpočet DPH vybíranou správcí daně, roven (tj. nepřevyšuje) úplatu skutečně placenou konečným zákazníkem.

Po skončení určitého období (zpravidla kalendářního roku) **poskytuje Výrobce přímo Prodejci množstevní bonus** (obchodně nazýváno „cash discount“) **za objem odebraného/nakoupeného zboží Prodejcem od Distributora**. Množstevní bonus poskytuje přímo Výrobce Prodejci, tj. v distribučním řetězci zboží, avšak bez „účasti“ Distributora. Dohoda o výši a sjednání množstevního bonusu se uskutečňuje pouze mezi Výrobce a Prodejcem **bez vědomí a podílu Distributora**. Distributor nemá informace o výši poskytnutého bonusu Výrobce přímo Prodejci ani žádné doklady, na základě kterých by se dozvěděl o výši množstevního bonusu poskytnutého Výrobce Prodejci. Distributor nemá k dispozici ani jakékoliv doklady, na základě kterých by byl povinen provést opravu základu daně a opravu výše daně podle § 42 ZDPH původně přiznané při dovozu zboží od Výrobce podle § 23 ZDPH a/nebo opravu odpočtu podle § 74 ZDPH původně uplatněného nároku na odpočet DPH na vstupu podle § 72 a násl. ZDPH, resp. v souvislosti se změnou celní hodnoty dováženého zboží od Výrobce.

Poznámka 1:

U množstevního bonusu se v daném případě **nejedná o poskytnutí služby** v dikci ZDPH. Jako protihodnotu za množstevní bonus neposkytuje Prodejce Výrobci žádné protislužby (plnění). Ze strany Prodejce se nejedná ani o poskytnutí služby do zahraničí, za kterou by byla Výrobce Prodejci poskytována úplata. Dodáváme, že Prodejce v rámci samostatných obchodních smluv poskytuje Výrobci služby

(reklamní, marketingové apod.), které Prodejce samostatně Výrobci fakturuje, a to v příslušném režimu DPH, zejména podle § 9 odst. 1 ZDPH.

Poznámka 2:

Množstevní bonus je poskytnut/uhrazen Výrobce Prodejci bankovním převodem na základě **Prodejcem vystavené faktury Výrobci** (která není daňovým dokladem). Fakturu Prodejce vystavuje Výrobci poté, co mu Výrobce oznámí výši přiznaného množstevního bonusu.

Poznámka 3:

Distributor se neúčastní poskytnutí množstevního bonusu Výrobce Prodejci ani nezná výši poskytnutého množstevního bonusu Výrobce Prodejci a nemá ani možnost do přiznání a výše množstevního bonusu jakkoliv zasahovat, či se na něm podílet (viz již výše popis situace).

Poznámka 4:

Množstevní bonus je příjmem/výnosem nebo snížením nákladů nebo nákupních cen zboží Prodejce. Prodejce není Výrobce zavázán ani se sám žádným způsobem nezavazuje tento množstevní bonus poskytnout Distributorovi ani koncovým zákazníkům.

3. Právní stav

Dále námi uvedený návrh řešení vychází ze ZDPH, ve znění zákona č. 502/2012 Sb., s účinností od 1.1.2013 (dále jen „ZDPH“).

Podle § 74 odst. 1 věty první ZDPH je plátce povinen provést opravu odpočtu daně, pokud dojde k opravě základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH. Výrobce ani Distributor neopravují základ daně ani výši daně. Distributor nemá pro takovou opravu žádné informace a pro Výrobce neexistuje ani základ daně, ani daň samotná. Ani gramatickým výkladem ZDPH tedy nejsou naplněny podmínky pro postup podle § 74 odst. 1 ZDPH.

Podle § 42 ZDPH plátce opraví základ daně a výši daně v případech, které jsou v § 42 uvedeny. Mj. z těchto ustanovení ZDPH vycházely závěry KOOV č. 340 a č. 350. Jsme názoru, že při řešení situace popsané v bodě 2. nelze použít závěry, resp. stanoviska GFŘ, z příspěvků KOOV č. 340 a č. 350, které se týkaly, podle našeho názoru, poskytování „tuzemských“ nepřímých bonusů. Současně jsme názoru, že na námi navržené řešení **nelze přímo aplikovat ani rozsudky SDEU**, na základě kterých byly přijaty závěry k příspěvkům KOOV č. 340 a č. 350 (rozsudky C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo), a to zejména **z následujících důvodů:**

- Rozsudky SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo se podle našeho názoru týkaly jiné situace, než jak je námi popsána v bodě 2. tohoto příspěvku. Uvedené rozsudky řešily otázku, zda si Výrobce může snížit DPH původně uplatněnou na výstupu, a s tím související dopady v celém obchodním řetězci.

¹ Jak vyplývá z § 1 ZDPH, legislativní zkratka daň zahrnuje daň upravenou ZDPH. Na vývoz zboží Výrobce ze třetí země ZDPH nijak nedopadá a nemůže tedy upravovat ani základ daně, ani její výši.

Protože v popsané situaci v bodě 2. Výrobce žádnou DPH na výstupu neodvedl, Výrobce žádnou DPH na výstupu nemůže snižovat, a tím ani nemohou nastat dopady vyvolané snížením této daně v daném obchodním řetězci.

- Tento závěr v plném rozsahu dopadá na obavu ze systematické ztráty daňových příjmů, kterou vyjádřilo Německo a Velká Británie při projednávání případu C-427/98 Komise vs. Německo, a kterými se zabýval Soudní dvůr EU v bodech 61 až 66 svého rozsudku. Rozdíl je i v tom, že oproti situaci popsané v bodě 2. tohoto příspěvku není bonus přenášen na finální zákazníky prostřednictvím slevových kupónů či jinak.
- SDEU se v rozsudcích C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, podle našeho názoru, vyjádřil k principu neutrality DPH v tom smyslu, že princip neutrality DPH musí být zachován v distribučním řetězci zboží s tím, že plnou daňovou povinnost má nést koncový zákazník/spotřebitel. Podle našeho názoru tak z uvedených rozsudků SDEU vyplývá, že SDEU měl na mysli princip neutrality při výběru DPH (daně), nikoliv neutralitu základů daně.

Situace popsaná v bodě 2. tohoto příspěvku je, podle našeho názoru, odlišná od skutečnosti a předpokladů, ze kterých vycházely rozsudky SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, a závěry KOOV č. 340 a č. 350. Podle našeho názoru je tato situace odlišná v tom smyslu, že součástí distribučního řetězce je subjekt, který **nemůže současně s opravou základu daně provést opravu výše daně**, čímž by došlo, v případě, že by byl Prodejce povinen postupovat podle judikátů SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, resp. podle závěrů KOOV č. 340 a č. 350, k **porušení principu neutrality při výběru DPH (daně)** v tuzemsku (stát by vybral na DPH na výstupu více, než kolik by umožnil nárok na odpočet DPH na vstupu – viz dále příklad).

Uvažujme např., že přijetím množstevního bonusu od Výrobce by byl Prodejce povinen provést opravu odpočtu podle § 74 odst. 1 ZDPH u přijatých zdanitelných plnění od Distributora, u kterých uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu ve výši 100 (viz výše v popisu situace) např. na částku 90, tj. **oprava odpočtu ve výši -10**.

Podle našeho názoru by tím došlo k porušení principu neutrality při výběru DPH (daně) v distribučním řetězci v tuzemsku, kdy **Distributor by odvedl v tuzemsku DPH na výstupu 100**, avšak **Prodejci by**, při přímém uplatnění rozsudků SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, resp. závěrů KOOV č. 340 a č. 350, **vznikl nárok na odpočet DPH na vstupu**, po provedené opravě odpočtu, pouze **ve výši 90**. To by, podle našeho názoru, vedlo k porušení principu neutrality ve výběru DPH (daně) v tuzemsku, protože ani Výrobce ani Distributor nemohou provést opravu výše DPH na výstupu v tuzemsku na výslednou částku 90. To by vedlo k situaci, kdy by stát vybral na DPH na výstupu 100, ale nárok na odpočet DPH na vstupu by celkově, v rámci distribučního řetězce, přiznal pouze ve výši 90.

System odpočtu DPH je vytvořen za účelem, aby obchodník byl zbaven zcela zátěže DPH placené v rámci jeho ekonomické aktivity. Společný systém DPH tak zaručuje neutrální zdanění všech ekonomických činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za předpokladu, že tyto činnosti jsou předmětem daně (viz bod 24 případu C-438/09 Boguslav Dankowski). Tento základní princip fungování DPH by byl v námi

uvažovaném distribučním řetězci zboží narušen, neboť plátci v řetězci by nebyli zcela zbaveni zátěže DPH (DPH ve výši 10 by je nadále zatěžovala).

Dále by byl porušen princip definovaný Soudním dvorem EU v bodech 19, 22 a 23 případu C-317/94 Elida Gibbs, podle kterého je základ daně, sloužící pro výpočet DPH vybírané správci daně, roven (tj. nepřevyšuje) výši úplaty skutečně placené konečným zákazníkem.

Z výše uvedených důvodů jsme názoru, že na případ popsany v tomto příspěvku **nelze uplatnit přímé postupy podle rozsudků SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, resp. závěry KOOV č. 340 a č. 350**, o úpravě základu daně a opravě výše daně při poskytnutí nepřímých bonusů.

4. Návrh na řešení

Podle našeho názoru se **na Prodejce povinnost provést opravu odpočtu daně**, kterou uplatnil při nákupu zboží od Distributora, podle § 74 odst. 1 ZDPH, a to v situaci popsané v bodě 2., kdy je poskytovatelem množstevního bonusu Prodejci přímo Výrobce, který je zahraniční osobou, **nevztahuje**. Podle našeho názoru by touto povinností došlo k porušení principu neutrality při výběru DPH (daně) v distribučním řetězci v tuzemsku (číselně vyjádřeno viz výše).

Současně jsme názoru, že se v daném případě nejedná o režim opravy základu daně a opravy výše daně podle § 42 ZDPH (např. pro dovoz zboží podle § 42 odst. 6 ZDPH), neboť Prodejce není dovozcem zboží, který při dovozu zboží uplatnil DPH na výstupu a nárok na odpočet DPH na vstupu, a nemůže být tudíž povinen provést opravu základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH na výstupu, ani opravu odpočtu podle § 74 odst. 1 ZDPH), aby byl princip neutrality při výběru DPH v tuzemsku zachován.

Závěr k bodu 4.

S ohledem na výše uvedené argumenty jsme názoru, že v situaci popsané v bodě 2. **není Prodejce povinen při přijetí množstevního bonusu přímo od Výrobce provést opravu původně uplatněného odpočtu DPH na vstupu**, kterou uplatnil jako nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (za nákup zboží) od Distributora, podle § 74 odst. 1 ZDPH. Jsme názoru, že na danou situaci nelze přímo aplikovat rozsudky SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, resp. závěry KOOV č. 340 a č. 350, týkající se nepřímých bonusů. Jsme názoru, že jejich aplikací by došlo k porušení principu neutrality při výběru DPH (daně) v tuzemsku.

5. Závěr

Závěr k bodu 4. prosíme ze strany GFR potvrdit, případně uvést jiný názor.

Názor, resp. stanovisko GFR k závěrům příspěvku doporučujeme zveřejnit odpovídajícím způsobem v zápisu z koordinačního výboru.

Stanovisko GFR

Souhlas s předkladateli v tom smyslu, že na popsany případ nejsou rozsudky SDEU Elida Gibbs C-317/94 a C-427/98 Komise v. Německo zcela případné. V nich šlo primárně o řešení dopadu nepřímého bonusu na Výrobce (jeho práva a povinnosti na DPH). V rozsudku C-427/98 Komise v. Německo jsou dotčeny i určité konsekvence stran souvisejícího nároku na odpočet a to zejména skrze výchozí zásadu neutrality DPH.

Při aplikaci úvah vyslovených soudem v dotčených rozhodnutích je nutné dojít obecně k závěru, že tzv. nepřímý bonus sebou zpravidla nese i možnost snížit daň na výstupu a to na straně dotčené poskytnutím takového bonusu. Zrcadlově pak je zcela v souladu se zásadami DPH, aby příjemce takového nepřímého bonusu byl povinován k odpovídající úpravě (snížení) odpočtu daně na vstupu.

V řešeném případě však, je-li výrobce zboží zahraničním subjektem (vývozcem), neobsahuje cena zboží ve státě, ze kterého bylo zboží odesláno, prvek DPH. Na straně tohoto výrobce, který je dotčen poskytnutím bonusu (poskytuje ho), tak nedochází ke snížení daně na výstupu. Možnost/povinnost opravy základu daně a výše daně na výstupu nedopadá pak v popsáném případě ani na distributora (dovozce). Nedochází-li v souvislosti s poskytnutím určitého peněžního plnění (zde tzv. nepřímého bonusu na základě dosaženého prodeje) ke snížení daně na výstupu, není důvodné snižovat při přijetí předmětné částky prodejcem ani odpočet daně. Zopakovat možno, že uvedený závěr platí pouze v situacích, je-li u poskytnutí nepřímého bonusu zcela vyloučeno, aby v souvislosti s jeho poskytnutím mohlo dojít ke snížení daně na výstupu.

Závěrem doplňujeme, že výše uvedené vychází mj. i z toho, že v popsáném případě se nemá jednat a nejedná o poskytnutí služby. Vyhodnocení tohoto je však nutno řešit individuálně. Posouzení částky přijaté prodejcem od zahraničního výrobce jako protiplnění za poskytnutou službu např. takto ještě nemusí vylučovat oddělená fakturace služeb podpory prodeje (reklamní, marketingové apod.) na základě samostatných obchodních smluv. Dané posuzování však není předmětem příspěvku a proto je zde pro zjednodušení bez dalšího vycházeno z toho, že by se o službu nejednalo.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

Daň z příjmu

404/26.06.13 Stanovení výše dílčího základu daně § 7 pro porovnání dle § 35ca

Předkládá: Ing. Jan Procházka, daňový poradce, č. osvědčení 610

1. Úvod a vymezení problémů

Příspěvek navazuje na závěry KOOV dne 20.02.2013 s projednávanou problematikou novely ZDP - zákonem č. 500/2012 Sb. zabývající se daňovými restrikcemi v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje procentem z příjmů předloženým Ing. Zuzanou Rylovou, Ph.D. a Ing. Jiřím Nesrovnalem

Předmětem příspěvku je stanovení výše dílčího základu daně dle §7, započítávaného do porovnávacího limitu 50% příjmů, u nichž jsou výdaje uplatňované procentem z příjmů, a který tím zakládá povinnost restrikce dle § 35ca, při spolupráci dle §13.

1.1. Stanovení podílů základů daně kdy dochází k restrikci dle § 35ca

1.1.1. Text právní úpravy

„...§ 35ca

Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže

- a) snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b),*
- b) uplatnit daňové zvýhodnění.“.....”*

1.1.2. Důvodová zpráva

“... (§ 35ca)

Navrhuje se, aby poplatníci, kteří uplatní výdaje paušálem podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4, nemohli za určitých podmínek uplatnit slevu na dani na manželku (manžela) a daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

Podmínkou, aby poplatník mohl tuto slevu a daňové zvýhodnění uplatnit, je, aby součet jeho dílčích základů, u kterých neuplatňuje výdaje paušálním způsobem (tj. i u dílčích základů daně podle § 7 nebo § 9, pokud u nich neuplatňuje výdaje paušálním způsobem), přesahoval 50 % jeho celkového základu.....”.

Pokyn GFŘ D-6

K § 13

Příjmy dosažené při společném podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti se rozdělují na spolupracující osoby i v případě, že spolupracující osoba má kromě těchto příjmů i jiné příjmy podléhající dani z příjmů. Způsob uplatnění daňových výdajů, u těchto jiných zdanitelných příjmů spolupracující osoby není vázán (nemusí být shodný) na způsob uplatnění daňových výdajů rozdělovaných na spolupracující osobu.

1.1.3. Závěr KOOV dne 20.02.2013

2.1.2. Omezení výdajových paušálů - závěr

V případě, kdy OSVČ využije postup dle § 13 ZDP (spolupráce), bude se restrikce v možnosti uplatnit daňová zvýhodnění na děti dle § 35ca ZDP uplatňovat pouze u hlavní OSVČ, ale nikoliv u spolupracující OSVČ.

Stanovisko GFŘ:

Závěr 2.1.2 – souhlas

Spolupracující osoba neuplatňuje výdaje podle §7 odst. 7 ZDP. Potom se na spolupracující osobu nevztahuje ust. § 35ca ZDP platné od 1.1.2013 a lze souhlasit s tím, že může uplatnit daňové zvýhodnění na dítě dle podmínek § 35c ZDP.

1.2. Stanovení podílu základu daně dle § 7 odst. 7 na celkových příjmech pro nárok na uplatnění slevy na dani a daňového zvýhodnění

ZDP v §35ca neumožňuje uplatnit snížení daně za manželku a uplatnění daňového zvýhodnění na děti, u poplatníků uplatňující výdaje procentem z příjmů a to za situace, kdy součty dílčích základů daně dle §7 a §9, u kterých jsou výdaje takto uplatněny, je vyšší než 50% celého základu daně. U dílčího základu daně dle §9 je v případě uplatňování výdajů procentem částka zahrnovaná do tohoto testu jednoznačně definována. U dílčího základu daně dle §7 je jeho jednoznačná výše pouze v případě, že poplatník podniká sám za sebe, nebo má dílčí základ daně dle §7 pouze z titulu spolupracující osoby. V případě že sám podniká a je i osoba spolupracující nebo společníkem v.o.s., je do základu daně dle §7 zahrnována i část příjmů a výdajů od osoby, se kterou spolupracuje nebo podíl od v.o.s. V tomto případě však není v zákoně jednoznačně řečeno, jak je do testu pro splnění 50% podmínky restrikce brán dílčí základ daně dle §7. Je-li brán jako celek, nebo jen ta část připadající na příjmy, k nimž jsou výdaje uplatněny dle § 7 odst. 7 ZDP.

V případech spolupráce může spolupracující osoba samostatně podnikat, způsob uplatnění výdajů z jejího podnikání není vázán na způsob uplatnění výdajů osoby, která na ni rozděluje příjmy (pokyn GFŘ D-6). V praxi tak vznikají následující kombinace uplatňování výdajů:

Podnikatel:

Osoba převádějící příjmy na podnikatele:

- | | |
|-----------------------|--------------------|
| 1. Skutečné | Skutečné |
| 2. Skutečné | Procentem z příjmů |
| 3. Procentem z příjmů | skutečné |
| 4. Procentem z příjmů | Procentem z příjmů |

Zákon v §35ca říká „...součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny“. Zákon se již dále nezabývá strukturou dílčího základu daně dle §7, hovoří o dílčím základu daně jako celku.

Dle § 35ca se do testu se zahrnují dílčí základy daně s přesně definovaným způsobem uplatňování výdajů. U dílčího základu daně §7 ZDP, v případě spolupráce, však jeden způsob uplatňování výdajů nemusí být zaručen. Zákon neukládá, v případě spolupráce, uvádět, jakým způsobem uplatňovala výdaje osoba převádějící příjmy na podnikatele. I kdyby to bylo zákonem uloženo, byly by jednoznačné pouze kombinace 1 a 4, u kombinací 2 a 3 zůstává otázka, jak zahrnout do 50% testu dílčí základ daně dle §7.

Obdobný problém je i u společníka v.o.s. nebo komplementáře k.s. I u nich může být dílčí základ daně tvořen příjmy z více zdrojů s různým uplatněním výdajů.

Zastávám názor, že není možno vztahovat test na celý dílčí základ daně dle §7, nýbrž **jen a pouze na výdaje uplatňované podle § 7 odst. 7 ZDP přímo poplatníkem a vztahující se k jeho vlastním příjmům podle §7.**

I důvodová zpráva uvádí, že se testují pouze výdaje poplatníka. „...u kterých neuplatňuje výdaje paušálním způsobem...“ a od spolupracující osoby nejsou výdaje u poplatníka uplatňovány, nýbrž jsou pouze převedeny.

Výsledek jednání KOOV ze dne 20.02.2013 potvrzuje tento můj názor v odsouhlasení závěru k bodu 2.1.2, kdy se na spolupracující osobu nevztahuje test dle § 35ca ZDP, tzn. že tato část dílčího základu daně dle §7 nevstupuje do restriční části testu 50% dle §35ca ZDP. Zvýše uvedeného závěru KOOV lze tudíž dovodit, že má-li osoba, na kterou jsou převáděny příjmy, příjmy pouze a jen z této spolupráce, (tj. celý její DZ základ tvoří pouze DZD dle §7) a nevstupují-li tyto příjmy do restriční části § 35ca, je možno DZD dle §7, který je tvořen pouze těmito převedenými příjmy a jim odpovídajícími výdaji, klasifikovat tak, jako by byly uplatněny skutečné výdaje, protože zákon neumožňuje neprovádět test dle §35ca.

Z výše uvedeného rozboru lze následně kombinace uplatňování výdajů zredukovat na tři

- | | |
|-----------------------|------------------------------------------|
| Podnikatel: | Osoba převádějící příjmy na podnikatele: |
| 1. Skutečné | Procentem z příjmů |
| 2. Procentem z příjmů | skutečné |
| 3. Procentem z příjmů | Procentem z příjmů |

První kombinace nezakládá žádný problém, tj. uplatňuje-li podnikatel skutečné výdaje, nevstupuje do 50% testu dílčí základ daně dle §7 vůbec. U dalších dvou kombinací jsou výdaje procentem z příjmů uplatňovány pouze příjmů realizovaných

přímo poplatníkem a pouze tato část dílčího základu daně dle §7 splňuje podmínku pro zahrnutí do restriční části testu 50% dle §35ca.

Obdobně i u společníků v.o.s. a komplementářů k.s. jsou pro účely testu 50 % do dílčího základu daně zahrnovány pouze příjmy z vlastní činnosti.

V souladu s tímto závěrem, aby bylo možno jej aplikovat i na osoby spolupracující, které současně samy podnikají a společníky v.o.s. a k.s., je nutno pro účely restrikce neposuzovat celý DZD dle §7, ale pouze jeho příslušnou část.

Myslím si, že v tomto případě není v rozporu se zákonem, s důvodovou zprávou ani se závěry KOOV, rozdělit dílčí základ daně dle §7 na dvě složky, první připadající na poplatníka a druhou připadající na podíl převáděný od jiné osoby. Do testu 50% podle §35ca by pak vstupovala pouze ta část základu daně dle §7, která se vztahuje pouze a jen k činnosti poplatníka.

Příklady možných kombinací

pole			příklad 1	příklad 2	příklad 3	příklad 4	příklad 5
6a	DZD §6		160 000 Kč	160 000 Kč	160 000 Kč	160 000 Kč	160 000 Kč
7a	DZD §7	vlastní - výdaje %	330 000 Kč		330 000 Kč		100 000 Kč
7b		vlastní - skutečné výdaje		330 000 Kč		330 000 Kč	
7c		převedený	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč	330 000 Kč
9a	DZD §9	výdaje %			50 000 Kč	50 000 Kč	50 000 Kč
9b		skutečné výdaje	50 000 Kč	50 000 Kč			
5	DZ		640 000 Kč	640 000 Kč	640 000 Kč	640 000 Kč	640 000 Kč
		pole pro restrikci	7a		7a + 9a	9a	7a + 9a
		hodnota restrikce	330 000 Kč	0 Kč	380 000 Kč	50 000 Kč	150 000 Kč
		% podíl restrikce	52%	0%	59%	8%	23%
		uplatnění restrikce	ano	ne	ano	ne	ne

2.1.Závěr

Pokud poplatník uplatňuje výdaje procentem z příjmů v §7 a současně má příjmy a výdaje plynoucí od jiné osoby (spolupracující osoba, v.o.s., k.s.), je do testu součtu 50% dílčích základů daně při uplatnění výdajů procentem z příjmů k restrikci podle §35ca ZDP zahrnována jen ta část DZD dle §7 ZDP, která je vázána přímo k podnikatelské činnosti poplatníka, tzn. nejsou do restriční části testu zahrnovány příjmy a výdaje vážící se k jiné osobě, jejíž příjmy jsou součástí DZ podnikatele.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFR:

Závěr – nesouhlas

GFŘ nesouhlasí se závěrem příspěvku, uvedeným v bodu 2.1.

Základ daně podle § 7 odst. 3 ZDP se skládá z dílčích základů daně – v případě spolupracující osoby podle § 13 ZDP a v případě společníků v.o.s. resp. komplementářů k.s. podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP.

Poplatník, který je hlavním podnikatelským subjektem a současně spolupracující osobou (není zde pouze spolupracující osobou) nebo je hlavním podnikatelským subjektem a současně pobírá podíly jako společník v.o.s či komplementář k.s. zahrnuje tyto své dílčí příjmy do testu podle § 35ca ZDP.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

A) UZAVŘEN S ROZPOREM

B) UZAVŘEN

C) UZAVŘEN

Správa daní

405/26.06.13 Lhůta pro podání daňového tvrzení v souvislosti s ukončením likvidace

Předkládá: Ing. Jana Pytelková Svobodová, daňový poradce, č. osvědčení 3852

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je navrhnout výkladové řešení určitých nejasností týkajících se určení lhůty pro podání daňového tvrzení v souvislosti s ukončením likvidace, a to vzhledem ke stávající a navrhované právní úpravě této oblasti v daňovém řádu a s přihlédnutím jak ke stávající úpravě likvidace v obchodním zákoníku, tak k její úpravě v novém občanském zákoníku.

2. Vymezení problému

Právnícké osobě, která je v likvidaci, trvá povinnost podávat daňová tvrzení až do dne jejího zániku. V souvislosti s likvidací vyvstávají dva okamžiky, k nimž se váže povinnost sestavit mimořádnou účetní závěrku a související povinnost podat daňové tvrzení, a to den předcházející vstupu do likvidace a den zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Toto období, za které má být daňové přiznání podáno, bude zpravidla kratší než 12 měsíců.

Příslušná ustanovení obchodního zákoníku¹ resp. nového občanského zákoníku² předpokládají, že zpravidla v průběhu likvidace dojde ke zpeněžení majetkové podstaty likvidované právnické osoby, která bude po úhradě závazků následována rozdělením likvidačního zůstatku mezi společníky. V takovém případě je úlohou likvidátora zpracovat zprávu o průběhu likvidace spolu s návrhem na rozdělení (resp. použití) likvidačního zůstatku a předložit je společníkům ke schválení, přičemž rozdělením likvidačního zůstatku společníkům likvidace končí. Ustanovení uvedených předpisů však upravují i jiné způsoby ukončení likvidace, a to za situace, kdy majetek likvidované právnické osoby nepostačuje k úhradě všech jejích závazků.³ V těchto případech sestavuje likvidátor zprávu o naložení s majetkem a ke stejnému dni též účetní závěrku.

Platné a v současné době účinné znění § 240 odst. 5 daňového řádu, které problematiku podávání daňových tvrzení v průběhu likvidace upravuje, fakticky

¹ § 75 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

² § 205 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“)

³ § 75 odst. 5 obchodního zákoníku resp. § 201 a následující nového občanského zákoníku

nestanoví speciální lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku.⁴ Daňový řád také neobsahuje speciální definici pojmu „zpracování“ návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku a neupravuje ani problematiku podávání daňových tvrzení v situaci, kdy likvidace je ukončena jiným způsobem než rozdělením likvidačního zůstatku.

3. Návrh řešení

a. Lhůta pro podání daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku

Platné znění § 240 odst. 5 daňového řádu stanoví, že ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku je právnická osoba povinna podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení za uplynulou část zdaňovacího období, za které dosud nebylo podáno. Toto ustanovení upravuje počátek a konec období, za které má být daňové tvrzení podáno, avšak neupravuje lhůtu, ve které tak má být učiněno.⁵

Vzhledem ke stávající absenci speciální úpravy lhůty pro tuto konkrétní situaci je třeba použít úpravu obecnou s tím, že pokud tato obecná úprava nevyplyvá z legislativy upravující jednotlivé daně, bude postupováno podle obecné úpravy obsažené v § 136 daňového řádu.

Pokud jde o daň z příjmů právnických osob, zákon o daních z příjmů nestanoví speciální lhůtu pro podání daňového přiznání za část zdaňovacího období končící dnem zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, která je kratší než 12 měsíců. Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 38m odst. 6 nicméně upravuje lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob pro případy, kdy je zdaňovací období kratší než 1 rok. Podle § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů se v těchto případech daňové přiznání podává ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců. Jak vyplývá z důvodové

⁴ Ustanovení § 240 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2015 a stejně tak i návrh novely daňového řádu v souvislosti s rekodifikací soukromého práva hmotného (sněmovní tisk 1004) již tuto problematiku upravují s tím, že pro toto podání je stanovena resp. navrhována lhůta 15 dnů.

⁵ Při čistě gramatickém výkladu by bylo možné vycházet z toho, že toto ustanovení stanoví lhůtu nulovou, tedy že daňový subjekt je povinen již poslední den období, za které se přiznání sestavuje, toto přiznání také podat. Vzhledem k tomu, že až do konce rozvahového dne mohou nastávat skutečnosti, které mají dopad do výsledku hospodaření a do základu daně, však není objektivně možné správně a úplně sestavit účetní závěrku a stanovit základ daně dříve, než první den po skončení období, za které se přiznání podává. Taková „nulová“ lhůta by tedy byla nesplnitelná. Jediný racionální výklad § 240 odst. 5 věty třetí daňového řádu je tedy takový, že toto ustanovení lhůtu, ve které má být daňové přiznání za uplynulou část zdaňovacího období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku podáno, neupravuje. Předkladatelce tohoto příspěvku je známo, že ministr financí v minulosti vydal rozhodnutí o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech, ke kterým vznikla povinnost podat daňové tvrzení podle § 240 odst. 5 věty třetí daňového řádu, a to pro období let 2011 – 2014 (19/2012 FZ a 3/2013 FZ). Uváděná nesrovnalost vyplývající z uplatňování předmětného ustanovení, která byla motivem pro vydání těchto rozhodnutí, zjevně vycházela právě z výkladu připouštějícího existenci nulové lhůty. Předkladatelka se nicméně domnívá, že tuto nesrovnalost lze překlenout výkladem navrhovaným v tomto příspěvku s tím, že uvedená prominutí by při uplatnění tohoto alternativního výkladu již nebyla zcela opodstatněná.

zprávy k zákonu č. 346/2010 Sb.⁶, záměrem zákonodárce bylo, aby se § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů stal speciálním vůči § 136 odst. 4 daňového řádu a aby pro podávání příznání k dani z příjmů právnických osob byla zachována tatáž lhůta jako v případě zdaňovacího období trvajících nejméně 12 měsíců.⁷

Protože, jak již bylo výše dovozeno, § 240 odst. 5 daňového řádu lhůtu pro podání daňového tvrzení za období končící dnem zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku nestanoví, neuplatní se v tomto případě ani princip sjednocení lhůt podle § 245 daňového řádu.

Dílčí závěr:

Vzhledem k tomu, že § 240 odst. 5 daňového řádu ani jiný právní předpis speciálně neupravuje lhůtu pro podání daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, bude se tato lhůta řídit obecnými pravidly stanovení lhůt pro podávání daňových příznání, přičemž v případě, že zvláštní daňový zákon upravuje lhůtu po podání příznání samostatně (např. § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů v případě daně z příjmů právnických osob), použije se tato zvláštní úprava. Pouze při absenci takovéto úpravy ve zvláštním předpisu se bude tato lhůta řídit obecnou úpravou obsaženou v § 136 daňového řádu.

b. Výklad pojmu „zpracování“ návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku

Daňový řád neobsahuje definici pojmu zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Bližší vymezení tohoto pojmu neobsahuje ani zákon o účetnictví, který se dnem následujícím po dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku spojuje otevírání účetních knih.⁸

⁶ Důvodová zpráva k novelizovanému znění § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů: V návaznosti na přijetí nového daňového řádu je nezbytné upravit lhůty pro podání daňového příznání za zdaňovací období, které nenaplnuje definici § 136 odst. 1 daňového řádu. V zákoně o daních z příjmů se tak nově upravuje lex specialis k obecné úpravě daňového řádu, v jehož důsledku se v případě, je-li zdaňovací období kratší než 12 měsíců nebude aplikovat § 136 odst. 4 daňového řádu, ale daňové příznání se bude podávat ve lhůtě a za podmínky pro podání daňového příznání za zdaňovací období, které činí 12 měsíců.

⁷ Vzhledem k tomu, že ustanovení § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů je speciálním ustanovením ve vztahu k obecné úpravě § 136 odst. 4 daňového řádu, domníváme se, že pojem „zdaňovací období“, který zákonodárce užil v ustanovení § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů, je třeba vykládat spíše ve smyslu daňového řádu, pro nějž je „zdaňovací období“ obecným pojmem, který *de facto* (tzn. bez výslovné definice) zahrnuje všechny časové úseky, k nimž se dle zvláštních daňových zákonů nebo úpravy v samotném daňovém řádu vztahuje povinnost podat daňové příznání. Přestože se tedy obě uvedená ustanovení výslovně použijí pouze v případě zdaňovacího období, jež je pro účely daně z příjmů právnických osob definováno v ustanovení § 17a zákona o daních z příjmů, mělo by být podle našeho názoru možné jejich použití výkladem rozšířit též na část zdaňovacího období, za kterou je podáváno daňové příznání. V opačném případě by úprava této lhůty v daňové legislativě zcela absentovala a takový výklad by tedy nebyl racionální.

⁸ § 17 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví

V dané situaci je tedy třeba při výkladu tohoto pojmu vycházet z ustanovení obchodního zákoníku upravujících likvidaci společností.⁹ Podle § 75 odst. 1 obchodního zákoníku sestaví likvidátor zprávu o průběhu likvidace s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku bez zbytečného odkladu po provedení všech úkonů nezbytných k provedení likvidace. Tento okamžik navazuje na situaci, kdy bylo dokončeno zpeněžení majetku likvidované společnosti a byly ukončeny veškeré zákonem předvídané procesy směřující k vypořádání pohledávek a dluhů likvidované společnosti. I sestavení konečné zprávy o průběhu likvidace spojené s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku však představuje proces, mezi jehož zahájením a dokončením zpravidla uplyne určité časové období.

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje potvrdit, že dnem zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku ve smyslu § 240 odst. 5 daňového řádu se rozumí den uvedený likvidátorem ve zprávě o průběhu likvidace (spojené s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku) jako den sestavení této zprávy, který je zároveň rozvahovým dnem.

Dílčí závěr:

Dnem zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku ve smyslu § 240 odst. 5 daňového řádu se rozumí den uvedený ve zprávě o průběhu likvidace jako den sestavení této zprávy.

c. Postup v případě ukončení likvidace jiným způsobem než rozdělením likvidačního zůstatku

Ustanovení § 75 odst. 5 obchodního zákoníku resp. § 201 a následující nového občanského zákoníku předpokládají za určitých okolností i likvidaci předluženého subjektu, tj. situaci, kdy majetek likvidovaného subjektu nepostačuje k úhradě všech závazků. V takovém případě budou prostředky získané zpeněžením majetkové podstaty (případně přímo majetková podstata jako taková) v plné výši použity k uspokojení pohledávek věřitelů a nedochází tudíž v průběhu likvidace ke zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Likvidátor je nicméně povinen vyhotovit zprávu o naložení s majetkem (resp. konečnou zprávu o průběhu likvidace, v níž uvede, jako bylo s likvidační podstatou naloženo), a ke dni vyhotovení této zprávy sestaví také účetní závěrku.

Vzhledem k tomu, že § 240 odst. 5 daňového řádu (resp. nově navržené znění daňového řádu v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva) výslovně spojuje povinnost podat daňové přiznání v souvislosti s ukončením likvidace pouze v návaznosti na zpracování návrhu na rozdělení resp. použití likvidačního zůstatku, bylo by možné dovodit, že v případě likvidace, která nebyla spojena s vytvořením čistého majetkového zůstatku k rozdělení (tj. v případě likvidace předlužené právnické osoby), tato povinnost nevzniká. Přitom není zřejmé, jakým způsobem by byla případná daňová povinnost připadající na období předcházející dni vyhotovení zprávy o naložení s majetkem následně vypořádána.

⁹ S účinností od 1. ledna 2014 jsou obecná ustanovení o likvidaci přesunuta do nového občanského zákoníku s tím, že v oblasti likvidace nedochází z věcného hlediska ke změnám v právní úpravě likvidace. Zde navrhovaný výklad by tedy mělo být možné uplatnit i v podmínkách nového občanského zákoníku.

Jsme názoru, že v dané situaci by byl možný i jiný výklad, podle kterého by se v případě likvidace nekončící rozdělením likvidačního zůstatku postupovalo z hlediska podávání daňových tvrzení obdobně jako v případě likvidace končící rozdělením likvidačního zůstatku, tedy podle kterého by vznikla povinnost podat daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula ke dni vyhotovení zprávy o naložení s majetkem (resp. konečné zprávy v podmínkách nového občanského zákoníku). Tento výklad je podle našeho názoru racionální s tím, že uvedený postup by byl konzistentní i s obecnými principy stanovení základu daně, neboť by daňový základ za toto období vycházel z výsledku hospodaření vykázaného v účetní závěrce sestavené ke dni vyhotovení zprávy o naložení s majetkem.

Dílčí závěr:

V případě, že likvidace nekončí zpracováním návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, postupuje se z hlediska podávání daňových tvrzení obdobně jako v případě likvidace končící rozdělením likvidačního zůstatku s tím, že daňový subjekt v likvidaci by podával daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula ke dni zpracování zprávy o naložení s majetkem (resp. konečné zprávy).

4. Návrh na opatření

Navrhujeme přijmout výše uvedené závěry a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

V první řadě je nutné uvést, že Generální finanční ředitelství nesouhlasí s názorem uvedeným v příspěvku, že „*Platné znění § 240 odst. 5 daňového řádu, které problematiku podávání daňových tvrzení v průběhu likvidace upravuje, nestanoví speciální lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku.*“

Z tohoto důvodu rovněž Generální finanční ředitelství nesouhlasí s názorem uvedeným v příspěvku, že „*Vzhledem ke stávající absenci speciální úpravy lhůty pro tuto konkrétní situaci je třeba použít úpravu obecnou s tím, že pokud tato obecná úprava nevyplývá z legislativy upravující jednotlivé daně, bude postupováno podle obecné úpravy obsažené v § 136 daňového řádu.*“

Ke lhůtě pro podání daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku (bod 3. a. příspěvku)

V případě zániku právnické osoby s likvidací je podle ust. § 240 odst. 5 třetí věty daňového řádu tato právnická osoba povinna podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení **ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku** za uplynulou část zdaňovacího období. Zároveň tuto lhůtu nelze prodloužit, protože spolu s podáním tvrzení je většinou provázaná také povinnost úhrady, s níž musí být při rozvrhu počítáno.

Ze současného znění daňového řádu tedy vyplývá, že daňové tvrzení musí být sestaveno **ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku**, a v tento den

také podáno. V tomto případě je lhůta pro podání daňového tvrzení 0 dnů, a jak již bylo výše uvedeno, lhůtu nelze prodloužit.

To vyplývá mimo jiné i z důvodové zprávy k zákonu o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (dále jen „zákon o JIM“). K důvodové zprávě k zákonu o JIM je změna ust. § 240 odst. 5 daňového řádu¹⁰ odůvodněna následovně: „*Navrhuje se úprava lhůty pro podání daňového přiznání tak, aby byl umožněn reálný časový prostor pro jeho zpracování, ke kterému musí dojít ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Obdobná konstrukce je obsažena např. v § 244 odst. 5 daňového řádu. Jde tak o úpravu pro daňový subjekt příznivější, neboť **současná textace jej de facto nutí zpracovat a podat daňové přiznání v „nulovém“ čase.***“

Rovněž v Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech, 2011-2012, č. j. MF-18701/2012/904, a v Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech, 2013-2014, č. j. MF-118798/2012/904, se v odůvodnění rozhodnutí uvádí, že „*Podle současného znění ust. § 240 odst. 5 věty třetí daňového řádu musí být daňové tvrzení sestaveno ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, a v tento den také podáno. V tomto případě je tedy právnická osoba povinna podat a zpracovat daňové tvrzení v nulovém čase.*“

Závěr: Jak vyplývá ze současného znění daňového řádu, rovněž z důvodové zprávy k zákonu o JIM a z rozhodnutí o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech 2011-2012 (č. j. MF-18701/2012/904) a 2013-2014 (č. j. MF-118798/2012/904), daňové tvrzení musí být sestaveno ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, a v tento den také podáno. **V tomto případě je lhůta pro podání daňového tvrzení nula dnů.** V rozhodnutích o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech 2011-2012 (č. j. MF-18701/2012/904) a 2013-2014 (č. j. MF-118798/2012/904) ministr financí prominul právnickým osobám, kterým v letech 2011-2014 vznikla povinnost podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podle ust. § 240 odst. 5 věty třetí daňového řádu, tj. za uplynulou část zdaňovacího období, za které do dne zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku nebylo řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podáno, na všech daňových povinnostech stanovenou pokutu za opožděné tvrzení daně podle ust. § 250 daňového řádu, a to za období ode dne vzniku povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně do 15. dne od vzniku této povinnosti; a předepsaný úrok z prodlení podle ust. § 252 daňového řádu, a to za období ode dne vzniku povinnosti uhradit úrok z prodlení do 15. dne od vzniku této povinnosti.

K výkladu pojmu „zpracování“ návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku (bod 3. b. příspěvku)

¹⁰ V zákoně o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (dále jen „zákon o JIM“) se v části druhé nazvané změna daňového řádu k bodu 51, tj. k § 240 odst. 5 daňového řádu:

- slova „*podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení za uplynulou část zdaňovacího období, za které dosud nebylo podáno*“
- nahrazuje slovy „*zpracovat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení za uplynulou část zdaňovacího období, za které dosud nebylo podáno, a podat jej nejpozději do 15 dnů ode dne zpracování tohoto návrhu*“.

Pojem den zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku podle ust. § 240 odst. 5 daňového řádu vychází z ust. § 75 odst. 1 obchodního zákoníku. Je tím tedy myšlen den, kdy sestaví likvidátor zprávu o průběhu likvidace s návrhem na rozdělení čistého majetkového zůstatku, jenž vyplyne z likvidace (likvidační zůstatek), mezi společníky. K tomuto dni, tj. ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, je nutno podat daňové tvrzení za uplynulou část zdaňovacího období, za které ještě dosud nebylo podáno.

K postupu v případě ukončení likvidace jiným způsobem než rozdělením likvidačního zůstatku (bod 3. c. příspěvku)

V případě, že majetek likvidované právnické osoby nepostačuje na vyrovnání dluhů věřitelů, a tedy nemůže vzniknout žádný likvidační zůstatek, je majetek právnické osoby předlužen ve smyslu zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění p. p. (dále jen „insolvenční zákon“). Likvidátor právnické osoby má v důsledku této skutečnosti povinnost podat insolvenční návrh podle insolvenčního zákona.¹¹ V takovém případě se následně uplatní speciální úprava povinnosti podávat daňová tvrzení, která platí pro daňový subjekt v insolvenční.¹² Pro úplnost uvádíme, že čistě teoreticky by mohla nastat situace, že se nebude vyhotovovat ani návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, ani se nebude podávat insolvenční návrh likvidátorem nebo bude insolvenční návrh zamítnout. V takovém případě by se pojem „den zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku“ v ustanovení § 240 odst. 5 třetí věty daňového řádu mohl analogicky aplikovat i na pojem „den zpracování zprávy o naložení s majetkem“.

¹¹ Ustanovení § 98 odst. 1 první věty insolvenčního zákona stanoví, že „Dlužník, který je právnickou osobou nebo fyzickou osobou - podnikatelem, je povinen podat insolvenční návrh bez zbytečného odkladu poté, co se dozvěděl nebo při náležitě pečlivosti měl dozvědět o svém úpadku.“ K definici úpadku – viz § 3 insolvenčního zákona

¹² Srov. § 244 daňového řádu