

26. června 2023

aktuality • komentáře • dotazy a odpovědi

Daňové testy na úroky

Ing. Stanislav Suchan, MBA, CA

Úrok lze chápat jako poplatek za zá-půjčku peněžních prostředků. V zásadě se jedná o náklad dluhového financování. Slovo úrok se ovšem objevuje nejen v souvislosti se zápůjčkami, ale také i v rámci daňového řádu (např. úrok z prodlení). V tomto článku se budeme zabývat daňovou problematikou úroků a daňovými testy. Stejným tématem bude vztah matky a dcery, test nízké kapitalizace a spojené osoby.

PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚROKŮ

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a to v:
 - § 23 odst. 3, § 23 odst. 7, § 24 odst. 1, § 24 odst. 2 písm. zi), § 25 odst. 1 písm. a), f), w) ZDP + pokyn GFŘ D-59;
- vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele (dále jen „PVZÚ“), a to v § 47 odst. 1 písm. b) PVZÚ;
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), a to v § 252 a § 253 DŘ.

Pro daňovou uznatelnost úroků dle ZDP a jiných účetních předpisů existuje řada testů. V tabulce č. 1 na následující straně si shrneme veškeré testy.

V ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP jsou definovány finanční náklady. Těmi se rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související náklady včetně nákladů na obstarání, zpracování úvěrů a poplatků za záruky. Výčet nákladů souvisejících s finančními nástroji

je uveden v pokynu GFŘ D-59 k § 25 v bodě 6.

MATKA A DCERA

V prvé řadě je třeba si definovat matku a dceru z pohledu ZDP.

Podmínky pro mateřskou společnost (§ 19 odst. 3 písm. b) ZDP):

- předepsaná forma uvedená v předpisech EU nebo forma družstva, svěřenského fondu, rodinné fundace, obce, dobrovolného svazku obcí, kraje, ČR, společnost, která není rezidentem ČR (má některou z forem uvedenou v předpisech EU, je považována za rezidenta jiného členského státu EU, podléhá některé z daní EU podobné daní z příjmů).

Podmínky pro dceřinou společnost (§ 19 odst. 3 písm. c) ZDP):

- předepsaná forma uvedená v předpisech EU nebo forma družstva, společnost, která není rezidentem ČR (má některou z forem uvedenou v předpisech EU, je považována za rezidenta jiného členského státu EU, podléhá některé z daní EU podobné daní z příjmů).

Úroky mezi matkou a dcerou mohou být od daně z příjmů právnických osob osvobozeny za splnění zákonných podmínek:

- musí se jednat o kapitálově spojené osoby s alespoň 25% podílem na základním kapitálu nebo hlasovacích právech, a to po dobu nejméně 24 měsíců (lze splnit i dodatečně);



Vážení čtenáři,

také Vám termíny „spojené osoby“, „test nízké kapitalizace“ nebo „jinak kapitálově spojené osoby“ nahánějí husi

kůži? Věřím, že po pročtení dnešního prvního článku budete mít jasno. A pokud byste přeci jen potřebovali téma doplnit, můžete využít odpovědního servisu v rámci předplatného (4 dotazy za rok položené prostřednictvím Zákaznického portálu 24).

Nebyl by to správný odborný časopis, pokud by si neposvítíl na dosud neuzavřený soudní spor budící silný ohlas, který se týká využívání silničních kamer při kontrolní činnosti správce daně.

Krásné dny Vám přeje

Lucie Čížková

Lucie Čížková
odborná redaktorka

obsah:

1.... Daňové testy na úroky

4.... Využití silničních kamer při kontrolní činnosti správce daně

dotazy: str. 5 – 8

Vklad automobilu do obchodní majetku manželky, a další ...

Tab. č. 1

Č.	Test	Komentář	Ustanovení
1.	časové rozlišení	Jedná se o časové rozlišení úroků	§ 19 PVZÚ
2.	kapitalizace úroků	Jedná se o zahrnování úroků do pořizovací ceny dlouhodobého majetku (tyto úroky se do testů nezahrnují)	§ 47 PVZÚ
3.	úroky fyzickým osobám	Úroky fyzickým osobám jsou daňově uznatelné až v okamžiku jejich zaplacení	§ 24 odst. 2 písm. zi) ZDP
4.	Nízká kapitalizace	Jedná se o test, do kterého vstupují pouze úročené zápůjčky vůči spojeným osobám	§ 25 odst. 1 písm. w) ZDP
5.	Úroky u dcery	Úroky plynoucí z držby dceřiné společnosti či úroky z úvěru, který byl použit na nákup dceřiné společnosti, jsou daňově neuznatelné	§ 25 odst. 1 písm. zk) ZDP
6.	Úrok na zisku	Pokud se výše úroků odvíjí od zisku, jedná se o daňově neuznatelné náklady	§ 25 odst. 1 písm. zl) ZDP
7.	Nadměrné výpůjční výdaje	Jedná se o položku, o kterou se zvyšuje výsledek hospodaření (část přesahující limit stanovený v § 23e odst. 1 ZDP)	§ 23e ZDP
8.	Obvyklá cena	Úrok mezi spojenými osobami musí být sjednán v obvyklé výši, pokud se úrok odchyluje od obvyklé (tržní) výše, rozdíl se dodaní	§ 23 odst. 7 ZDP

- příjemce úroků musí disponovat rozhodnutím správce daně o přiznání osvobození podle § 38nb ZDP.

ZDP rozlišuje spojené osoby, které jsou přímo kapitálově spojené a nepřímo kapitálově spojené, viz § 23 odst. 7 ZDP:

- **přímo kapitálově spojené osoby**
 - pokud se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby (více osob);
 - přitom tento podíl představuje alespoň:
 - 25 % základního kapitálu nebo
 - 25 % hlasovacích práv těchto osob;
- **nepřímo kapitálově spojené osoby**
 - pokud se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby (více osob);
 - přitom tento podíl představuje alespoň:
 - 25 % základního kapitálu nebo
 - 25 % hlasovacích práv těchto osob.

Dále ještě existuje pojem „jinak spojené osoby“, kterými jsou:

- situace, kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby (až na malé výjimky);
- případy, kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení či

kontrole jiných osob (až na malé výjimky);

- ovládací a ovládaná osoba a také osoby ovládané stejnou ovládací osobou;
- osoby blízké podle § 22, §§ 771 – 774 občanského zákoníku;
- osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

TEST NÍZKÉ KAPITALIZACE

Výpočet nízké kapitalizace se vztahuje na všechny spojené osoby definované v § 23 odst. 7 ZDP, a to včetně „jinak spojených osob“. Za daňové náklady nelze uznat finanční náklady z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů (pojem definován v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP) od spojených osob přesahuje **6násobek výše vlastního kapitálu**, pokud je příjemcem úvěrových finančních nástrojů **banka** nebo **pojišťovna**, nebo **4násobek výše vlastního kapitálu** u **ostatních příjemců** úvěrových finančních nástrojů.

Do výpočtů nízké kapitalizace se nezahrnují finanční nástroje nebo jejich části, z nichž jsou **úroky součástí vstupní ceny** majetku a dále prokazatelně poskytnuté **bezúročné zápůjčky, pouze úročené!**

Pokud je vlastní kapitál záporný, jsou veškeré finanční náklady podle § 25

odst. 1 písm. w) ZDP vyloučeny z daňově uznatelných nákladů.

U fyzických osob se zkoumá ještě test na zaplacení. Podle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP platí, že jsou daňovým nákladem zaplacené úroky z úvěrů a zaplacené úroky ze zápůjček poskytnutých fyzickou osobou, která není účetní jednotkou. Pokud takové úroky nejsou zaplacené, nelze je ponechat v daňových nákladech běžného zdaňovacího období. Daňovým nákladem budou ve zdaňovacím období, ve kterém dojde k jejich zaplacení (pokud v roce svého vzniku, popř. zaúčtování, prošly testem nízké kapitalizace).

Vyloučení z důvodu nízké kapitalizace má přednost a úroky se nestanou daňovým nákladem ani po jejich zaplacení u fyzických osob. Dané tvrzení vyplývá z § 23 odst. 3 písm. b) bod 3 ZDP.

Pokud dojde ve zdaňovacím období ke změnám výše úhrnu úvěrových finančních nástrojů podléhajících testu nízké kapitalizace nebo ke změně vlastního kapitálu či k oběma zároveň, je výpočet neuznatelné části finančních nákladů potřeba rozdělit. V ZDP není definován žádný matematický vzorec. Pomůckou lze najít v pokynu GFR D-59 k § 25 ZDP v bodě 7.

$$K = 1 - (n * SVK) / Y, \text{ kde:}$$

- n = 4 (nebo 6 u bank a pojišťoven);
- SVK = stav vlastního kapitálu;
- Y = průměr denních stavů úvěrů a zápůjček.

Koeficient se zaokrouhlí na **2 platná desetinná místa** podle § 146 odst. 3 DŘ.

Příklad 1.

Účetní jednotka A má ve svém účetnictví evidovány následující závazky z úvěrových finančních nástrojů; úkolem je stanovit daňovou účinnost úroků a ostatních finančních nákladů za rok 2023 (předpokládáme, že rok má 360 dní).

- a) Úročenou zápůjčku ve výši 15 000 000 Kč na nákup 90% podílu na společnosti X od člena obchodní korporace Y uzavřenou 10. dubna 2022, úrok je stanoven ve výši 6 % p. a., což je obvyklá výše úroku. Jedná se o spojenou osobu. Splatnost zápůjčky je sjednána na 31. prosince 2024, k tomuto datu bude splacena celá jistina včetně veškerých naběhlých úroků. Podíl na společnosti X byl společnost A prodán 1. srpna 2023.

b) Bezúročnou zápůjčku od společníka (obec) ve výši 2 500 000 Kč, která byla převedena na účet společnosti A dne 1. května 2023 a byla použita na úhradu reklamních a propagačních akcí za účelem zvýšení obrátu společnosti. Zápůjčka byla zaplacená jednorázově k 31. prosinci 2023. Obvyklá úroková míra činí v daném případě 6 % p. a.

c) Úvěr ve výši 10 000 000 Kč od sesterské společnosti na pořízení investice. Prostředky byly připsány na účet společnosti A dne 1. července 2023, úroky činí 8 % p. a. (cena obvyklá, ověřeno dotazem v bance). Splácení úvěrů započne ode dne zahájení nové sezony, tj. od 1. dubna 2024. Úroky za rok 2023 činí 400 000 Kč. Úvěr je zajištěn zástavním právem na pozemku společnosti A. Průměrná denní výše vlastního kapitálu (bez započtení hodnoty účetního výsledku hospodaření za rok 2023) je kladná a činí 2 650 000 Kč (předpokládáme, že tato hodnota je stanovena správně). Pro účely úroků uvažujte zjednodušující předpoklad, kdy každý měsíc má 30 dní.

Řešení:

a) Roční úrok činí 900 000 Kč ($15\,000\,000 \cdot 0,06$). Zápůjčka byla použita na nákup dceřiné společnosti, úroky budou tedy daňově neuznatelné, viz § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. K prodeji došlo 1. srpna 2023, a tak úroky po 1. srpnu lze považovat za již daňově uznatelné. Daňově neuznatelné úroky = $900\,000 / 12 \cdot 7 = 525\,000$ Kč (vyloučíme na ř. 40 daňového přiznání), daňově uznatelné úroky = $900\,000 / 12 \cdot 5 = 375\,000$ Kč.

b) U bezúročných zápůjček vzniká vydlužiteli majetkový prospěch. To ovšem neplatí, pokud je zapůjčitelem (věřitelem) společník vydlužitele, viz závěry Koordinačního výboru č. 452/22.04.15. Z daného plyne, že nevzniká majetkový prospěch. Není třeba upravovat základ daně o obvyklou část úroků.

c) Jedná se o úročenou zápůjčku vůči spojené osobě, a tak tyto úroky podléhají testu nízké kapitalizace, viz § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Úhrn jistin od spojených osob nesmí v tomto případě přesáhnout čtyřnásobek výše vlastního kapitálu. Průměrná denní výše jistiny činí = $(180 \cdot 0 + 180 \cdot 10\,000\,000) / 360 = 5\,000\,000$ Kč (zápůjčka byla poskytnuta až 1. 7., a tak se proních 180 dní vykáže 0). Čtyřnásobek vlastního kapitálu činí = $4 \cdot 2\,650\,000 = 10\,600\,000$ Kč. Z daného vyplývá,

že 4násobek vlastního kapitálu je vyšší než průměrná denní výše jistin, a tak jsou úroky vůči spojeným osobám celá daňově uznatelná.

Příklad 2.

Společnost A je mateřskou společností vůči dvěma dceřiným společnostem X a Y. Od těchto dvou společností si společnost A půjčí k 1. lednu 2023 bezúročnou zápůjčku. Obvyklá úroková míra činí 8 % p. a. Bezúročná zápůjčka od společnosti X činí 550 000 Kč, bezúročná zápůjčka od společnosti Y činí 2 500 000 Kč.

Řešení:

Obvyklý úrok u bezúročné zápůjčky vůči X činí = $550\,000 \cdot 0,08 = 44\,000$ Kč (limit 100 000 Kč je splněn, daňové dopady dlužníka jsou žádné).

Obvyklý úrok u bezúročné zápůjčky vůči Y činí = $2\,500\,000 \cdot 0,08 = 200\,000$ Kč (limit 100 000 Kč není splněn, dlužník zvýší základ daně o celou částku úroků). V daném případě se nedodává pouze rozdílně převyšující limit 100 000 Kč, ale celá částka. O majetkovém prospěchu se nijak neúčtuje.

Závěr plyne z § 19b odst. 1 písm. d) ZDP.

Příklad 3.

Společnost A si pronajala na 5 měsíců od své sesterské společnosti část pozemku za symbolickou cenu 2 500 Kč měsíčně, ačkoli obvyklá výše odpovídá 50 000 Kč měsíčně.

Řešení:

Společnost A zvýší základ daně o částku: $(50\,000 - 2\,500) \cdot 5 = 237\,500$ Kč, a to na ř. 30 daňového přiznání, viz § 23 odst. 7 ZDP.

Příklad 4.

Společnost A (český daňový rezident, společnost s ručením omezeným) vyplatila úroky společnosti B (německý daňový rezident) ve výši 40 000 000 Kč. Společnost A obdržela od společnosti C (maďarský daňový rezident) úroky

ve výši 5 000 000 Kč. Podíly jsou držené po dobu 3 let.

Dále víte, že:

- společnost B vlastní společnost A ze 70 %;
- společnost C má vlastnický podíl ve společnosti A ve výši 5 %.

Výňatek ze smluv o zamezení dvojímu zdanění

„Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Německem umožňuje zdanit dividendy v zemi rezidence i zdroje, v zemi zdroje však maximálně sazbou 5 % při držbě podílu alespoň 25 % a 15 % v ostatních případech.

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Německem umožňuje zdanit úroky pouze v zemi rezidence příjemce.

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Maďarskem umožňuje zdanit dividendy v zemi rezidence i zdroje, v zemi zdroje však maximálně sazbou 5 % při držbě podílu alespoň 25 % a 15 % v ostatních případech.

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Maďarskem umožňuje zdanit úroky pouze v zemi rezidence.

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Maďarskem obsahuje jako případnou metodu pro vyloučení dvojího zdanění na straně ČR zápočet prostý.“

Určete daňový dopad úroků u společnosti A.

Řešení:

Přijaté úroky budou zdaněné v České republice v rámci běžného základu daně. Maďarsko (společnost C) může srazit srážkovou daň podle smluv o zamezení dvojímu zdanění. V České republice se poté aplikuje metoda prostého zápočtu. Nelze použít samostatný základ daně podle § 20b ZDP, viz § 20b odst. 1 ZDP.

Úroky vyplacené do Německa (společnost B) budou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny, pokud budou splněny podmínky:

- jedná se o kapitálově spojené osoby (limit > 25 % je splněn);
- držba podílu činí nejméně 24 měsíců (splněno);
- příjemci úroků bylo vydáno rozhodnutí podle § 38nb ZDP (splněno)
 - všechny podmínky uvedené v § 19 odst. 5 ZDP jsou splněny, a tak lze vyplacené úroky od daně z příjmů osvobodit. ■

Využití silničních kamer při kontrolní činnosti správce daně

Jaroslava Pfeilerová

V poslední době budí zájem veřejnosti případ, kdy správce daně při kontrolní činnosti využil informace od Policie ČR, které byly zjištěny prostřednictvím silničních kamer, a to zejména ve vazbě na související rozsudky Nejvyššího správního soudu a následně rozhodnutí Ústavního soudu. Z příspěvků publikovaných k této problematice ve sdělovacích prostředcích a ze souvisejících komentářů jsou zřejmé značné emoce a často také nesouhlas velké části veřejnosti s využíváním záznamů ze silničních kamer pro potřeby správce daně.

Nejprve si celý případ si stručně popíšeme.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. července 2022 sp. Zn. 9 Afs 147 2020-34 (dále též „rozsudek NSS“), který je veřejně dostupný (např. na www.nssoud.cz), se týkal poskytnutí záznamů z dopravních kamer o pohybu vozidla daňového subjektu (podnikatele V.H.), které Policie ČR poskytla správci daně pro účely kontrolní činnosti. V rozsudku NSS je popsáno, že podnikatel V.H. (žalobce) podal 22. ledna 2016 příznání k DPH za 4. čtvrtletí 2015, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 413 499 Kč a za toto období následně podal dne 28. ledna 2016 dodatečné příznání, ve kterém nárokovaný odpočet DPH navýšil o 244 491 Kč z důvodů nákupu automobilu pro účely svého podnikání. Za období 4. čtvrtletí 2015 tedy tento podnikatel nárokoval od státu vrácení DPH ve výši celkem 657 990 Kč. V rozsudku NSS je popsán postup správce daně, který v rámci svých povinností prověřoval, zda nárok podnikatele na odpočet DPH je oprávněný. Podnikatel V.H. prokazoval nárok na odpočet dokladem o pořízení automobilu a evidencí jízd. Správce daně ověřoval správnost údajů uvedených v knize jízd, zjistil nesrovnalosti a následně vyzval Policii ČR k poskytnutí informací o pohybu motorového vozidla za období uvedené v knize jízd. Vzhledem k tomu, že údaje od Policie ČR nekorespondovaly s údaji podnikatele v knize jízd, neuznal správce daně navýšení odpočtu DPH ve vazbě na deklarované využití předmětného vozidla k podnikání.

- Podnikatel V.H. se odvolal, Odvolací řízení jeho odvolání zamítlo a potvrdilo rozhodnutí správce daně.
- Následně podnikatel V.H. podal žalobu ke krajskému soudu, spor však prohrál.
- Podnikatel V.H. se nevzdal a podal kasační stížnost, ve které namítal, že správce daně neměl právo kamerové záznamy vyžádat a že tak neměly být použity jako důkaz. V žalobě podnikatel V.H. (prostřednictvím svého právního zástupce) namítal, že **zpracování pohybu vozidla z kamerových systémů** v konkrétním období na konkrétních komunikacích pro potřeby správce daně neodpovídá příslušnému ustanovení zákona o policii, který stanoví, že „*policie zpracovává v souladu s tímto zákonem a jiným právním předpisem informace včetně osobních údajů v rozsahu nezbytném pro plnění svých úkolů*“. Podnikatel V.H. (zastoupený právním zástupcem) deklaroval, že ke zpracování kamerových záznamů došlo až na základě výzvy správce daně Policii ČR k poskytnutí informací podle daňového řádu, tedy primárně pro účely daňového řízení a nikoliv pro vlastní účely Policie ČR, a z toho důvodu tyto údaje nelze použít v daňovém řízení jako důkaz. NSS však kasační stížnost zamítl s tím, že správce daně si vyžádal záznamy z kamer až poté, co je Policie ČR pořídila v rámci své vymezené činnosti, nikoli na výzvu správce daně, NSS tedy námitku podnikatele V.H. o nezákonosti kamerových záznamů jako důkazu v daňovém řízení odmítl a potvrdil postup správce daně.
- Podnikatel V.H. však svůj boj nevzdal a podal ústavní stížnost, ve které prostřednictvím stejného právního

zástupce chytře argumentoval, že nenamítal proti tomu, že Policie ČR neměla oprávnění záznamy pořizovat, ale namítal to, že Policie ČR **zpracovala předmětné záznamy pro daňové účely na základě výzvy správce daně** a protože NSS tuto námitku ignoroval, porušil právo podnikatele na spravedlivý proces. Ústavní soud této argumentaci podnikatele v rozsudku IV.ÚS 2621/22 ze dne 14. 2. 2023 přisvědčil a rozsudek NSS zrušil.

Z uvedených informací vyplývá, že Ústavní soud nezrušil rozhodnutí NSS z toho důvodu, že bylo prokázáno, že podnikatel V.H. měl nárok na odpočet DPH, nebo Policie ČR neměla oprávnění pořizovat záznamy o předmětném vozidlu, případně neměla oprávnění tyto záznamy vydat správci daně, ale z toho důvodu, že **Policie ČR pro potřeby správce daně záznamy utřídila** a tyto zpracované záznamy správci daně předala. Ústavní soud uznal logiku žalujícího podnikatele V.H. a konstatoval, že NSS se s touto námitkou nevypořádal a rozsudek NSS byl zrušen pro nepřezkoumatelnost.

Jak jsem již uvedla, k této kauze byla napsána celá řada příspěvků a také stovky souvisejících komentářů. Naprostá většina komentářů postup správce daně a NSS odsuzuje a někteří dokonce žádají potrestání konkrétních osob. Nenašla jsem žádný příspěvek nebo komentář, který by připomněl, že prvotní příčinou této kauzy byla skutečnost, že podnikatel nárokoval odpočet DPH, který mohl být neoprávněný (ta možnost nikoho z komentujících nezaujala a nikoho nepohoršilo, že ze státních prostředků mohl být neoprávněně vyplacen nárok na odpočet DPH). Všechny další události s touto příčinou souvisely. Celý případ však nekončí, nyní je „na tahu“ NSS, který bude muset vydat nový rozsudek, ve kterém rozhodne, v jaké podobě měly být záznamy z kamerového systému správci daně předány (zda ve zpracované, nebo nezpracované). ■

Aktuální zpravodajství i mezi dvěma vydáními časopisu:

Zákaznický portál 24: zakaznik.dashofer.cz



Z aktualit vybíráme:

- Změny v DPH související s novým stavebním zákonem
- Vláda schválila návrh zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, který reaguje na evropskou směrnici a poznatky z praxe
- Sněmovna ve třetím čtení schválila Daňové milostivé léto
- Dobíjení elektroaut z pohledu DPH
- Majetek vytvořený vlastní činností z pohledu DPH



I Dotaz

Převod podílů bytového družstva

Společnost s.r.o. (případně a.s.) založí bytové družstvo, ve kterém bude vlastnit 90 % podílů. Po půl roce převede 80 % podílů a nechá si 10 %, které hodlá vlastnit zcela jistě déle než 1 rok (§ 19 odst. 4 ZDP).

Podle mého názoru se jedná o transakci, která by měla být osvobozená od daně z příjmů dle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, protože společnost s.r.o. (a.s.) a bytové družstvo splňují definici dle § 19 odst. 3 písm. b) a c). Myslím se?

I Odpověď

Bytové družstvo je z právního hlediska vlastně běžným družstvem, které ale podléhá speciální regulaci své činnosti. S příchodem nové rekonstrukce soukromého práva od roku 2014 dané zejména novým občanským zákoníkem a také zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, nyní již ve znění p.p. – dále jen „ZOK“ – se všechna družstva začlenila mezi obchodní korporace, jak vyčteme v § 1 odst. 1 ZOK: „Obchodními korporacemi jsou obchodní společnosti (dále jen „společnost“) a družstva.“

„Družstvům“ obecně se věnuje HLAVA VI ZOK od § 552:

1. Družstvo je společenství neuzavřeného počtu osob, které je založeno za účelem vzájemné podpory svých členů nebo třetích osob, případně za účelem podnikání.
2. Družstvo má nejméně 3 členy.
3. Firma obsahuje označení „družstvo“.

Příčemž speciální právní úprava bytových družstev je náplní Dílu 2 počínaje § 727 ZOK:

1. Bytové družstvo může být založeno jen za účelem zajišťování bytových potřeb svých členů.
2. Bytové družstvo může spravovat domy s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví jiných osob.
3. Bytové družstvo může za podmínek stanovených tímto zákonem provozovat i jinou činnost, pokud tím neohrozí uspokojování bytových potřeb svých členů a tato činnost má ve vztahu k činnosti podle odstavců 1 a 2 pouze doplňkový nebo vedlejší charakter.

Jelikož hlavní činností bytové družstvo nemůže být podnikání, zdálo by se, že pro účely daně z příjmů patří mezi veřejně prospěšné alias neziskové poplatníky ve smyslu § 17a zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. („ZDP“). Jenže z této kategorie jej vylučuje jeho právní forma, kterou je družstvo, byť specificky a priori neziskové. Podle § 17a odst. 2 písm. a) ZDP totiž veřejně prospěšným poplatníkem nikdy nemůže být – obchodní korporace – kam, jak bylo výše uvedeno, spadají všechna družstva, včetně bytových.

S vyloučením z „neziskových organizací“ vyvstal daňový problém, jelikož bytové družstvo tímto podléhá stejným pravidlům jako běžné (ziskové) obchodní korporace. Příčemž ale ad výše hlavním dominantním zdrojem příjmů bytového družstva je nájemné za družstevní byty a nebytové prostory, přičemž jejich nájemci jsou převážně samotní členové tohoto bytového družstva, kteří se na jeho koupi nebo výstavbě nepřímo podíleli členskými vklady. Nejedná se tedy o obvyklé „cizí“ nájemníky, kterým mohlo bytové družstvo s klidem účtovat tržně obvyklé nájemné. Maximální výši nájemného pro tyto případy dokonce výslovně reguluje § 744 ZOK:

- „Členové, kteří jsou nájemci družstevních bytů, hradí v nájemném bytovému družstvu pouze účelně vynaložené náklady bytového družstva vzniklé při správě těchto družstevních bytů, včetně nákladů na opravy, modernizace a rekonstrukce domů, ve kterých se nacházejí, a příspěvků na tvorbu dlouhodobého finančního zdroje na opravy a investice těchto družstevních bytů.“

A právě toto zákonné omezení příjmů je důvodem jejich osvobození od daně z příjmů právnických osob uvedeného v § 19 odst. 1 písm. c) ZDP: „příjem z nájemného družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru a z úhrady za plnění poskytované s užíváním tohoto bytu nebo nebytového prostoru plynoucí na základě nájemní smlouvy mezi bytovým družstvem a jeho členem; ...“. Ovšem i zde platí „něco za něco“ náklady související s těmito osvobozenými příjmy nejsou daňově uznatelné, jak stanovuje § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.

V dotazovaném případě je členem bytového družstva – navíc určitý čas jediným – poněkud nezvykle s.r.o., případně a.s. Kterého více zajímá jiný typ osvobození od daně z příjmů právnických osob, a to uvedený v § 19 odst. 1 písm. ze) bodě 2 ZDP, tedy „(...) příjmy z převodu mateřské společnosti v dceřiné společnosti (...)“.

Tazatel správně poukazuje na to, že z definic zmíněných pojmů uvedených v § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP vyplývá, že „mateřskou společností“ může být mimo jiné s.r.o. i a.s., a stejně tak „dceřinou společností“ obchodní korporace včetně „družstva“, pokud je splněn podíl na základním kapitálu alespoň 10 %, nejméně po dobu 12 měsíců. A správný je i poznatek tazatele, že časovou podmínku je případně možno splnit i dodatečně, jak umožňuje § 19 odst. 4 ZDP. V dotazovaném případě se tedy zdá být splněno vše podstatné pro to, aby příjem z prodeje podílu „mateřské společnosti“ s.r.o./a.s. v její „dceřiné společnosti“ – kterou je družstvo, byť „bytové“ – byl od daně z příjmů ad výše osvobozen; věcně blízkou problematiku řešily také tzv. koordinační výbory...

To, že převodem podílu v obchodní korporaci se pro daňové účely rozumí i převod podílu družstevního, mimochodem potvrzuje metodický Pokyn finanční správy č. GFŘ D–59 k jednotnému uplatňování některých ustanovení ZDP; vyšel ve Finančním zpravodaji č. 19/2022. V metodice, sice k § 4 odst. 1 ZDP, v bodě 15 uvádí:

- „Převodem podílu v obchodní korporaci se rozumí i převod družstevního podílu na jiného člena bytového družstva či osobu, která se v souvislosti s tímto převodem stane členem téhož bytového družstva (váže se na ustanovení § 601 a § 736 zákona o obchodních korporacích).“

Ing. Martin Děrgel

I Dotaz

Zájmový spolek

Zájmový spolek se zabývá jezdeckým (zajišťuje tréninky dětí i dospělých na koních a pořádá pod jezdeckou federací ČR parkurové hobby závody). Spolek sídlí a využívá prostory s.r.o. (závodistiště, kanceláře, sociální zařízení ...); statutáři a majitelé s.r.o. i spolku jsou stejné fyzické osoby. Doposud zájmový spolek nepodával priznání k dani z příjmu právnických osob, jen zasílal zjednodušené výkazy do Sbírký listin – vedl něco jako jednoduché účetnictví.

Dotazy:

1. Je s.r.o. povinné fakturovat spolku občasný pronájem prostor a závodistiště při pořádání závodů a pravidelný nájem za sídlo spolku a využití zázemí s.r.o.? Nebo to může s.r.o. brát jako nefinanční podporu

spolku a neúčtovat nic? Problém s DPH při dlouhodobém pronájmu „sídla spolku“ – s.r.o. je plátce DPH...

2. Může toto s.r.o. i přesto, že to jsou spřízněné osoby, poskytovat tomuto spolku dary?
3. Zájmový spolek vystavil faktury několika právníkům osobám za umístění reklamních bannerů na závodistišti při závodech, ale i mimo závody: jedná se o ekonomickou činnost a musí podat příznání k DPPO, i když se jedná o příjem v jednotkách tisíc? Závodistište de facto nepatří spolku... A je tento příjem, když je celý investován zpět do spolku, předmětem daně z příjmu?
4. Ostatní příjmy má spolek jen z členských příspěvků členů a z dotací na sport od kraje a města a ze startovního závodů, které spolek pořádá – jsou vždy plně použity na činnost spolku, na ceny, na výplatu rozhodčích, na výplatu trenérů atd. – nejedná se o ekonomickou činnost a nemusí spolek podávat příznání k DPPO? Je tento typ dotací osvobozen od daně z příjmu?
5. Kdyby spolek na závodech zajistil občerstvení a prodával ho, tak to je ekonomická činnost? Bylo by to vždy jen při hobby pořádání závodů.

I Odpověď

Spolek je právníká osoba, kterou legislativně upravuje ustanovení § 214 až § 302 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen NOZ). Z hlediska daně z příjmů je spolek veřejně prospěšným poplatníkem, tj. poplatníkem, který v souladu se svými stanovami jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním (je „neziskovou organizací“). Pojem veřejně prospěšný poplatník je vymezen ustanovením § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). **Na spolek, stejně jako ostatní veřejně prospěšné poplatníky, se vztahují zvláštní ustanovení o předmětu daně upravená v § 18a ZDP.**

Ad 1.

Společnost s ručením omezeným může fakturovat spolku občasný pronájem prostor a závodistište při pořádání závodů a pravidelný nájem za sídlo spolku a využívání zázemí ve vlastnictví společnosti. V takovém případě je třeba respektovat ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, které platí pro spojené osoby, tj. fakturovat plnění za ceny obvyklé.

Může také poskytovat nefinanční podporu spolku a neúčtovat nic. V takovém případě doporučuji sepsat darovací smlouvu a nepeněžní dar v hodnotě obvyklého nájmu v darovací smlouvě

vyčísřit a uvést. V tomto případě se jedná o poskytnutí služby bez úplaty. Z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), se jedná o zdanitelné plnění ve formě poskytnutí služby. Pokud by společnost s ručením omezeným u souvisejících přijatých plnění spojených s poskytováním bezúplatného nájmu uplatnila odpočet daně, je povinna danь přiznat a odvést (viz § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH a § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH).

Ad 2.

Ano, i přesto, že se jedná o tzv. spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, může společnost s ručením omezeným poskytovat tomuto spolku dary. Z pohledu zapsaného spolku se bude jednat o osvobozený příjem. Podmínkou osvobození takového bezúplatného příjmu je podmínka uvedená v ustanovení § 19b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP, tzn., že dar je nebo bude využit pro účely vymezené § 20 odst. 8 ZDP nebo na kapitálové dovybavení spolku, jako veřejně prospěšného poplatníka. Platí obecné důkazní břemeno, že příjemce daru (zapsaný spolek) by měl být schopný vždy prokázat, že dar byl nakonec skutečně použit pro účely vymezené v § 20 odst. 8 ZDP (pro účely, pro které byl spolek založen). Tzn., že zapsaný spolek by dle výše uvedeného ustanovení ZDP měl přijaté dary použít na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost. Zde připadají v úvahu účely sportovní, popř. podpora mládeže apod. V případě, že s.r.o. poskytne spolku peněžní (ale i nepeněžní) dar, který spolek využije např. na financování sportovních účelů, popř. na podporu mládeže apod., pak se, jak bylo uvedeno výše, bude jednat o příjmy osvobozené od daně.

Ad 3.

Co se týče povinnosti podávat daňové příznání, tak obecně platí, že právníká osoba je povinna podat daňové příznání k dani z příjmů právnických osob (§ 38m ZDP). Existují však pro tuto povinnost výjimky, např. podle § 38mb ZDP nemá povinnost podat daňové příznání k dani z příjmů právnických osob veřejně prospěšný poplatník, který má pouze příjmy, které:

- nejsou předmětem daně,
- příjmy od daně osvobozené či

- příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, a
- současně nemá povinnost uplatnit postup podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 8 ZDP (dodanění nepoužité daňové úspory).

U veřejně prospěšného poplatníka je předmětem daně vždy příjem z reklamy (§ 18a odst. 2 písm. a) ZDP). Příjmy z reklam budou vždy zahrnuty do základu daně bez ohledu na to, zda se bude jednat o příjmy z hlavní či vedlejší (doplňkové, jiné, hospodářské) činnosti. Z titulu toho, že jsou příjmy z reklam předmětem daně, a nejsou tudíž uvedeny ve výjimkách z povinnosti podat daňové příznání k dani z příjmů právnických osob (§ 38mb ZDP), má spolek povinnost podat příznání. I když bude celý zisk investován zpět do spolku v souladu s § 20 odst. 7 ZDP, jsou tyto příjmy předmětem daně.

Ad 4.

Pokud by měl spolek jen tyto příjmy (příjmy osvobozené od daně), neměl by v souladu s § 38mb ZDP povinnost podat daňové příznání.

Ad 5.

Otázka je, zda je prodej občerstvení na závodech ekonomickou (tj. vedlejší, doplňkovou nebo také hospodářskou) činností. Pokud se nebude jednat o „nepodnikatelskou“ činnost, tak ano. ZDP nedefinuje, co je nepodnikatelská činnost. Vždy by se mělo jednat o tzv. hlavní činnost ve smyslu § 17a odst. 1 ZDP, tj. hlavní činnost, která je v základních dokumentech veřejně prospěšného poplatníka. Připomeňme, že podle ustanovení § 18a ZDP např. platí, že předmětem daně nejsou příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší.

Ing. Pavel Novák

I Dotaz

Vklad automobilu do obchodního majetku manželky

Moje manželka je OSVČ, já jsem spolupracující osoba.

Koupil jsem ojetý osobní automobil. Za jakých podmínek ho mohu vložit do hospodářství? Postačí vložit automobil do evidence majetku bez finanční kompenzace, nebo automobil fakturovat s finanční úhradou? Po odepsání za 5 let mohu automobil z evidence majetku bezúplatně vyjmout?

Nebo je celý tento postup chybný a musím vozidlo převést na manželku v evidenci vozidel?

I Odpověď

Zadání si upravíme na konkrétní dotazy:

1. Jak se postupuje při vložení hmotného majetku (zde osobní auto) do tzv. obchodního majetku podnikající fyzické osoby?
2. Jaká pravidla platí pro vyřazení takového vloženého majetku, například po jeho odepsání?
3. Jak je to v těchto případech s majetkem manželů?

Ad 1)

Obchodní majetek je pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob definován v § 4 odst. 4 ZDP, jde o takový, o kterém bylo nebo je účtováno anebo je nebo byl uveden v daňové evidenci. (*)

Vklad proběhne po formální stránce velmi jednoduše, založíte si kartu majetku s konkrétním datem, k němuž je auto vloženo do obchodního majetku.

Daňové odpisy uplatníte z vaší vstupní ceny (§ 29 odst. 1 ZDP) jako tzv. roční za celé zdaňovací období, pokud bude auto v obchodním majetku k 31. 12. příslušného roku.

Neprovádí se žádné finanční transakce.

Ad 2)

Také úkon vyřazení například auta z obchodního majetku je formální, zrušíte kartu majetku jako takovou. Kdy tomu bude, je jen na rozhodnutí poplatníka a opět nemá tato skutečnost žádné finanční dopady (které mohou nastat v jiných situacích kvůli dani z přidané hodnoty).

Časový test je důležitý pro případný následný prodej auta vyřazeného z obchodního majetku. Osвобоzení od daně naleznete v § 4 odst. 1 písm. c) ZDP, podle třetího bodu platí pětiletá lhůta, jestliže byla movitá věc zahrnuta do obchodního majetku.

Ad 3)

Mají-li manželé společně jmění, jen jeden z nich zařazuje auto do obchodního majetku. Není v takovém případě omezením, že je v evidenci vozidel vedený druhý z nich.

(*) Poznámka

Tuto skutečnost potvrzuje i text z publikovaného názoru Finanční správy v Pokynu D-59, jde tedy o majetek u poplatníka s příjmy podle § 7 ZDP (samostatná činnost), je-li o něm účtováno nebo je evidován v daňové evidenci.

Ing. Jan Ambrož

I Dotaz

Vrácení podpory elektřiny – zelený bonus

S.r.o. provozovala FVE, na kterou v minulých letech čerpala podporu elektřiny formou zeleného bonusu. V červnu 202X+2 bylo Energetickým regulačním úřadem společností sděleno, že licence zanikla, a to zpětně k datu 1. 1. 202X. Důvodem zpětného zániku licence bylo zjištění Energetického regulačního úřadu, že k datu 1. 1. 202X došlo k přeměně právnické osoby a do 1 měsíce od právních účinků přeměny neoznámila společnost pokračování v licencované činnosti. K datu 30. 6. 202X+2 bylo poskytování podpory elektřiny ukončeno a po půlroční právní újasňování bylo dne 3. 1. 202X+3 potvrzeno ukončení licence k datu 1. 1. 202X. Společnost byla dne 3. 1. 20X+3 vyzvána k vystavení „storno dokladů o výplatě podpory“ a okamžitěmu vrácení podpory za období od 2. 1. 202X do 30. 6. 202X+2. Veškerá podpora byla tedy v lednu 20X+3 za období 202X–202X+2 vrácena.

Jak zaúčtovat v lednu 20X+3 vystavené „storno doklady“ (opravné doklady) na podporu – zelený bonus za účetní období 202X–202X+2? Podpora byla v letech 202X–202X+2 zúčtována do výnosů společnosti a byla řádně zdaněna.

Může společnost podat dodatečná daňová přiznání na daň z příjmů právnických osob na jednotlivá dotčená období a snížit hospodářský výsledek, a tím i svoji daňovou povinnost, o vrácenou podporu za jednotlivá období?

I Odpověď

V dotazovaném případě se zřejmě jedná o neoprávněně čerpanou podporu ve smyslu § 51 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění p.p. (ve stručnosti):

- „Došlo-li k čerpání podpory elektřiny, ... v případech, kdy na podporu podle tohoto zákona nebo podle předchozích právních předpisů nevzniklo právo nebo došlo-li k čerpání podpory elektřiny... v nesprávně vyšší ze strany výrobce, ..., Inspekce z moci úřední rozhodne o neoprávněném čerpání podpory a stanoví jeho rozsah podle doby trvání neoprávněného čerpání podpory.
- Výrobce, ... je povinen neoprávněně čerpanou podporu uhradit nejpozději do 30 dnů ode dne právní moci rozhodnutí Inspekce o neoprávněném čerpání podpory do státního rozpočtu.
- Výrobce ... je zároveň povinen uhradit penále za neoprávněně čerpanou podporu ve výši 0,1 % denně z částky rovnající se neoprávněně čerpané podpoře za dobu, kdy výrobce... neoprávněně čerpal

do doby, kdy ji uhradil do státního rozpočtu, maximálně však do výše neoprávněného čerpání podpory.“

V případě účetních jednotek, jak známo základ daně z příjmů vychází z účetního výsledku hospodaření, jak vyplývá zejména z § 23 odst. 1, 2 a 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. („ZDP“). Proto je třeba začít v účetnictví... K čemu vlastně došlo? Nejspíše výrobce elektřiny z rádo-by ekologické solární elektrárny chybně posoudil svůj právní nárok na veřejnou podporu takto vyrobené elektrické energie v letech 202X až 202X+2. Kvůli určité administrativní chybě – k níž došlo již tehdy, v roce 202X – ztratil nárok na podporu, ale přesto ji další dva a půl roku dostával. Argument – vždyť jsem ten příjem/výnos zdanil – samozřejmě nehraje roli a nic nemění na skutečnosti, že na podporu firma neměla nárok. Což věděla, resp. při dostatečné pečlivosti měla vědět, již na počátku neoprávněně podporovaného období, tedy již v roce 202X. Tehdy se stala chyba...

Že se jedná o „chybu“ z účetního hlediska, docela přesvědčivě vyplývá uznávané metodické účetní pomůcky sepsané u nás patrně nejvyšší odbornou účetní autoritou – Národní účetní radou – v její interpretaci č. I-29 „Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách“.

• „Řešení, Definice, 3. Chybou minulých let (dále jen „chyba“) se rozumí opomenutí nebo chybné účtování v minulých účetních obdobích či vykazání položky (transakce) v účetní závěrce sestavené za minulá období, ať v chybně vyšší nebo na chybném řádku výkazu, přičemž minulým obdobím se myslí jakékoli předchozí účetní období, jehož účetní knihy již nemohou být otevřeny. Chyby jsou obvykle důsledkem nepoužití informací či chybného použití informací, které byly k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky. Za informace, které jsou k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky, se považují nejen informace, které účetní jednotka měla sama k dispozici, ale také informace, které byly k dispozici mimo účetní jednotku a účetní jednotka je mohla při vynaložení přiměřené snahy získat a využít. Chyby mohou být způsobené například:

- a) chybným použitím účetních pravidel,
- b) matematickými chybami ve výpočtu,
- c) chybnou interpretací skutečností, přehlédnutím,
- d) chybným zveřejněním nebo klasifikací v účetní závěrce,
- e) podvodem,
- f) nezohledněním nastalých skutečností.“

Načež interpretace I-29 navrhuje postup opravy takovéto účetní chyby, zejména v odstavci 11:

- „Oprava chyby se provádí retrospektivně. Retrospektivní opravou chyby se rozumí to, že účetní závěrka sestavená za období, ve kterém chyba byla opravena, má pokud možno vypadat tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala. To zejména znamená, že
 - a) oprava nákladu a výnosu, jejichž okamžik uskutečnění byl v minulých účetních obdobích, se v běžném období zaúčtuje proti výsledku hospodaření minulých let a
 - b) opraví se srovnávací údaje.
- Retrospektivní opravou chyby se nerozumí oprava minulých účetních závěrek nebo otvírání již uzavřených účetních knih.“

Přičemž interpretace I-29 rozumí chybou – tzv. významnou chybu – k čemuž je vhodné připomenout, že dle § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p.p. („ZoÚ“) se informace považuje za významnou, jestliže je o ní možné předpokládat, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi. A asi můžeme důvodně předpokládat, že v daném případě neoprávněně solární podpory šlo o významnou chybu...

Pokud by se v dotazovaném případě jednalo o „nevýznamnou“ účetní chybu, která nesprávně ovlivnila účetní výsledek hospodaření minulých let, pak by její oprava byla jednoduchá. Postupovalo by se totiž „postaru“, jako tomu bylo před rokem 2013 – tedy oprava takové výsledkové chyby by se účtovala výsledkově, s přímým vlivem na aktuální účetní výsledek hospodaření v běžném účetním období odhalení chyby a realizace opravy.

Jelikož se ale nejspíše jedná o opravu „významné“ chyby, bude její náprava složitější. Je totiž zapotřebí jí provést zpětně (retrospektivně), takže účetní závěrka za rok vzniku chyby by po opravě měla vypadat, jako kdyby se chyba nestala. Přičemž oprava v roce odhalení, resp. jejího řešení (20X+3) se v souladu s § 15a vyhlášky č. 500/2002 Sb., provádějící zákon o účetnictví pro podnikatele, ve znění p.p. („PVZÚ“) již od roku 2013 neprovádí výsledkově, ale pouze rozvahově s pomocí speciálního účtu v rámci vlastního kapitálu – obvykle jde o syntetický účet 424 nebo 425 anebo 426 „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Nicméně obecně může jít o jakýkoli účet zvolený z rámce účtové skupiny 42 „Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření“, záleží tedy na konkrétní podobě účtového rozvrhu dané účetní jednotky ve smyslu § 14 ZoÚ.

Protože má oprava dotazované účetní chyby vliv rovněž na daň z příjmů, je nutno řešit i **daňové dopady**. Daňová oprava minulých zdaňovacích období 202X až 202X+2 – snížení chybně (neoprávněně) zaúčtovaných zdanitelných výnosů z titulu podpory výroby elektřiny v solární elektrárně – není možná jednorázově až v roce odhalení chyby 20X+3, ale jen zpětně v dodatečných příznacích za dotčené roky na nižší daň z příjmů (případně vyšší daňovou ztrátu) poplatníka. Jde o to, že každé zdaňovací období daně z příjmů účetní jednotky jakoby žije vlastním životem a obdobně jako účetní aktuální princip platí rovněž daňový princip časového rozlišení, jak vyplývá z ustanovení § 23 odst. 1 ZDP o časovém rozlišování v daních z příjmů. Také tímto způsobem změněnou výši (splatné) daně z příjmů minulých let pak bude nutno promítnout v roce realizace významné účetní opravy (20X+3) proti příslušnému účtu vlastního kapitálu „Jiný výsledek hospodaření minulých let“...

Mám za to, že v ZDP nenajdeme právní oporu pro jednorázové daňové řešení úhrnné částky chybných zdanitelných

výnosů let 202X až 20X+2 jednoduše až v roce realizace opravy, která by se promítla jen do řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 20X+3. Zatímco třeba kdyby šlo o nápravu nákladů minulých let, které poplatník původně uplatnil jako daňově uznatelné, načež ale posléze došlo k porušení podmínek pro jejich daňové uznání a staly by se tak zpětně daňově neúčinné – tak by to bylo možno daňově vyřešit jednodušeji jednorázově až v roce porušení stanovených podmínek, jak totiž speciálně umožňuje § 23 odst. 3 písm. a) ZDP.

Ale samozřejmě dodatečné daňové přiznání na nižší daň (vyšší ztrátu) není pro poplatníky povinné...

Příklad – Oprava významné účetní chyby – nadbytečný výnos

Firma ABC, s.r.o., v roce 20X+3 odhalila významnou chybu v již schváleném a uzavřeném účetním období kalendářního roku 202X. Jednalo se o chybně zaúčtovaný (neuskutečněný) účetní i daňový výnos z podpory výroby tzv. solární elektřiny ve výši 100 000 Kč. Ihned po zjištění chyby firma zaúčtovala opravné účetní zápisy:

- Chybný (nadbytečný) významný zdanitelný výnos roku 202X: 100 000 Kč, MD 426 / D 325
- Dodatečně snížená daň z příjmů za rok 202X (chybný výnos): 19 000 Kč, MD 341 / D 426

K vrácení neoprávněně čerpané podpory roku 202X dojde v roce 20X+3 (100 000 Kč, MD 325 / D 221) a na základě dodatečného daňového přiznání firmy na nižší daň za rok 202X poplatníkovi posléze v roce 20X+3 správce daně uhradí příslušný vratitelný přeplatek na dani z příjmů (19 000 Kč, MD 221 / D 341).

Ing. Martin Děrgel

Daňový a účetní TIP – aktualita, komentáře, dotazy a odpovědi

Copyright © 1995–2023 by Dashöfer Holding, Ltd. & Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o. / Vydává Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o., Evropská 423/178, P. O. Box 124, 160 41 Praha 6 / IČO: 45245681 / tel.: 222 539 333, fax: 222 539 400 / www.dashofer.cz, www.du.cz, e-mail: cizkovska@dashofer.cz / Vedoucí redaktor: Ing. Marek Běhal, odborná redaktorka: Ing. Lucie Čížková / Sazba: FČ / Tisk: POLY+, s.r.o. / Vychází 2x měsíčně. / Cena: Pololetní předplatné 2 580 Kč + DPH, balné a poštovné / Předplatné na další období není třeba objednávat, je automaticky prodlouženo na dalších 12 měsíců. Předplatné je možné zrušit písemně, nejpozději 6 týdnů před uplynutím ročního předplatného, jinak se prodlužuje o další rok. / Všechna práva, zejména právo na titul (název), licenční právo a průmyslová ochranná práva jsou ve výhradním vlastnictví Dashöfer Holding, Ltd. a jsou chráněna autorským zákonem. / Všechna práva jsou vyhrazena, zejména právo na rozmnožování, šíření a překlad. Žádná část díla nesmí být jakoukoliv formou (tiskem, jako

fotokopie, elektronicky nebo jiným způsobem) bez předchozího písemného souhlasu nakladatelství reprodukována anebo s použitím elektronických off-line nebo on-line systémů ukládána do paměti, zpracovávána či šířena. / Informace obsažené v tomto díle byly zpracovány na základě nejlepších poznatků v okamžiku zveřejnění, kvůli neuceleným výsledkům ve výzkumu a jurisdikci však není možno zaručit absolutní bezchybnost. / Za obsah příspěvků ručí jejich autoři. / Redakce zajistí zodpovězení případných dotazů předplatitelů zaslanych pouze přes formulář na zakaznik.dashofer.cz. Vybrané odpovědi budou uveřejněny v některém z čísel tohoto newsletteru. / Vydávání tohoto periodika povoleno rozhodnutím Ministerstva kultury, č. j. 3974/95, dne 1. 12. 1995. Redakční uzávěrka čísla 13/2023 byla dne 14. června 2022. ISSN 2336-3665

