

e-Bulletin

Komory daňových poradců
České republiky



„Švarcsystém“ v podmínkách roku 2012

Automobil použitý k podnikání

Daň z finančních transakcí

Květen 2012

- ▼ **Daň z finančních transakcí**
Ing. Petra Pospíšilová 3
- ▼ **Názory na pojetí příjmu v daních z příjmů**
Mgr. Bc. Stanislav Kouba 7
- ▼ **„Švarcsystém“ v podmínkách roku 2012**
Ing. Zdeněk Burda 12
- ▼ **Automobil použitý k podnikání**
Ing. Ivan Macháček 21
- ▼ **Historický vývoj daňové soustavy v ČR – část I.**
Ing. Pavel Beer Werdan 27
- ▼ **Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Rumunskem při podnikání v Rumunsku**
Mgr. Magdaléna Vyškovská, Mgr. Martin Vacek 30
- ▼ **Účetní dokumentace ve světě informačních a komunikačních technologií (ICT)**
Ing. Gabriela Ďurianová 34
- ▼ **Daň z přidané hodnoty – praktické využití nejnovější judikatury Evropského soudního dvora**
Šestá směrnice – Článek 17 odst. 2 písm. b) – Zdanění zboží dovezeného ze třetí země – Vnitrostátní právní úprava – Právo na odpočet DPH při dovozu – Podmínka – Skutečné uhrazení DPH osobou povinnou k dani
Ing. Tomáš Brandejs 37

- ▼ **Vybráno ze soudní judikatury správního soudnictví České republiky**
Odpočet DPH na vstupu u osobních automobilů do 31. 3. 2009
Ing. Radek Lančík 39

Doměření částek odpovídacích vkladům vložených do podnikání za situace, kdy lhůta pro vyměření daně za období, v nichž byly tyto prostředky získány, již uplynula

JUDr. Ing. Hana Skalická, Ph.D., BA.. 41

- ▼ **Česko-slovenské fórum 2012**
Ing. Michaela Baranyková 43
- ▼ **Recenze publikace**
Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků 46
- ▼ **Diář akcí 47**
- ▼ **Smuteční oznámení 53**
- ▼ **Příhláška na vzdělávací akce KDP ČR 55**
- ▼ **Objednací lístek na publikace 56**

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

musím přiznat, že jsem velmi dlouho zvažovala, o čem úvodník napíšu, a dlouho se mi do psaní nechtělo vůbec nebo jsem se chtěla uchýlit k ryze odbornému tématu. Pročetla jsem znovu několik posledních zápisů ze zasedání Prezidia a síly mi spíše víc ubývaly, než přibývaly. Také jsem ve svém počítači našla úvodník, který jsem napsala v létě 2010 a zabývala se myšlenkou, že by bylo správné si psát deník, protože je velmi přínosné si přečíst myšlenky staré několik měsíců se znalostí následných událostí. Dovolte mi, abych se s Vámi o ně podělila a část znovu zveřejnila.

„Jako jeden z nových členů Prezidia KDP ČR bych se s Vámi chtěla podělit o své pocity, které jsem získala při práci v Prezidiu.“

Před působením v Prezidiu jsem pracovala v sekci účetnictví, několik let jsem sekci vedla a byla členem Odborného kolegia KDP ČR, také jsem zkušebním komisařem a zastupuji Komoru na Národní účetní radě. Veškeré tyto činnosti měly vždy zejména odborný charakter a konkrétní výsledky.

Ze své práce v Prezidiu mám někdy smíšené pocity. Na jedné straně kladné, které plynou z konstruktivní práce s členy Komory, s kolegy v Prezidiu a ze spolupráce s kanceláří naší Komory. Na straně druhé negativní, které plynou z nekonstruktivní kritiky od některých členů Komory. Vždy, když se zamýšlím nad svým působením v Prezidiu, si musím uvědomit, že spokojení nejsou slyšet.

V této úvaze zůstává ovšem velký otazník a to, zda Ti, co nejsou slyšet, jsou spokojenou většinou nebo většinou, která od Komory nic neočekává, pouze, aby je co nejméně obtěžovala.

V okamžiku, kdy se Prezidium snaží zjistit názory členů pomocí dotazníků a anket, pohybuje se účast respondentů na úrovni 30 %. Aktivní jsou zejména daňoví poradci poskytující služby jako osoby samostatně výdělečně činné, kteří hledají v Komorě oporu a zdroj informací.“

Musím přiznat, že jsem si uvědomila, že aktivní daňoví poradci zvolili do nového Prezidia své zástupce a je zcela přirozené, že jednání a práce Prezidia se velmi změnila. Pouze čas a výsledky v budoucnu ukážou, kam se naše Komora bude ubírat a budeme schopni hodnotit a porovnávat. Za sebe nám všem přeji, abychom zůstali zejména respektovaným partnerem pro státní instituce při odborných diskusích, zajišťovali náročný vstup do naší profese, vědělo se o nás na mezinárodním poli a vytvářeli jsme kvalitní prostředí pro poskytování profesionálního poradenství. Jakými cestami k těmto cílům půjdeme, není úplně podstatné.

Na závěr dovolu, abych Vás informovala o práci Národní účetní rady, ve které aktivně působím jako zástupce KDP ČR. Národní účetní rada aktivně pracuje na interpretacích českých účetních předpisů. Interpretace jsou spoluvytvářeny zástupci z Vysoké školy ekonomické v Praze, Komory auditorů ČR, Svazu účetních a Komory daňových poradců ČR. Každý z Vás může být zpracovatelem interpretace, a to v souladu s pravidly, která jsou zveřejněna na www.nur.cz. Účetnictví má velmi mnoho uživatelů, kteří mají různá očekávání. Je třeba si uvědomit, že správné účetní řešení je takové, které zachytí věrně a poctivě ekonomickou realitu. Při naší práci je účetnictví základním východiskem pro stanovení základu daně a podstatná část účetních řešení jsou daňová řešení, která je možno obhajovat pouze pomocí účetních předpisů. Národní účetní rada plánuje vydání odborné publikace k interpretacím.

Chtěla bych Vás ještě vyzvat k aktivní účasti na nejvýznamnější akci Komory, a to na Valné hromadě, pokud možno osobní účastí popřípadě prostřednictvím udělené plné moci svému kolegovi, v jehož hlasování máte dostatečnou důvěru, že bude vyjadřovat i Vaše názory.

Dovolte, abych Vám na závěr popřála mnoho sil v práci a kvalitní odpočinek.



Mgr. Edita Ševcovicová
členka Prezidia KDP ČR
daňová poradkyně, č. osvědčení 1840



Daň z finančních transakcí

Ing. Petra Pospíšilová, daňová poradkyně, č. osvědčení 2309



V září 2011 předložila Komise k projednání návrh na zavedení daně z finančních transakcí¹. Hlavním důvodem pro předložení tohoto návrhu je, jak Komise sama uvedla ve svém tiskovém prohlášení, zejména skutečnost, že by finanční sektor měl spravedlivým dílem přispívat ke konsolidaci veřejných financí v členských státech, protože sehrál nemalou roli při vzniku hospodářské krize. Podle názoru Komise je v současné podobě finanční sektor daněn nedostatečně. Dalším důvodem pro zavedení této daně je dle Komise skutečnost, že koordinovaný rámec při zdaňování finančních transakcí by napomohl

posílení jednotného trhu. V současné době nějakým způsobem finanční sektor už zdaňuje několik členských států, přičemž jejich přístup při zdanění finančního sektoru se do velké míry různí. Podle názoru Komise by jednotné zdanění finančního sektoru omezilo narušení hospodářské soutěže na jednotném trhu, mělo by odrazovat od rizikových obchodních činností a mělo by doplnit ta regulační opatření, jejichž cílem je vyhnout se v budoucnosti krizím.

Nakolik se toto skutečně v návrhu na zavedení daně z finančních transakcí skutečně daří, ponechávám na úvaze laskavého čtenáře.

1 Návrh v kontextu nedávné historie

Předložení tohoto návrhu Komisí nebyl v podstatě žádným překvapením. O zdanění finančního sektoru (nějakým způsobem) se na úrovni EU (ale i v širším kontextu) diskutovalo už nějakou dobu, s větší či menší intenzitou. Tato diskuse se oživila s nastalou hospodářskou krizí, kdy několik států se významnými finančními částkami snažilo zabránit ještě větším problémům na svém finančním (bankovním) trhu.

Způsob zdanění finančního sektoru tak byl z popudu Komise diskutován např. i na The Brussels Tax Forum 2011, konferenci pořádané Komisí, která se právě v roce 2011 zabývala možnostmi zdanění finančního sektoru². V průběhu této konference zaznělo zejména od přednášejících z akademického sektoru několik zajímavých postřehů, z nichž vybírám následující, z mého pohledu a v kontextu návrhu Komise nejzajímavější oblasti:

- **Nedostatečné zdanění finančního sektoru**

Je otázkou, nakolik je tento argument validní, testujeme-li zdanění finančního sektoru oproti jiným formám podnikání. Pokud se podíváme na pravidla zdanění finančního sektoru, zejména bank, nemají banky žádné zvláštní podmínky pro stanovení základu daně

z příjmů právnických osob ve srovnání s jinými typy podnikání. Jedinou výjimkou jsou opravné položky k úvěrům, jejich rozsah je však prakticky zanedbatelný s ohledem na rozsah úvěrové základny a na rozsah úvěrů třetím osobám, které případně poskytují běžné nebankovní podnikatelské subjekty. Sazba daně z příjmů právnických osob je stejná (u nás s výjimkou subjektů kolektivního investování).

Naopak v oblasti nepřímých daní, zejména pak DPH, jsou finanční instituce ve srovnání s jinými podnikatelskými subjekty spíše v nevýhodě, protože většina jejich výstupů jsou plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Neuplatněná DPH tak významným způsobem zatěžuje náklady finančních institucí a kumuluje se v hodnotě jejich služeb, což je nevýhodné zejména v případech, kdy jejich odběrateli jsou podniky, které standardně nárok na odpočet DPH na vstup mají. V této souvislosti pak jeden z přednášejících konstatoval, že málo zdaněny nejsou ani tak finanční instituce, ale spíše spotřebitelé.

- **Daň z finančních transakcí versus daň z finančních činností**

Diskutující se rovněž zabývali otázkou vhodné formy zdanění finančního sektoru tak, aby ze strany finančních institucí nebylo možno se zdanění vyhnout (např. změnami obchodních modelů, přemístěním dotčených transakcí mimo oblast působnosti zdanění apod.), a aby pokud možno nedocházelo k narušování tržního prostředí. Z tohoto pohledu se ve srovnání

¹ COM/2011/0594 – Návrh směrnice Rady o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES, viz http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V5&T2=2011&T3=594&RechType=RECH_naturel&Submit=Suche.

² Detaily viz http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_conferences/tax_forum/taxforum2011_en.htm.

s daní z finančních transakcíjevilo vhodnější zavedení daně z finančních činností, kdy je jiným způsobem konstruován základ takové daně. Obvykle se jedná o určitý objem pasiv nebo určitý objem hospodářského výsledku banky (finanční instituce).

Některé členské státy např. uplatňují u finančních institucí zdanění objemu mzdových nákladů, kdy právě objem mzdových nákladů chápou jako určitou přidanou hodnotu generovanou finančními institucemi, a tímto způsobem do určité míry kompenzují skutečnost, že výstupy finančních institucí jsou osvobozeny od DPH³.

Daň z finančních transakcí vycházela z těchto srovnání hůře, zejména z důvodu toho, že její zavedení by bylo neúčinnější v případě, kdy by bylo možno tuto daň zavést v celosvětovém měřítku. Toto je však vysoce nepravděpodobné, lze proto předpokládat, že dotčené finanční instituce budou své transakce provádět tak, aby se placení takové daně pokud možno vyhnuly. Čím menší je pak počet států, které toto zdanění provedou, tím jednodušší je pro nadnárodní finanční korporace upravit své obchodní modely tak, aby se alespoň části finančních transakcí podobné zdanění nedotklo.

Z výše uvedeného je zjevné, že jednoduchý systém pro zvláštní zdanění finančních institucí není snadno k dispozici, takže Komise má před sebou nepochybně nelehký úkol, pokud skutečně chce zavést efektivní zdanění finančních institucí, které by mělo co nejméně problematických oblastí.

2 Základní parametry návrhu

Uvádím dále stručný popis návrhu předloženého Komisí s částečným komentářem.

2.1 Předmět daně a vznik daňové povinnosti

Daň se uplatňuje na finanční transakce, které návrh definuje velmi široce tak, aby pokud možno zabránil přelévání obchodů ze zdaněných transakcí do těch typů obchodů, které dani nepodléhají. Finanční transakcí se tak rozumí veškeré obchody s finančními instrumenty včetně repo operací a reverzních repo operací, včetně půjček a výpůjček finančních instrumentů, převody práva nakládat s finančním instrumentem jako vlastníkem mezi subjekty skupin a každá rovnocenná operace s finančními instrumenty, při které dochází k převodu rizika spojeného s finančním nástrojem, a uzavření a změna derivátových nástrojů. Při definici finančních instrumentů a derivátových nástrojů se přitom návrh odvolává na platnou směrnici 2004/39/ES.

Povinnost platit daň přitom vzniká v okamžiku, kdy daná finanční transakce proběhne, přičemž následné storno nemá žádný dopad do placení daně.

Povinnost platit daň mají podle návrhu finanční instituce, jež jsou rovněž vymezeny velmi široce tak, aby nedocházelo k vyvádění zdanitelných transakcí mimo rozsah zdanění. Finanční instituce tak zahrnují banky, investiční společnosti, organizované trhy, úvěrové instituce, pojišťovací a zajišťovací společnosti, instituce kolektivního investování a jejich správce, penzijní společnosti a jejich správce, holdingové společnosti, leasingové společnosti a jednoúčelové společnosti.

Daň platí finanční instituce v případě, kdy je účastníkem transakce a jedná buď na vlastní účet, nebo na účet jiné osoby, jedná jménem účastníka transakce nebo byla transakce provedena na její účet.

2.2 Základ daně a sazby

Základem daně u finančních transakcí je vše, co tvoří zaplacené či dlužné protiplnění za převod, u derivátových transakcí je to nominální hodnota podkladového aktiva. Návrh pochopitelně obsahuje standardní opatření proti manipulaci s hodnotou v případech obchodů mezi spojenými společnostmi, kdy základem daně je pak vždy tržní cena, pokud by placená částka byla nižší než tato tržní cena.

Sazby jsou v návrhu stanoveny jako minimální, obdobně jako v případech ostatních nepřímých daní, které jsou upraveny směrnicemi EU. Pro finanční transakce nederivátového charakteru je navržena minimální sazba daně 0,1 % ze základu daně, u derivátových transakcí je to 0,01 % z hodnoty podkladového aktiva.

V této souvislosti je třeba zdůraznit jednu okolnost, která není z návrhu na první pohled zřejmá. Daň z finanční transakce uplatňuje vždy finanční instituce, která se daně transakce zúčastní, ať přímo (jedná na vlastní účet) nebo nepřímo (jedná na účet klienta). Pokud se jedné finanční transakce, která podléhá zdanění touto daní, zúčastní dvě finanční instituce, povinnost odvést daň z finanční transakce mají **obě** tyto finanční instituce. Praktický dopad je tedy takový, že dotčená finanční transakce je zatížena daní ve výši dvojnásobku sazby daně.⁴

2.3 Několik praktických poznámek ke konstrukci zdanění

Pro praktickou představu, jak a kdy by měla být daň z finančních transakcí uplatněna, si dovoluji uvést dále několik příkladů:

- v případě, kdy si dva nefinanční podniky mezi sebou zobchodují cenné papíry, daň z finanční transakce se neplatí (nefinanční podnik není povinnou osobou);
- v případě, kdy bude cenné papíry od nefinančního podniku nakupovat banka (nebo mu je bude naopak prodávat), odvádí daň z finanční transakce pouze banka v sazbě členského státu svého usazení;

³ I v těchto případech však stále nemají finanční instituce nárok na odpočet vstupní DPH, proto je tento argument poněkud zvláštní. I v těchto případech tak dochází k navýšení daňového zatížení finančních institucí ve srovnání s jinými podnikatelskými subjekty.

⁴ Za předpokladu, že obě finanční instituce mají sídlo v jednom členském státu. Pokud by jedna finanční instituce měla sídlo v členském státu A a druhá v členském státu B, uplatní první finanční instituce sazbu daně státu A a druhá sazbu daně státu B, což nutně nemusí znamenat dvojnásobek, protože členské státy mohou zvolit vyšší sazbu, než jakou navrhuje směrnice.

- pokud se finanční transakce zúčastní dvě finanční instituce, bez ohledu na to, jestli jednájí na vlastní nebo na cizí účet (klientský), odvádějí daň z finanční transakce obě zúčastněné finanční instituce v sazbě podle místa svého usazení;
- pokud se finanční transakce zúčastní nefinanční podnik na jedné straně a na druhé straně banka neusazená v EU, daň z finanční transakce se uplatní podle místa usazení nefinančního podniku. V tomto případě však není zatím z návrhu jasné, jak se bude postupovat při výběru daně. Připadají v úvahu v podstatě jen dvě varianty, a to buď se EU bude snažit donutit zahraniční finanční instituce k tomu, aby se v EU k takové dani registrovaly a tady ji platily, nebo přenesou povinnost platit tuto daň na protistranu takové transakce, tj. nefinanční podnik. První varianta se přitom jeví jako značně nepraktická, protože EU by měla velmi omezené možnosti, jak plnění takových povinností na neusazených finančních institucích vymáhat. Jako pravděpodobnější se mi tak jeví, že povinnost daň platit bude přenesena přímo na protistranu transakce, tedy nefinanční podnik.⁵

Členské státy navíc podle návrhu mohou zavést opatření k předcházení vyhýbání se daňovým povinnostem, daňovým únikům a zneužívání daňového režimu. Tato opatření nejsou přitom nijak blíže upřesněna, a formulace tak prakticky dává volný prostor k úvahám členských států o těchto opatřeních. Je pak otázkou, nakolik jednotné pak uplatňování této daně na úrovni EU bude, a nakolik se tedy podaří dosáhnout stavu, který nenarušuje volný trh a hospodářskou soutěž.

3 Co může zavedení této daně znamenat pro trh finančních služeb

3.1 Odhady objemu výběru daně z finančních transakcí

Na úrovni EU odhaduje Komise dopad v rozsahu cca 55–57 mld. EUR v závislosti na reakci trhu a efektivitě výběru daně. Předpokládány jsou ale i další dopady (kromě zřejmého – pokles objemu finančních transakcí) včetně poklesu HDP v rozsahu cca 1,5 %, relokaci finančních transakcí do zemí, kde není podobná daň zavedena, vysoká míra pravděpodobnosti přesunu nákladů na tuto daň na zákazníky (protistrany finančních transakcí), zdražení financování státního dluhu atd.

Statický odhad⁶ České národní banky pro výběr této daně v ČR činí cca 10 mld. Kč. Na základě odhadů vybraných členů České bankovní asociace se tento odhad jeví spíše jako podhodnocený, nicméně nezohledňuje změnu

v obchodních modelech a nastavení transakcí, ani výši nákladů na zavedení výběru takové daně, které naopak budou jeho výši snižovat.

Kromě výše uvedeného rozpočtového dopadu, který pro finanční instituce bude znamenat dodatečný náklad, pro nějž budou hledat kompenzaci ve zvýšených výnosech, lze očekávat rovněž následující dopady:

- pokles objemu trhu s finančními instrumenty: v rozsahu cca 20 %, u některých derivátových operací až o 90 %;
- významný dopad do činnosti některých finančních center: u tzv. high-frequency trading a high-leveraged products;
- nutnost upravit obchodní modely pro finanční instituce;
- distorze finančních trhů: přesun finančních činností do destinací, které neuvalují daň na finanční transakce;
- zvýšení ceny financování pro občany, podniky i státy;
- zvýšení administrativní zátěže, a to pravděpodobně nejen pro finanční instituce.

Prakticky lze říci, že tak, jak je návrh Komise postaven, představuje daň z finančních transakcí v podstatě daň z obrátu s nízkou sazbou této daně. Lze proto předpokládat, že náklady na tuto daň budou kumulovány v cenách finančních transakcí, a povedou tak k jejich celkovému zdražení.

3.2 Přístup členských států a stav projednávání

Od jeho předložení byl tento návrh projednáván v Radě na technické úrovni, v březnu pak byl předložen k jednání Radě (ECOFIN), která vzala stav projednávání na vědomí. Předpokládá se, že znovu bude návrh předložen ministrům na jednání ECOFIN pravděpodobně v červnu tohoto roku.

Návrh je ze strany členských států přijímán velmi rozporuplně. Návrh jednoznačně podporují Rakousko, Belgie, Finsko, Francie, Německo, Řecko, Irsko, Itálie, Portugalsko, Slovinsko a Španělsko. Proti tomuto návrhu naopak stojí Bulharsko, Česká republika, Kypr, Dánsko, Švédsko⁷, Malta a zejména Velká Británie. Zbývající členské státy se dosud zcela jednoznačně nevyjádřily.

V původním návrhu uvedla Komise, že k zavedení této daně by mělo dojít s účinností od 1. 1. 2014, nicméně už v současné době se toto jeví jako nerealistické. Pro schválení daňového opatření musí být jednoznačná shoda všech členských států a té zdaleka nebylo dosaženo. Nelze pochopitelně vyloučit, že se některé členské státy rozhodnou zavést tuto daň v rámci tzv. systému zvýšené spolupráce (enhanced cooperation), účinnost takového opatření je ale u této daně pochybná.

⁵ Obdobně jako reverse charge mechanismus u daně z přidané hodnoty.

⁶ Tzn. ČNB pro účely odhadu dopadů nezohledňovala změnu obchodních modelů, kterou by zavedení takové daně určitě vyvolala.

⁷ Švédsko má praktickou zkušenost se zavedením daně tohoto typu, když daň podobného typu zavedlo v roce 1984 (zrušeno 1991). Výsledek zavedení této daně byla rozsáhlá relokace finančních aktivit do zahraničí (převážně Londýn) a snížení objemu dalších transakcí, přičemž finanční výsledky rovněž velmi zaostaly za očekáváním. Neúspěch v zavedení této daně je zjevně rovněž příčinou toho, že Švédsko (spolu s Velkou Británií a některými dalšími členskými státy) návrh Komise odmítá. Přestože se Komise v návrhu jednoznačně snaží vyvarovat chyb, které vedly k neúspěchu zavedení této daně ve Švédsku, není úplně jasné, jestli se to skutečně podaří.

4 Závěrem

Na rozdíl od České republiky, kdy v rámci krize stát české banky, ani žádnou jinou část finančního sektoru, žádným způsobem nesanoval, a největší české banky nadále patří k největším plátcům daní, se velká část členských států EU potýká s rozpočtovými problémy. Je proto pochopitelné,

že členské státy hledají možnosti výběru daní jinde a logicky se obrací k sektoru, který část rozpočtových rezerv v krizi odčerpal. S ohledem na historické zkušenosti, neochotu jiných států, ve kterých fungují velká finanční centra, a i poměrně rozsáhlý nesouhlas některých členských států, je otázkou, zda navržená cesta povede k avizovanému výsledku.

Inzerce



Publikace Wolters Kluwer

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim Komentář

350 Kč, 184 stran



Jaroslav Fenýk, Ladislav Smejkal

Dnem 1. 1. 2012 nabyl účinnosti zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Autoři této knihy nabízejí odborné veřejnosti komentář k tomuto vedlejšímu trestněprávnímu předpisu, který zcela mění dosavadní koncepci základů trestní odpovědnosti. Práce je zaměřena prakticky, proto autoři upustili od rozsáhlých teoretických výkladů a srozumitelně vysvětlují, jak jednotlivá ustanovení vhodně aplikovat.

Součástí knihy je zvláštní příloha: Modelová interní opatření k předcházení trestné činnosti právnické osoby, jejichž dodržování pomůže firmám vyvarovat se trestné činnosti.



meritum Daň z příjmů 2012

725 Kč, 636 stran

Kolektiv autorů

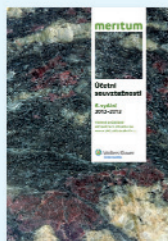
Již 9. vydání oblíbeného příručky Vás provede problematikou daně z příjmů podle platných předpisů pro rok 2012. Publikace je rozčleněna do čtyř základních částí: daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daňové a nedaňové výdaje a majetek a zásoby. Vysvětlované pojmy jsou názorně ilustrovány na konkrétních příkladech. Publikace je také doplněna o nové vzory všech typů přiznání k dani z příjmů včetně souvisejících formulářů. Nechybí ani přehled sazeb cestovních náhrad a zařazení majetku do odpisových skupin.

Včetně bezplatné průběžné aktualizace na www.aktualizaceknih.cz.



meritum Účetní souvztažnosti 2012-2013

475 Kč, 352 stran



Kolektiv autorů

Praktická příručka obsahuje srozumitelný výklad účtových tříd, které se v praxi při vedení účetnictví využívají. Nové vydání publikace pro roky 2012-2013 obsahuje všechny změny vyplývající zejména z novely zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky a Českých účetních standardů, ale i daňových zákonů, ke kterým došlo od 1. 1. 2012. První část knihy se zabývá úvodem do účetních souvztažností, druhá část přichází s podrobnou analýzou účtových tříd a pod ním spadajících účtů, třetí část uzavírá účty a podrobně popisuje postup při účetní závěrce.

Včetně bezplatné průběžné aktualizace na www.aktualizaceknih.cz.



Wolters Kluwer
Česká republika

Publikace lze snadno objednat na <http://obchod.wkcr.cz>
Vybrané tituly jsou ke stažení také jako eBook



Názory na pojetí příjmu v daních z příjmů

Mgr. Bc. Stanislav Kouba



Stávající zákon o daních z příjmů vznikl na počátku 90. let, při jeho tvorbě se nedalo dostatečně opřít o některou tehdejší českou (československou) právní praxi, neboť systém zdanění před rokem 1989 vycházel ze zcela odlišných politických poměrů. Vzhledem k těmto i dalším faktorům tato norma nestojí na hlubokých daňově-právně-teoretických základech, což vyvolává potřebu rekodifikace této normy. Jednou z problémových oblastí je předmět daně z příjmů, tedy příjem. Současná právní úprava prakticky tuto skutečnost nedefinuje a judikatura v této oblasti nemusí být taktéž zcela neomylná,

a i proto by bylo vhodné problémy týkající se uchopení příjmu řešit v nové právní úpravě podrobněji než v současné.

Tento příspěvek si klade za cíl ukázat na některé nedostatky současného legislativního i judikatorního stavu a navrhnout takové pojetí, které by tyto nedostatky odstraňovalo.

1 Příjem v zákoně o daních z příjmů

Předmět daně z příjmů dle současného zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDP“) nelze jednoduše vymezit, a to především s ohledem na určitou složitost jeho konstruování. Nicméně klíčovou roli hraje skutečnost, která je nazvána příjem.¹

O tom, co je příjem, poskytuje ZDP pouze kusé informace. V § 23 odst. 6 se hovoří o příjmu jako o plnění, což dodává alespoň částečnou specifikaci předmětu daně, nicméně problémem je, že dle systematického výkladu se od § 18 odst. 1 používá slovo příjem jako legislativní zkratka pro „příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem“, což částečně komplikuje výklad tohoto pojmu.

2 „Brutto“ vs. „netto“ příjem

Dají se rozlišit dva základní teoretické významy slova příjem, a to příjem ve smyslu peněžního toku („brutto“) a příjem ve smyslu nárůstu majetku („netto“).

V prvním významu se jedná o určitý typicky peněžní tok, který jeden poplatník obdrží za něco, co poskytl někomu jinému (jako s peněžním tokem se však v případě barteru zachází i s tokem majetkovým). Například prodejem movité

věci vzniká prodejci příjem v podobě peněžitého plnění, které za movitou věc obdržel. Příjmem v tomto případě je tedy tento peněžní tok.

V druhém významu jde o určitý jev, kterým dochází ke zvyšování majetku. Na rozdíl od pojetí příjmu jako peněžního toku jde v zásadě o déle trvající jev. K časovému zařazení příjmů pak slouží událost, která se nazývá „realizace příjmu“. Například po koupi uměleckého díla poplatníkem dílo narůstá na hodnotě, ale jsou s ním i spojeny náklady na jeho údržbu. Příjem v „netto“ významu je v tomto případě rozdíl mezi hodnotou díla a náklady, které se k němu vztahují, tj. jedná se o čistý zisk z této „investice“. Příjem v tomto významu je také někdy nazýván „ekonomickým příjmem“.

Na první pohled se tedy jedná o zcela diametrálně odlišné významy, nicméně jsou bohužel často směřovány či jsou zaměňovány jejich jednotlivé vlastnosti, což poté vede v omyly v hodnocení určitých skutečností z hlediska existence příjmu i v hodnocení vlastností a obsahu pojmu příjem.

3 Pojetí příjmu v ZDP

Příjem je v právní úpravě daně z příjmů předmětem daně. Tj. jedná se o skutečnost, která podle teorie i ustanovení § 3 daňového řádu zakládá vznik daňové povinnosti.

¹ Obtížnost konstruování předmětu spočívá např. v tom, že některé příjmy nejsou součástí předmětu daně (např. dle § 3 odst. 4 nebo § 18 odst. 2) nebo nepodléhají daňové povinnosti podle ustanovení § 2 nebo 17 (je otázkou, co výraz „nepodléhat zdanění“ znamená, tj. zda jsou tyto příjmy tedy součástí předmětu daně či nikoliv).

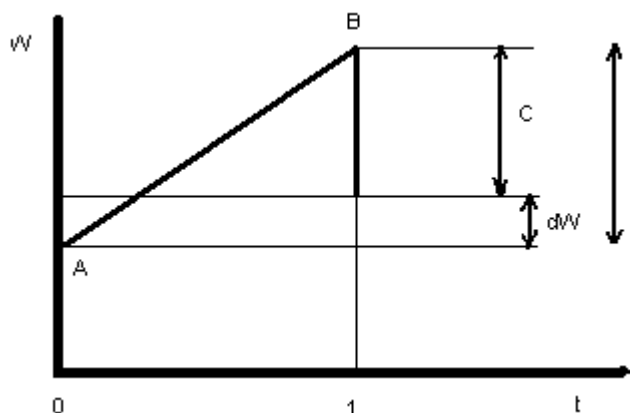
V ZDP lze rozlišit dvě základní konstrukce příjmu, jejichž použití vychází z toho, zda daný poplatník v oblasti, ve které by měl příjem nastat, účtuje či nikoliv. Vzhledem k tomu jsou v ZDP dvě základní pojetí, a to pojetí příjmu vycházející z peněžního toku („cashový systém“) a pojetí příjmu vycházející z účetních výnosů. Nutno poznamenat, že obě tato pojetí pracují v zásadě s příjmem v „brutto“ pojetí.

3.1 Cashový systém

Tato hlava se bude zabývat toliko příjmem neúčtujících poplatníků.² Příjem účtujících poplatníků je popsán v následující hlavě.

Příjem neúčtujících poplatníků není ZDP nikterak definován a o jeho definici se pokouší judikatura. Zásadním judikátem v této oblasti, na který navazuje i další judikatura³, je rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. 2 Afs 42/2005-136, ze dne 12. 1. 2006, který se mimo konstatování absence obecné definice příjmu v ZDP pokouší příjem do určité míry uchopit.

Graf č. 1



Poznámka: W – majetek, C – spotřeba, dW – přírůstek majetku za období, I – příjem, t – čas.

Obrázek znázorňuje situaci v určitém časovém období mezi okamžiky 0 a 1. V rámci něj dojde sice k získávání hodnot poplatníkem, nicméně část těchto hodnot je v čase 1 spotřebována. Přírůstek bohatství tedy odpovídá dW. Nicméně daň z příjmů obvykle zdaňuje i to, co se spotřebovalo – tj. je zapotřebí k takovému přírůstku ještě přičíst odpovídající část spotřeby.

Výše uvedená pojetí příjmu jsou „ekonomickými pojetími příjmu“ (s výjimkou teorie tržních příjmů) a jejich účelem je dojít k částce, na kterou by měla být uvalena sazba daně. Tj. tyto teorie docházejí k tomu, co v ZDP odpovídá základu daně. V tomto smyslu poté dávají smysl i další konstatování Nejvyššího správního soudu, která v daném

Pro tyto účely cituje renomovanou německou literaturu⁴ a identifikuje tři přístupy k pojetí příjmu, a to teorii zdrojů, teorii čistého přístupu k majetku a teorii tržních příjmů.

K této citaci je však nutné poznamenat, že jak teorie zdrojů, tak teorie čistého přístupu k majetku pracují s příjmem v „netto“ pojetí. Konkrétně teorie zdrojů pracuje s premisou, že příjmem je to, co poplatník obdrží po odečtení toho, co musí vydat, aby zdroj těchto příjmů byl schopen dále produkovat příjem ve stejné výši. Teorie čistého přístupu k majetku definuje příjem jako přírůstek hodnoty majetku za určité období. Teorie tržních příjmů spočívá v tom, že se za příjmy označuje pouze to, co bylo uskutečněno s vidinou zisku (tj. výslovně není řešen „netto“ či „brutto“ princip).

Pro doplnění je třeba uvést, že teorii zdrojů a hlavně teorii čistého přístupu k majetku rozvíjí tzv. Schanz-Haig-Simonovo pojetí příjmu,⁵ které příjem definuje jako součet čistého přírůstku majetku poplatníka a jeho spotřeby – viz následující graf:

judikátu příjmu přisuzují, a to zejména fakt, že se musí v majetkové sféře poplatníka nějakým způsobem projevit (tj. např. náhrada škody je příjmem toliko zdánlivým, protože nahrazuje ztrátu majetku; ve výše uvedené ilustraci by v takovém případě byla položka dW rovna nule).

Díličím závěrem výše uvedené argumentace je tedy fakt, že pokud je toto ekonomické pojetí příjmu položkou odpovídající základu daně, pak z povahy věci nemůže sloužit k definování příjmu ve smyslu ZDP. Příjem ve smyslu ZDP je totiž kladnou složkou základu daně, pro jehož vyčíslení je zapotřebí od těchto příjmů odečíst výdaje, což plyne např. z § 23 odst. 1, § 5 odst. 1 a dalších ustanovení ZDP. Příjem ve smyslu ZDP tedy musí být v „brutto“ významu.

² Přesněji by se mělo říci o oblastech, o kterých se neúčtuje, neboť i poplatník daně z příjmů fyzických osob, který je účetní jednotkou, má příjmy, které v rámci účetnictví neevduje. S těmi se poté nakládá dle cashového systému.

³ Např.: č. 2 Afs 43/2009-104, č. 7 Afs 66/2007-100, č. 2 Afs 21/2010-118 a další.

⁴ Tipke, K.; Lang, J. *Steuerrecht*. 18. vyd. Kolín nad Rýnem : Otto Schmidt, 2005.

⁵ Různým koncepcím zabývajícím se ekonomickým pojetím příjmu se věnuje obsáhlá publikace Holmes, K. *The Concept of Income: a multi-disciplinary Analysis*. Amsterdam : IBFD Publication BV, 2001. 614 s. ISBN 90-76078-37-8.

Koneckonců tomu odpovídají další konstrukční prvky, jako např. osvobození, které osvobozuje jednotlivá plnění, nikoliv „přebytek“, jak by tomu bylo v případě „netto“ významu příjmu.

Z těchto důvodů je nutné konstatovat, že pojetí příjmu podle výše uvedené judikatury není přesné a z hlediska aplikace je v řadě případů problematické.

Naopak je třeba vycházet z ustanovení § 23 odst. 6 ZDP, které označuje příjem za určité plnění, tedy nikoliv za přírůstek majetku. Pojem plnění vyjadřuje tudíž podstatu „brutto příjmu“.

Brutto pojetí není v ZDP bezvýhradní. Určitou formou užívání „netto“ pojetí příjmu je například v § 8 odst. 2 písm. a), kdy při plnění v podobě vrácení dluhu z dluhopisu je za příjem považován pouze rozdíl mezi emisním kurzem a kurzem nominálním. Obdobné řešení představuje i případ prodeje předkupního práva na cenné papíry podle § 8 odst. 2 písm. b) (podle § 8 odst. 5 se snižuje příjem o pořizovací náklady tohoto předkupního práva). Nicméně tyto případy jsou výjimkou ze základního „brutto pravidla“.

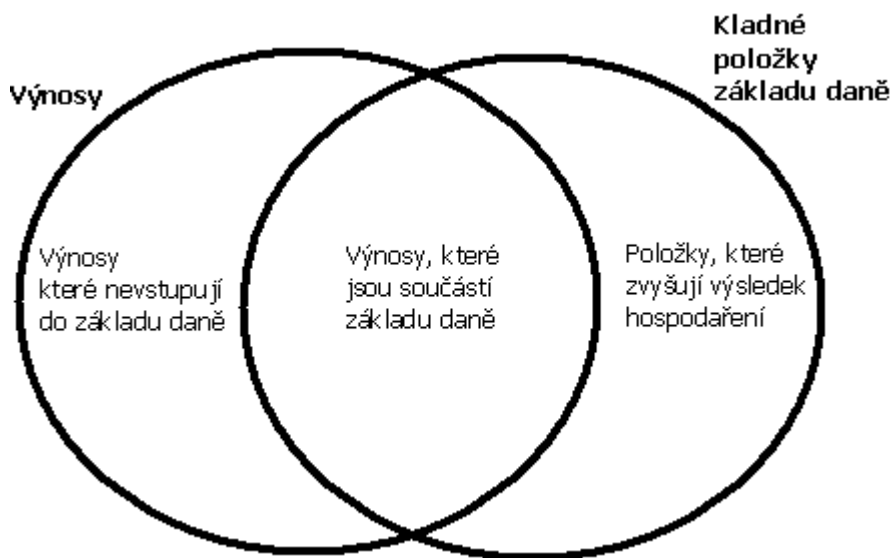
Na druhou stranu jsou vcelku časté případy, kdy příjem v „brutto“ pojetí odpovídá příjmu v netto pojetí. Jedná se o situace, kdy pro daný příjem neexistují žádné výdaje (např. typický příjem ze závislé činnosti). Při těchto případech je rozlišování pojetí „netto“ a „brutto“ prakticky zbytečné.

3.2 Příjem u účtujících subjektů

U účtujících subjektů je konstrukce základu daně silně navázána na právní předpisy upravující účetnictví. Klíčovou roli zde hraje výnos, který je ustanovením § 18 odst. 1 de facto postaven na roveň příjmu. Obdobný závěr lze učinit i na základě ustanovení § 23 odst. 2 písm. a), které stanovuje, že pro účely zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, kde jsou výnosy jeho kladnou složkou.

Účetnictví, v rámci kterého se výnos konstruuje (jeho existence i časové určení), je však systémem, který je primárně určen pro věrný a poctivý obraz o účetní jednotce, tedy ke zcela jinému účelu, než jsou účely daňové. Toto vyvolává nutnost korekcí, jež jsou zobrazeny na následující ilustraci.

Obrázek č. 1



Průnik množin „Výnosy“ a „Kladné položky základu daně“ tvoří tu část účetnictví v oblasti výnosů, kterou ZDP přejímá do základu daně. Některé výnosy do základu daně nevstupují, a to ze dvou důvodů – buď je výsledek hospodaření o ně snížen (nutná korekce z důvodu provázání účetnictví), anebo jsou osvobozeny.

Byť pojetí výnosu neodpovídá cashovému principu, pak výnos má vcelku blízko k „brutto“ pojetí příjmu. Toto tvrzení se dá podpořit existencí nákladů, které stojí při vytváření výsledku hospodaření právě proti výnosům. Výnos tak není vyjádřením výsledku hospodaření (zisku), ale pouze jeho kladnou složkou.

4 Vlastnosti příjmu

Pokud tedy jak v cashovém, tak i v systému používajícím výnosy byl příjem vymezen v zásadě v „brutto“ pojetí, lze pak dovozovat určité vlastnosti příjmu, které jsou právě v návaznosti na směšování „brutto“ a „netto“ často interpretovány nesprávně. Z tohoto důvodu je nezbytné vymezit určité vlastnosti, které příjem má a které jsou často dezinterpretovány.

4.1 Časové určení příjmu

Příjem je možné vždy přiřadit k nějakému časovému okamžiku či období. Při využití cashového systému se jedná

vždy o okamžitou skutečnost (nejde tedy o trvalý stav). Výhoda tohoto systému spočívá v možnosti přiřadit k příjmu konkrétní časový okamžik, ve kterém nastal.

V případě příjmu založeném na výnosu je situace komplikovanější. Výnosy zachycují kromě událostí okamžitých (např. prodej) také události, které se na základě principu akuality vztahují k určitému období (toto se týká například úročení). Pokud je tedy příslušný výnos časově přiřazen k nějakému časovému období, pak stejnou vlastnost má rovněž příjem, který je na základě něho konstruován.

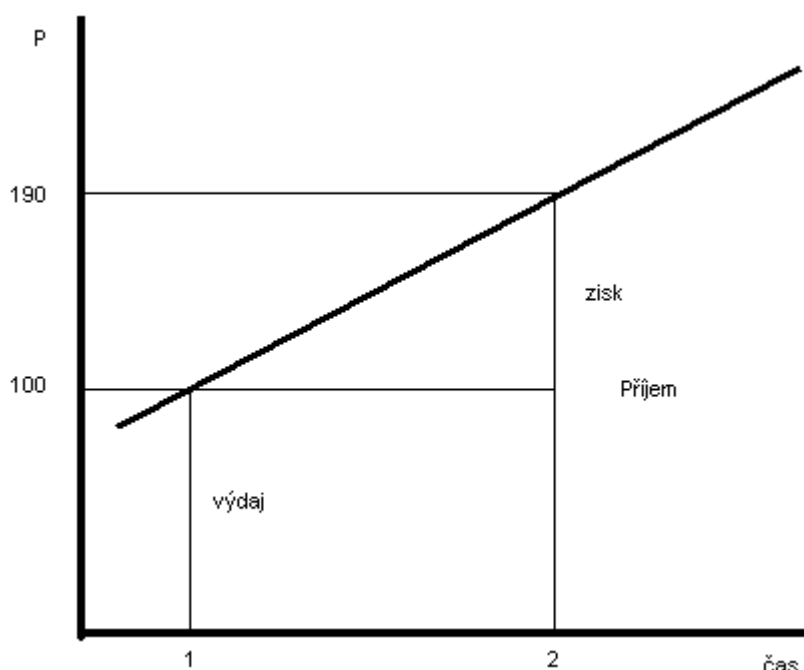
Přiřazování příjmu k určitému období s sebou nese komplikace zejména ve vztahu ke změnám legislativy⁶ (např. v průběhu tohoto období je tento druh příjmu označen za

osvobozený). Zatímco u okamžitých příjmů je taková situace lehce řešitelná (pokud nastal před změnou, řídí se starým režimem, pokud po změně, řídí se novým režimem), tak řešení v situacích, kdy je příjem přiřazen k určitému období, se musí opřít o možnost takový příjem rozdělit na část připadající na období před legislativní změnou a část připadající na období po změně.

4.2 Příjem jakožto událost nemající vliv na velikost majetku

Často se užívá v souvislosti s cashovým principem spojení „příjem, který zvyšuje hodnotu majetku“. V návaznosti na výše uvedený výklad je třeba toto tvrzení odmítnout.

Graf č. 2



Uvedená ilustrace znázorňuje přírůstek určité hodnoty věci v čase. V bodě 1 tuto věc nakoupí v tržní ceně 100 poplatník A. V bodě 2 poplatník A tuto věc prodá za tržní cenu 190 (příjem). Doba mezi okamžiky 1 a 2 není přitom důležitá (tyto okamžiky mohou být i ve zcela odlišných zdaňovacích obdobích). Důležité je však konstatování, že ke zhodnocení dané věci dochází průběžně a nikoliv pouze v okamžiku prodeje. Pokud je tedy východiskem výše popsaná okamžitost příjmu v cashovém systému, pak se nutně musí dojít k závěru, že vznik příjmu v cashovém systému v zásadě nesouvisí s nárůstem hodnoty věci (a tím pádem majetku poplatníka). Hodnota věci roste totiž průběžně mezi okamžiky 1 a 2.

Ustanovení např. § 10 odst. 1, která hovoří o vzrůstu majetku, jakož i některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která s touto konstrukcí pracují, jsou v tomto ohledu

nepřesná. Na základě výše uvedené argumentace je třeba přírůstek majetku v těchto kontextech chápat pouze jako realizaci zisku (přeměna zvýšení majetku do peněžní podoby).

Příjem by byl spojen se vzrůstem majetku poplatníka pouze, pokud by prodej byl realizován za vyšší cenu, než je tržní ocenění věci. V takovém případě by v souvislosti s obchodnickým umem poplatníka byl s okamžikem příjmu skutečně spojen vzrůst majetku poplatníka.

5 Závěr

Závěrem je třeba konstatovat, že ačkoliv se v tomto příspěvku vyslovují pochybnosti ohledně pojetí příjmu v některých judikátech, je třeba brát na zřetel i výsledky, kterých chtěly dané judikáty docílit. Tyto cíle, které spočívaly

⁶ Ne všechny změny lze uskutečnit ke konci zdaňovacího období, a to z důvodů politických, ekonomických, ale i právních.

zejména ve vyřazení určitých plnění či jiných operací z kategorie příjmu, lze dosáhnout i za pomoci jiných pomůcek, a to například užitím teorie tržních příjmů, tj. že příjmem mohou být pouze ta plnění, která vycházejí operací, jež jsou obvykle činěny za účelem zisku. Takovým postupem se dá dojít k identickým výsledkům, jakými je například vyloučení náhrady škody z pojmu příjem.

Cílem tohoto příspěvku tedy není rozšíření či zúžení pojmu příjem v současném ZDP, ale zamyšlení se nad

správností současného systému posuzování pro zařazení či nezařazení určité skutečnosti do pojmu příjem.

Dále je třeba konstatovat, že česká literatura se touto problematikou příliš dopodrobna nezabývá a z tohoto důvodu je problematika široce otevřena diskuzím, které patrně budou probíhat zejména v kontextu připravovaného zákona o příjmových daních.

Inzerce



Tabulky a informace pro daně a podnikání 2012

8. vydání oblíbené příručky!

Jedná se o příručku, ve které najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

PŘÍRUČKA SE VEJDE DO KAŽDÉ KABELKY.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vracení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných státech.

255 Kč, cca 440 stran, kapesní formát, brožovaná vazba

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci lze objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na www.wkcr.cz, email obchod@wkcr.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer ČR, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2012

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2011.

Cena publikace je 370 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník bude možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

„Švarcsystém“ v podmínkách roku 2012

Ing. Zdeněk Burda, daňový poradce, č. osvědčení 1865, BD Consult, s.r.o., Praha



Vzhledem k poměrně značným administrativním a finančním nákladům spojeným se zaměstnanci se často objevuje snaha zajistit si potřebné činnosti „subdodavately“, tedy uzavřením obchodněprávní smlouvy s dodavatelem – živnostníkem. V praxi však může často jít spíše o zastřený „zaměstnanecký“ vztah. Pro uvedený přístup se podle svého autora (podnikatele Švarce) vžil pojem „švarcsystém“.

Možným úskalím v této oblasti je věnován následující příspěvek.

Sledovanou problematiku můžeme analyzovat jednak z hlediska vývoje právních předpisů, jednak z hlediska „politického“. I v období, kdy se obecně závazné právní normy neměnily, bylo možno zaznamenávat různé výkyvy přístupů k těm již platným. Zkráceně řečeno, zastánci umožnění tzv. švarcsystému argumentují pružností trhu, kdy je možno podle aktuálních zakázek operativně najímat subdodavatele (a zároveň „bezproblémově“ tyto vztahy ukončovat, zatímco v případě zaměstnanců hrozí nutnost větší administrativy, platby sociálního a zdravotního pojištění, vyplacení odstupného, obtížnější výpovědi apod.). Podstatným argumentem je též smluvní svoboda jednotlivých stran a snaha o nezasahování do toho, co si dva „svéprávné“ subjekty mezi sebou domluví. Odpůrci „švarcsystému“ pak hovoří o úbytcích peněžních prostředků ve státním rozpočtu, o snížení práv „dodavatelů“ oproti těm, která by měli jako zaměstnanci, o případech, kdy je tento systém osobě, která by byla raději zaměstnancem „vnucen“ apod.

I v obdobích, kdy nedocházelo k velkým změnám právních předpisů, bylo možno vysledovat, že se praxe pod vlivem mediálně politických tlaků přikláníla tu na jednu, tu na druhou stranu. Není však možno zároveň konstatovat, že by podpora „švarcsystému“ přicházela automaticky od pravicově zaměřených politiků či stran a obrana „zaměstnaneckých“ vztahů od levé části politického spektra. Tomu nasvědčuje i poslední legislativní vývoj, kdy novelou zákona o zaměstnanosti, za vlády pravice, dochází za poslední léta k nejvýraznějšímu nárůstu sankcí pro oblast „švarcsystému“.

Při zkoumání dané oblasti se dále budeme věnovat dvěma okruhům:

- a) sféra zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti (dále jen „zákon o zaměstnanosti“),
- b) sféra daňová, tedy především zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“).

1 Zákon o zaměstnanosti

Důvod, proč se v poslední době začalo o „švarcsystému“ opět intenzivněji hovořit, je skryt v novele zákona o zaměstnanosti č. 367/2011 Sb., která s účinností od 1. 1. 2012 přinesla novou formulaci tzv. nelegální práce, která je tímto zákonem zakázána a sankcionována.

Pokud pomineme oblast zaměstnávání cizinců, do konce roku 2011 se za nelegální práci považovaly případy, kdy fyzická osoba nevykonávala práci pro právnickou nebo fyzickou osobu na základě pracovněprávního vztahu nebo jiné smlouvy, nešlo-li o manžela nebo dítě této fyzické osoby. Díky tomu, že zákon umožňoval kromě pracovněprávního vztahu i jinou smlouvu, byla daná oblast podstatně méně „sešněrována“ než od roku 2012. Nově se totiž § 5 písm. e) zákona o zaměstnanosti zcela přeformuloval a za nelegální práci se považuje:

- výkon závislé práce fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah (opět odhlížíme od problematiky zaměstnávání cizinců, která má svou další samostatnou formulaci).

Závislá práce je pak definována v zákoníku práce jako práce, která je vykonávána:

- ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance,
- jménem zaměstnavatele,
- podle pokynů zaměstnavatele,
- a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.

Z dikce zákona pak vyplývá, že musí být splněny všechny výše uvedené podmínky současně. Pokud tedy byť jedna chybí, nejde o závislou práci (a tedy není důvod k sankcím za nelegální práci).

Závislá práce pak musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost

zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě.

Pracovněprávní vztah je pak (opět s odkazem na zákoník práce) chápán tak, že závislá práce může být vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy (jako např. služební zákon či zákon o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů apod.).

Základními pracovněprávními vztahy jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr (dohoda o pracovní činnosti a dohoda o provedení práce).

1.1 Porušení zákazu nelegální práce

- fyzická osoba – nepodnikatel** – pokud umožní nelegální práci (myšleno v pozici „zaměstnavatele“), pak jí hrozí **pokuta za přestupek do výše 5 mil. Kč (spodní hranice není stanovena)**,
- fyzická osoba – podnikatel či právnická osoba** – pokud umožní výkon nelegální práce, pak riskuje **pokutu do výše 10 mil. Kč**, ovšem je zde stanovena i **minimální výše pokuty 250.000 Kč**,
- fyzická osoba vykonávající nelegální práci (tedy myšlena jako „zaměstnanec“)** – hrozí udělení **pokuty do 100.000 Kč**, spodní hranice není stanovena. Kromě toho, jestliže uchazeč o zaměstnání vykonává nelegální práci, **bude vyřazen krajskou pobočkou Úřadu práce z evidence uchazečů o zaměstnání**.

Příklad č. 1

U živnostníka pana Nováka je vykonána kontrola porušení zákona o zaměstnanosti. Zjistí se, že má za dodavatele na živnostenský list pana Janáčka. Kontrolní pracovníci dojdou k názoru, že v daném případě jde o výkon nelegální práce „maskovaný“ živnostenským oprávněním pana Janáčka. Panu Novákovi tedy hrozí pokuta v minimální výši 250.000 Kč a v maximální výši 10 mil. Kč. Panu Janáčkovi pak pokuta v rozmezí od nuly do 100.000 Kč.

Kontrolu vykonává státní úřad inspekce práce (dále jen „úřad“). Na místo výkonu práce může přijít i bez předchozího ohlášení, bude požadovat prokázání totožnosti a hojně diskutované prokázání, na základě čeho pracují. V praxi dochází již k prvním dohadům, zda sebe zedník na stavbě musí mít v montérkách zastrčenou pracovní smlouvu či obchodní smlouvu apod. (Vzato *ad absurdum*, měl by svoji pracovní smlouvu mít u sebe i kontrolní pracovník úřadu, protože ten má také svého zaměstnavatele a podléhá stejným předpisům). O kontrole je sepsán protokol a v případě zjištěné nelegální práce je zahájeno správní řízení o uložení pokuty a v jeho rámci budou předkládány důkazy o tom, zda o nelegální práci jde či nikoli. Pak může následovat rozhodnutí uložení pokuty s patnáctidenní odvolací lhůtou (počítanou od doručení správního rozhodnutí o uložení pokuty).

Z metodických informací úřadu dále vyplývá, že samozřejmě není automaticky vyloučen výkon práce na základě smluv uzavřených podle obchodního, popř. občanského zákoníku, ovšem za předpokladu, že na základě těchto smluv nebude vykonávána práce naplňující znaky závislé práce. V praxi se používají např. smlouvy o dílo, mandátní smlouvy, nepojmenované smlouvy apod. a samozřejmě není možné všechny tyto smlouvy na základě libovůle úřadu překvalifikovat na nelegální práci. **Podpůrnou informací pro posouzení výkonu závislé práce je dle zmíněného úřadu také skutečnost, zda u objednatele díla pracují na totožných pozicích vedle osob pracujících na základě obchodní smlouvy i zaměstnanci objednatele s pracovními smlouvami nebo dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.**

Otázkou však je, pro jaký závěr zjištění je výše uvedený fakt podpůrný. Pokud by se z existence pracovněprávních vztahů na obdobné pozice mělo odvozovat, že v pracovněprávním vztahu měly být tyto pozice všechny, bude se napadený „zaměstnavatel“ patrně bránit tím, že „dodavatel“ zajišťované obdobné činnosti mají určitý specifický či specializovaný charakter, kterým se doplňují běžné činnosti zajišťované řádnými zaměstnanci. Pokud by naopak skutečnost, že dané pozice jsou zajišťovány výhradně obchodněprávně, je sporné, zda se z této skutečnosti dá odvozovat automaticky nelegální práce. Obecně lze konstatovat, že v jiné situaci budou podnikatelé, kteří najmou jako živnostnice prodáváčky k pokladnám v samoobsluze a v jiné situaci společnost zedníků, kteří si pro stavbu na klíč najmou ještě elektrikáře a pokrývače. Ale i v rámci těchto případů se jednotlivé prvky „samostatnosti“ budou dále zkoumat.

V metodice úřadu je pak možno vysledovat další prvky posuzování, které jsou však obecně známy již z minulosti, tedy např. skutečnost, že práce vykonávaná na základě nepracovněprávních smluv např. formou jednorázových, byť i opakujících se zakázek, při kterých dodavatel prací používá své vlastní pracovní prostředky (kancelář, výpočetní techniku apod.) a nepodléhá pokynům objednatele práce ohledně pracovních postupů a pracovní doby, zakázek poskytovaných tímto způsobem více firmám apod. (například práce daňového poradce, externí účetní, různé obory poradenství), znaky závislé práce nenaplnuje a je možno ji vykonávat i v obchodněprávním nebo občansko-právním smluvním vztahu.

S názorem úřadu, že k tzv. zastřenému výkonu závislé práce tedy může docházet pouze v případě, že dodavatelem díla (obchodním zástupcem, mandatářem atd.) je fyzická osoba vlastníci živnostenský list, nikoli obchodní společnost, lze samozřejmě souhlasit.

Státní úřad inspekce práce má k dispozici 400 zaměstnanců, z nich bude 350 inspektorů, kteří budou kontroly fyzicky provádět, a 50 zaměstnanců, kteří budou organizovat. V každém okrese by mělo být dva až šest inspektorů. Budou také poskytovat poradenství pracovníkům i zaměstnavatelům, v roce 2012 je údajně v plánu celkem

200 tisíc kontrol. Přednost by měly mít kontroly ve stavebnictví, restauračních a ubytovacích službách a maloobchodě. Kromě toho by v roce 2012 mělo být navíc minimálně šest mimořádných kontrol, které budou probíhat najednou na celém území České republiky a do nichž se zapojí všichni inspektoři. Inspektoři mají k dispozici mobilní kanceláře – osobní automobily s GPS, notebookem, dálkovým připojením k internetu, skenerem a tiskárnou.

1.2 Nelegální práce cizinců

Kromě výše uvedených případů nelegální práce se zákon o zaměstnanosti věnuje dále i nelegální práci cizinců. Jde o případy, kdy:

- a) fyzická osoba-cizinec vykonává práci v rozporu s vydaným povolením k zaměstnání nebo bez tohoto povolení, je-li podle tohoto zákona vyžadováno, nebo v rozporu s povolením k dlouhodobému pobytu za účelem zaměstnání ve zvláštních případech (dále jen „zelená karta“) vydaným podle zvláštního právního předpisu nebo v rozporu s modrou kartou; to neplatí v případě převedení na jinou práci podle § 41 odst. 1 písm. c) zákoníku práce,
- b) pokud fyzická osoba-cizinec vykonává práci pro právnickou nebo fyzickou osobu bez platného povolení k pobytu na území České republiky, je-li podle zvláštního právního předpisu vyžadováno.

V případě porušení těchto pravidel hrozí stejné sankce, jako bylo uvedeno v předcházejícím textu u „necizinců“.

Jako případy hodné zvláštního zřetele pak zákonodárce zjevně považuje případy popsané výše pod písm. b), tedy nelegální práci fyzické osoby-cizince bez platného povolení k pobytu na území ČR (pokud je podle zvláštního právního předpisu vyžadováno). V dalším textu jej budeme označovat pro zjednodušení jako „nelegální práci cizinců bez povolení k pobytu“. Zde totiž kromě uvedených finančních sankcí je nutno počítat s tím, že při porušení zákazu nelegální práce se vytvoří jakási „černá listina hříšníků“.

Ministerstvo práce a sociálních věcí totiž poskytuje způsobem umožňujícím dálkový přístup orgánům, rozhodujícím o poskytování veřejné výhody, podpory, dotace, příspěvku nebo zadávajícím veřejné zakázky, údaje z evidence fyzických a právnických osob, kterým byla pravomocně uložena pokuta za umožnění výkonu nelegální práce podle § 5 písm. e) bodu 3 (což je právě případ nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu).

Dále pro účely zaměstnanosti ministerstvo:

- zajišťuje vedení centrální evidence právnických a fyzických osob, kterým byla pravomocně uložena pokuta za umožnění výkonu nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu,
- posuzuje rizika související s výkonem nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu a určuje riziková odvětví ekonomických činností, ve kterých se tato nelegální práce soustřeďuje.

Předmětná evidence obsahuje:

- a) obchodní firmu nebo název právnické osoby nebo jméno, popřípadě jména a příjmení fyzické osoby,
- b) identifikační číslo právnické nebo fyzické osoby,
- c) výši uložené pokuty,
- d) datum nabytí právní moci rozhodnutí o uložení pokuty.

Údaje v této evidenci se uchovávají po dobu, po kterou jsou právnické nebo fyzické osoby vyloučeny z účasti na veřejných výhodách, podporách, dotacích, příspěvcích nebo získání veřejných zakázek.

Ministerstvo získává údaje do centrální evidence od krajských poboček úřadu práce, které mají své „dílní evidence“.

K čemu vedení evidence „hříšníků“ slouží?

- a) **modré karty**
Ministerstvo nezařadí do centrální evidence volných pracovních míst obsaditelných držitelé modré karty volné pracovní místo u zaměstnavatele, kterému byla v období posledních 12 měsíců před podáním žádosti o modrou kartu pravomocně uložena pokuta za umožnění výkonu nelegální práce.
- b) **příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa pro osobu se zdravotním postižením**
Příspěvek se zaměstnavateli neposkytne po dobu tří let ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o uložení pokuty za umožnění výkonu nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu.
- c) **příspěvek na částečnou úhradu provozních nákladů chráněného pracovního místa**
Příspěvek se zaměstnavateli neposkytne po dobu tří let ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o uložení pokuty za umožnění výkonu nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu.
- d) **příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením na chráněném pracovním místě**
Příspěvek se zaměstnavateli neposkytne po dobu tří let ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o uložení pokuty za umožnění výkonu nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu.
- e) **investiční pobídky pro zaměstnavatele, kterému bylo vydáno rozhodnutí o příslibu investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu na vytváření nových pracovních míst nebo na rekvalifikaci nebo školení nových zaměstnanců.**
Hmotnou podporu na vytváření nových pracovních míst a hmotnou podporu rekvalifikace nebo školení nových zaměstnanců poskytuje úřad práce. Hmotná podpora na vytváření nových pracovních míst nebo hmotná podpora rekvalifikace nebo školení nových zaměstnanců se zaměstnavateli neposkytnou po dobu tří let ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o uložení pokuty za umožnění výkonu nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu.

- f) **příspěvek dle nařízení míst veřejně prospěšných prací, společensky účelných míst, překlenovací příspěvek** od úřadu práce na základě dohody s osobou samostatně výdělečně činnou, která přestala být uchazečem o zaměstnání a které byl poskytnut příspěvek na společensky účelná místa. Překlenovací příspěvek se poskytuje na úhradu provozních nákladů, které vznikly a byly uhrazeny v období, na které je překlenovací příspěvek poskytnut.

Uvedené příspěvky se zaměstnavateli neposkytnou po dobu tří let ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o uložení pokuty za umožnění výkonu nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu.

Výše uvedené případy počítají se situací, kdy byla napřed udělena pokuta za nelegální práci cizinců bez povolení k pobytu a teprve následně bude podávána žádost o příspěvek, který pak nebude možno po dané období poskytnout. Zákon však počítá i se situací, kdy bude poskytnut příspěvek na:

- veřejně prospěšné práce,
- společensky účelná pracovní místa,
- překlenovací příspěvek,
- příspěvek na zapracování,
- příspěvek k přechodu na nový podnikatelský program.

V dohodě o poskytnutí uvedených příspěvků musí být obsažen závazek příjemce příspěvek vrátit v případě, že mu byl poskytnut v období 12 měsíců přede dnem nabytí právní moci rozhodnutí o uložení pokuty za umožnění výkonu nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu, a podmínky vrácení příspěvku.

Ručitel za sankce

Za úhradu pokuty za umožnění nelegální práce cizinců bez povolení k pobytu ručí právnická nebo fyzická osoba, které právnická nebo fyzická osoba, jež umožnila cizinci výkon nelegální práce pokuta za nelegální práci cizinců bez povolení k pobytu, poskytla v rámci obchodního vztahu plnění jako subdodavatel přímo nebo prostřednictvím jiné osoby; stejně ručí i prostředník. Ručení vzniká pouze v případě, pokud o nelegální práci cizinců bez povolení k pobytu tyto osoby věděly, nebo při vynaložení náležité péče vědět měly a mohly. O tom, zda ručení vzniklo a kdo je ručitelem, vydá úřad práce rozhodnutí. Správní řízení podle věty první lze zahájit nejpozději do 90 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o uložení pokuty.

Dále je osoba, které byla uložena pravomocně pokuta za nelegální práci cizinců bez povolení k pobytu, povinna uhradit tomuto cizinci dlužnou odměnu a dále částku rovnající se součtu částek odpovídajících výši:

- pojistného na všeobecné zdravotní pojištění včetně penále,
- pojistného na sociální zabezpečení včetně penále, které by jinak byla povinna odvést podle jiných právních předpisů, a
- náklady související s doručením dlužné odměny, a to i do státu, jehož je cizinec občanem, nebo v případě,

že je osobou bez státního občanství, do státu jeho posledního trvalého bydliště, popřípadě do jiného státu, ve kterém má povolen pobyt.

Dlužná odměna přísluší ve výši základní měsíční sazby minimální mzdy za každý měsíc trvání výkonu nelegální práce pokuta za nelegální práci cizinců bez povolení k pobytu a má se za to, že cizinec vykonával práci tři měsíce.

2 Švarcsystém a daně

2.1 Příjmy ze závislé činnosti

Z hlediska daňového nedošlo od roku 2012 k legislativním změnám. Problematika „švarcsystému“ byla aktuální i v minulých letech, východiska pro jeho posuzování se tak od roku 2012 nemění.

V případě, že správci daně nechtějí uznat obchodněprávní náplň daného vztahu, argumentují obvykle § 6 zákona o daních z příjmů, a to zejména odst. 1 písm a), dle kterého se do příjmů ze závislé činnosti zahrnují „... *příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku.*“

Je tedy zřejmé, že z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti není podstatné, zda byla uzavřena pracovní či obchodní smlouva, rozhodující je, zda poplatník při práci je povinen dbát příkazů plátce. U společníků s. r. o., jednatelů, členů družstev a komanditistů není ani nutné, aby byli povinni dbát příkazů plátce, postačí, když pro něj vykonávají práci.

Pojem „dbát příkazů plátce“ je však velmi obecný.

Příklad č. 2

Společnost ABC si najme daňového poradce, aby pro ni vypracoval přiznání k dani z příjmů právnických osob. Daňový poradce je bezesporu povinen tohoto příkazu dbát (těžko namísto toho může vypracovat přiznání k dani silniční, protože se mu vyplňuje lépe). Přesto jeho činnost nebude posuzována jako závislá, ale obhájí si obchodní povahu věci.

Při bližším vymezení problému tak nezbyvá než sáhnout k judikatuře.

2.2 Z judikatury k vymezení příjmů ze závislé činnosti

2.2.1 Autorská práva versus závislá činnost (podle usnesení ÚS ze dne 6. 12. 2001, sp. zn. III. ÚS 410/01, zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí ÚS 24/2001 pod č. 44/2001)

V průběhu daňové kontroly byly navrhovatelkou správci daně předloženy smlouvy uzavřené s jednotlivými pracovníky, v nichž je uvedeno, že se jedná o „smlouvy o vytváření uměleckých děl a speakrovských výkonů“ ve smyslu autorského zákona. Bylo zjištěno, že odměny za provedenou práci jsou stanoveny hodinovou sazbou, za práci o sobotách a nedělích se poskytují příplatky, odměny jsou vypláceny souhrnně za celý předcházející měsíc, v měsíci prosinci pak byly vypláceny zvláštní odměny za celý kalendářní rok. Pracovníci se zavázali, že budou vytvářet „umělecká díla“ podle časových dispozic navrhovatelky a v případech, že měl pracovník stanovenou pravidelnou provozní dobu, byl povinen tuto stanovenou dobu dodržovat. Po odpracování jednoho roku byly pracovníkům poskytovány přestávky v práci v rozsahu dovolené na zotavenou, mezi povinnosti pracovníků patřily např. povinnost řídit se organizačním řádem navrhovatelky a pokyny jejího ředitele, dodržovat právní a jiné předpisy k zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, účastnit se školení či jiných podobných akcí uložených společností. Pracovníci se dále zavázali, že nebudou bez souhlasu navrhovatelky vykonávat žádnou další podnikatelskou, pracovní, uměleckou nebo jinou činnost, která by mohla představovat pro navrhovatelku konkurenci nebo by mohla být jinak v rozporu s jejími zájmy. Ve smlouvách byla rovněž stanovena dvouměsíční výpovědní lhůta, případně možnost okamžitého ukončení právního vztahu. Z uvedeného vyplývá, že práva a povinnosti jednotlivých pracovníků uložené jim těmito smlouvami značně překračují rámec zákona č. 35/1965 Sb. (autorský zákon).

Ústavní soud se ztotožnil s názorem správce daně a Krajského soudu, že rozhodující pro posouzení, zda se v souzeném případě jedná o závislou činnost, je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti ve smyslu zákona o daních z příjmů, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je pak zřejmé, že činnost vykonávaná na základě předmětných smluv měla znaky závislé činnosti ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů (mezi povinnosti pracovníků patřily např. povinnost řídit se organizačním řádem navrhovatelky a pokyny jejího ředitele dodržovat právní a jiné předpisy k zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, účastnit se školení či jiných podobných akcí uložených navrhovatelkou). Pokud tedy soud potvrdil svým rozsudkem rozhodnutí správních orgánů, postupoval ústavně konformním způsobem.

Z následujícího rozsudku lze dovodit přenos důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně. Zjednodušeně

řečeno, nestačí, když správce daně neuzná předložené dokumenty s tím, že zastírají pravý stav. Finanční úřad musí odůvodnit a prokázat, jaký skutečný stav daňový subjekt zastřel, a ne jen pouze vrchnostensky rozhodnout.

2.2.2 Švarcsystém a lékaři (podle rozsudku NSS ze dne 19. 6. 2008, čj. 9 Afs 106/2007-81).

Lékaři uzavřeli se zdravotnickým zařízením smlouvy dle § 261 obchodního zákoníku.

Zdravotnické zařízení při kontrole předložilo:

- nepojmenované smlouvy uzavřené mezi ním a jednotlivými lékaři podle ust. § 261 obchodního zákoníku o úhradě za odsložené ústavní pohotovostní služby a pohotovostní služby mimo pracoviště na určených odděleních stěžovatele (konkrétně na dětském oddělení a gynekologicko-porodnickém oddělení),
- rozhodnutí o registraci jednotlivých lékařů podle ust. § 8 a 11 odst. 1 zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, ve znění pozdějších předpisů,
- a dále čestná prohlášení jednotlivých lékařů o tom, že veškeré příjmy za služby a příslužby vykonané v roce 2001, které obdrželi od stěžovatele, zahrnuli do svého daňového přiznání za rok 2001 a řádně zdanili daní z příjmů fyzických osob.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že stěžovatel tak prokázal jím tvrzené skutečnosti a ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), unesl důkazní břemeno, které jej stíhalo. Za této situace přešlo důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 8 ZSDP na správce daně. Proto, pokud správce daně chtěl v daném případě unést důkazní břemeno, které na něj dle výše citovaného ustanovení přešlo, bylo na něm, aby vyvrátil tvrzení daňového subjektu (stěžovatele) o skutečnostech, které doložil předmětnými nepojmenovanými smlouvami.

V souzené věci však správce daně toto své důkazní břemeno neunesl, neboť z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně opřel své závěry toliko o formální rozbor textu předmětných smluv, a již nikterak nezjišťoval skutečnou náplň činnosti jednotlivých lékařů u stěžovatele, a nezjistil tudíž skutečný stav věci.

Podle Nejvyššího správního soudu nebyl skutečný stav věci zjištěn ani v řízení před odvolacím správním orgánem. Tuto skutečnost dokládá zejména to, že důkazní prostředek výsledků jednotlivých lékařů, který stěžovatel navrhoval v doplnění odvolání ze dne 20. 3. 2004, nejenom, že nebyl správním orgánem proveden, ale současně nebylo v odůvodnění rozhodnutí tohoto orgánu uvedeno, proč se tak stalo.

Závěr, který správní orgán učinil v rozhodnutí, že totiž uzavřené nepojmenované smlouvy svým charakterem neodpovídaly obchodně závazkovým vztahům mezi podnikateli ve smyslu ust. § 261 obchodního zákoníku, jak

bylo v těchto smlouvách uvedeno a jak v průběhu daňového řízení tvrdil stěžovatel, a že se jednalo pouze o simulaci těchto vztahů, jelikož mezi nemocnicí a konkrétními fyzickými osobami v postavení lékařů vznikl vztah, přestože takto nebyl smluvně upraven, který splňuje znaky pracovněprávního vztahu ve smyslu zákona č. 65/1965 Sb., zákoníku práce, ve znění platném pro rok 2001, tak nemá oporu v provedeném dokazování.

Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že „... je nepochybně povinností daňových orgánů v rámci daňového řízení zjišťovat též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, a aplikovat tedy za splnění určitých podmínek právě ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP. V rámci samotného rozhodnutí o (ne)uložení určité daňové povinnosti jsou pak ovšem v souvislosti s aplikací citovaného ustanovení ZSDP daňové orgány navíc povinny v takovém rozhodnutí uvést nejen takto zjištěný (formálně právním úkonem zakrývaný) skutečný stav, ale také přezkoumatelným způsobem v tomto rozhodnutí předestřít úvahy, které je k takovému závěru vedly.

... Jestliže tak v projednávané věci správce daně dospěl k závěru, že je v daném případě třeba aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, je nutno trvat na řádném odůvodnění takto vysloveného závěru, což mimo jiné představuje pro správní orgán také povinnost jednoznačně označit a také odpovídajícím způsobem zhodnotit důkazy, o které svá zjištění opřel. ...

Správce daně tedy musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali.

Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.“

Další rozsudek Nejvyššího správního soudu je cenným vodítkem při vymezování prvků závislé činnosti.

2.2.3 Vymezení prvků závislé činnosti (podle rozsudku NSS ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. 2 Afs 62/2004, zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí NSS 6/2005 pod č. 572/2005)

Zveřejněná právní věta:

„Vymezení pojmu ‚závislá činnost‘ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nemůže být

redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména:

- povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele)
- a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou
- a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje.

Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry.

Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.“

2.2.4 Fakturované práce od účetní a švarcsystém (podle nálezu ÚS ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. II. ÚS 69/03, zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí ÚS 34/2004 pod č. 122/2004)

Zveřejněné právní věty:

„Zákon nestanoví, nakolik podrobné a konkrétní musí být vymezení činnosti, kterou má mandatář vykonávat, a tuto nedefinovanou množinu nelze omezovat bez zákonné opory. Je-li obchodní záležitost definována určitě, může její realizace spočívat v zařízení jednotlivé konkrétní záležitosti (zpracování daňového přiznání za určitý rok, zastupování ve věci žaloby, sepsání smlouvy apod.), a stejně tak i v zajištění opakující se činnosti, či dohodnutí trvalé a opakované skupiny záležitostí (vyřizování veškeré právní agendy, vedení účetnictví, poskytování ekonomického poradenství apod.).

Moderní ekonomika je založena na vytěšňování činností, které nejsou předmětem činnosti příslušného podnikatele formou tzv. outsourcingu. Tímto způsobem je možno zaměřit činnost společnosti cíleně na hlavní náplň, bez plýtvání energií na činnosti přímo nesouvisející s předmětem podnikání. Všechny takto vytěšněné činnosti, které jsou však z hlediska širšího pohledu pro činnost potřebné, jsou pak vykonávány ve vztahu obdobném poměru pracovnímu.

Takoví pracovníci mohou být zaměstnanci jiné společnosti, která se zaměřuje právě na tyto služby, a to ve velmi širokém spektru činností od úklidových prací až po právní či daňové poradenství. Na skutečnost, že takto vykonávaná služba je realizována nikoliv společností s řadou zaměstnanců, ale podnikatelem samotným, nemůže být, bez dalšího, nahlíženo diskriminačním způsobem s tím, že se automaticky jedná o tzv. Švarcův systém, tedy skryté zaměstnávání osob se živnostenským listem (například stavební dělníci, zaměstnaní u stavební společnosti).“

Předmětem mandátní smlouvy byl závazek stěžovatelky vést účetnictví mandanta na základě živnostenského listu. Dle smlouvy stěžovatelka vedla účetnictví v sídle společnosti, využívala její hardware i software a pobírala paušální měsíční odměnu. Finanční ředitelství tedy posoudilo obchodněprávní vztah založený smlouvou jako vztah formálně právní, zakrývající pracovní poměr.

Názor Ústavního soudu

Zákon nestanoví, nakolik podrobné a konkrétní musí být vymezení činnosti, kterou má mandatář vykonávat, a tuto nedefinovanou množinu nelze omezovat bez zákonné opory. **Je-li obchodní záležitost definována určitě**, může její realizace spočívat v zařízení jednotlivé konkrétní záležitosti (zpracování daňového přiznání za určitý rok, zastupování ve věci žaloby, sepsání smlouvy apod.), a stejně tak i v zajištění opakující se činnosti, či dohodnutí trvalé a opakované skupiny záležitostí (vyřizování veškeré právní agendy, vedení účetnictví, poskytování ekonomického poradenství apod.).

Podstatným hlediskem, ale nikoliv jediným, pro posouzení dané věci může být i to, zda stěžovatelka vykonávala činnost účetní i pro jiné subjekty, anebo výhradně pro P. p. s. s., s r. o. **Sama skutečnost, že tuto činnost vykonávala v prostorách společnosti a na hardware a za použití software této společnosti, ještě nezakládá poměr obdobný pracovnímu poměru.** Jakkoliv je odpovědnost mandátáře za případné škody objektivní, je otázkou přesné potřeby mandanta a zvláště jeho zájmu na ochraně firemních dat, zda striktně vyžaduje takovou praxi, případně dobrovolně poskytuje mandatáři prostory a vybavení pro účely vedení účetnictví. Tímto způsobem si totiž může mandant zajistit vyšší ochranu proti ztrátě či poškození účetních dokladů, pro případ dlouhodobé nemoci či vypovězení mandátní smlouvy.

Konečně i sama mandátní smlouva je poměrem mandanta a mandátáře obdobným poměru pracovnímu, kdy je dáno smluvní volnost a vůlí stran, zda uzavřou pracovní poměr na dobu neurčitou, případně dohodu o provedení práce, v intencích zákoníku práce, nebo mandátní smlouvu. Český právní řád tuto volnost poskytuje a oba instituty považuje za rovnocenné, při splnění stanovených zákoních podmínek.

Zpochybněním formy vzájemného vztahu navíc správní orgány i správní soud narušily synalagmaticnost smlouvy,

když popřely existenci mandátní smlouvy jako takové, a vztah subsumovaly do sféry pracovního práva. Tímto postupem však nezrušily původní smluvní vztah, kdy stěžovatelka nadále odpovídá za účetnictví společnosti jako podnikatelka, a nikoliv jako zaměstnankyně, ačkoliv na podmínky k výkonu její práce hledí orgány veřejné moci jako na pracovní poměr.

2.2.5 Dělníci na pile, zneužití práva a švarcsystém (podle rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69)

Žalobce na práci v lese zaměstnával v pracovním poměru pouze dva traktoristy a ostatní práce v lese zajišťoval smluvními partnery na základě uzavřených smluv o dílo, což má být v rozporu s ustanovením § 1 odst. 6 zákona o zaměstnanosti.

Předmětem posuzované právní otázky je, zda smluvní vztahy mezi žalobcem a smluvními stranami naplňují znaky závislé činnosti.

Smluvní partneři pracovali s vlastními pracovními prostředky (např. motorové pily, motyčky, vidle, kosy, ochranné pomůcky), na svoje náklady pořizovali benzín, olej apod. Samostatně se též dopravovali na místo, kde bylo dílo prováděno. Sami si zajišťovali školení potřebné k výkonu své profese. Tyto všechny náklady pak promítli do fakturace. Žalobce jim dodával pouze sazenice a postřiky. Je navíc nutné připomenout, že i kdyby smluvní partneři poskytovali žalobci pouze svoji práci, ale jejich vztah by nenaplňoval znaky závislé činnosti uvedené výše, o závislou činnost by se samozřejmě nejednalo.

Není důvodná ani námitka stěžovatele, že práce byly prováděny měsíce a roky při pravidelné měsíční fakturaci a tato byla prováděna za vykonané práce, nešlo o fakturování dílčí části díla či o zálohu. Je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvalé povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti a spokojenosti, anebo i z toho důvodu, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner. **To, že se jedná o vztah trvalé povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost.**

Není důvodná ani námitka stěžovatele, že vykonávané práce jsou obsahově shodné s činnostmi, které dřív smluvní partneři vykonávali jako zaměstnanci v pracovním poměru k zaměstnavateli. Nejvyšší správní soud připouští, že tato okolnost může být pro správce daně významným a užitečným vodítkem při posuzování toho, zda se nejedná o závislou činnost. V žádném případě však sama o sobě nepostačuje a je nutno trvat na splnění všech výše uvedených podmínek.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti dále uvádí, že při provádění prací tito smluvní partneři museli dbát příkazů toho, kdo s nimi uvedené smlouvy o dílo uzavřel. Jak již bylo uvedeno výše, aby mohla být činnost považována

za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky. **V uvedených smluvních vztazích nebyla koordinace a kontrola provádění díla smluvních partnerů jednateli prováděna z titulu nadřízeného postavení těchto osob.**

Jak vyplývá z protokolů o ústních jednáních se smluvními partnery, zástupci nijak neorganizovali, kdy budou dílo provádět, kdy budou přestávky v práci atd. Je samozřejmé, že vzhledem ke složitosti technologických postupů, požadavků smluvního partnera žalobce (L. Č.) a počtu smluvních stran je v daném případě nutná značná koordinace všech smluvních partnerů pomocí pokynů zástupců žalobce. Jinak by nemohla být zajištěna efektivita a kvalita výkonu práce.

Z výše uvedených důvodů není důvodná ani námitka stěžovatele, že předmětem smluv byla ve skutečnosti nepřetržitě prováděná práce, nikoliv provedení určitého díla ve smyslu § 536 odst. 2 obchodního zákoníku, a že dílem nemůže být provádění konkrétních pracovních činností po určitou dobu, navíc dle pokynů či příkazů pracovníků objednatele.

Nejvyšší správní soud znovu konstatuje, že dílem může být provedení těžebních činností, byť i na jediném stroju, a je možné dílčí části díla upřesnit ústně na místě. Rovněž považuje za nutné zdůraznit, že je možné cenu za provedení tohoto díla či částí tohoto díla, určit např. i podle odpracovaných hodin. Podle § 546 obchodního zákoníku je objednatel povinen zhotoviteli zaplatit cenu dohodnutou ve smlouvě nebo určenou způsobem stanoveným ve smlouvě. Pokud tedy žalobce platil smluvním stranám za dílčí části díla sjednané ústně, bylo možné i ústně sjednat, zda se v daném případě bude cena za dílčí část díla určovat podle hodin, které na ní zhotovitel pracoval, či např. podle plochy, kterou zbavil škůdců apod. Toto je plně v dispozici smluvních stran.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v projednávané věci ze skutkových okolností nevyplývá, že se stěžovatel uzavíráním předmětných smluv dopustil zastřehných právních úkonů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, a vztahy mezi žalobcem a smluvními partnery nenaplnují znaky závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Je naprosto přirozené, že se podnikatelé snaží chovat tak, aby to pro ně bylo výhodné. Vzhledem k charakteru vykonávaných prací bylo pro žalobce výhodnější uzavřít smlouvy o dílo než zaměstnat vlastní zaměstnance. Žalobce při uzavírání smluv se smluvními stranami nesimuloval jiný právní úkon, protože právě smlouva o dílo vyhovuje jeho potřebám. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřehný. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní

partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. Nic takového ovšem z obsahu správního ani soudního spisu ani v nejmenším nevyplývá.

Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je i snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku. Přirozeným projevem tohoto chování je i snaha o optimalizaci povinností vůči státu (např. daně, odvody na zdravotní a sociální pojištění). Pokud se tak děje legálně, tedy v souladu nejen s obchodním zákoníkem a daňovými předpisy, ale i např. zákonem o zaměstnanosti, nelze za to podnikatele postihovat. Je zřejmé, že v daném případě není zcela vyloučena eventualita určitého porušení zákona o zaměstnanosti (nutno ovšem podotknout, že touto otázkou se Nejvyšší správní soud nezabýval, a proto k ní nezaujímá žádné stanovisko), to však nemůže mít samo o sobě vliv na posouzení, zda jsou předmětné smluvní vztahy zastřehnými právními úkony z hlediska daně z příjmů ze závislé činnosti.

Konečně také **nutno konstatovat, že v daném případě nedošlo ani ke zneužití práva.** Jím rozumí judikatura Nejvyššího správního soudu situaci, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato zcela nedůvodně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti.

To se však v daném případě nestalo. **Snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku, realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje specifické činnosti pomocí smluv o dílo uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými, i když z hlediska objemu tržeb a vlastního kapitálu nepoměrně slabšími zhotoviteli, je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným vzorcem chování a slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů.**

2.2.6 Společník a práce pro společnost (podle rozsudku NSS ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 6 Afs 9/2003, zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí NSS 7/2006 pod č. 889/2006)

Zveřejněná právní věta:

„Vykonává-li společník společnosti s ručením omezeným pro tuto společnost činnost, jež má jinak charakter samostatné výdělečné činnosti, a podléhá tak zdanění podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pak se na základě fikce stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona považuje příjem z této činnosti pro daňové účely za příjem ze závislé činnosti. Takový příjem – bez ohledu na právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti společníka a společnosti z pohledu závazkového, bez ohledu na smluvní typ, který vzájemná práva a povinnosti z pohledu závazkového zakládá, a bez ohledu na způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ni – je příjmem, který podléhá zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) tohoto zákona.“

2.2.7 Auditor a jeho fakturace auditorské společnosti (podle rozsudku NSS ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 4/2005, zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí NSS 5/2006 pod č. 841/2006)

Zveřejněná právní věta:

„Pokud společníky a jednatele auditorské obchodní společnosti byli za účinnosti zákona ČNR č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, auditoři s oprávněním podle tohoto zákona, představovaly částky jim vyplacené za auditorskou činnost příjem ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.“

2.2.8 Společník a jednatel společnosti a jeho fakturace na činnosti, které nejsou předmětem činnosti společnosti v případech, kdy má vlastní zaměstnance a provozovny (podle rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2010, čj. 2 Afs 24/2010-96, zveřejněno ve Sb. NSS 5/2011 pod č. 2262/2011)

Zveřejněná právní věta:

„Pokud společník a jednatel společnosti poskytuje společnosti služby prostřednictvím své živnosti s odlišným předmětem činnosti, kterou provozuje v samostatných provozovnách, vlastními pracovníky a na vlastní náklady, není cena společností jemu zaplacená příjmem ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů“

2.2.9 Jednatel a práce pro společnost, důkazní břemeno odvolacího orgánu (podle rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2005, sp. zn. 5 Afs 5/2005)

Zveřejněné právní věty:

„I. Plnění, které od obchodní společnosti obdrží její jednatel či společník, je třeba posuzovat podle jeho konkrétní povahy. Neplatí bez dalšího, že jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; může jít o jiný druh příjmu (§ 3 odst. 1), či o příjem, který podle tohoto zákona dani vůbec nepodléhá (§ 3 odst. 4).

II. Odvolací orgán nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP i ve světle důkazních prostředků, které odvolatel v souladu s § 48 odst. 7 ZSDP předložil teprve v rámci odvolacího řízení. Při hodnocení důkazů pak odvolací orgán bere v úvahu mj. jejich zákonnost; proto jako důkaz nelze osvědčit účetnictví obnovené v rozporu s účetními předpisy.“

2.3 Vztah zákona o zaměstnanosti a zákona o daních z příjmů

V praxi se může naskytnout otázka, zda porušení zákona o zaměstnanosti je automatickým dokladem toho, že

došlo i k porušení zákona o daních z příjmů, popř. zda finanční úřad může při překvalifikaci daného příjmu na příjem ze závislé činnosti argumentovat porušením zákona o zaměstnanosti. Z judikatury je patrné, že tak činit nemůže, jde o samostatnou problematiku, správce daně se tak musí soustředit na argumentaci v mantinelech zákona o daních z příjmů a vymezení příjmů ze závislé činnosti v tomto zákoně.

2.4 Švarcsystém a DPH

Pokud by došlo k překvalifikování příjmů z obchodně-právního vztahu z příjmů z podnikání na příjem ze závislé činnosti, hrozí pochopitelně „odběrateli“ (tedy „zaměstnavateli“), že bude mít z přijatého daňového dokladu neoprávněně uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu. Podle § 72 odst. 2 zákona o DPH se daní na vstupu rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona. Dle § 5 odst. 2 pak samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právní vztah, **případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů.** Daň z přidané hodnoty na výstupu pak nebyla v takových případech uplatněna v souladu se zákonem o DPH, a tudíž nevznikne nárok na odpočet.

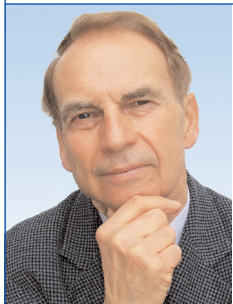
3 Závěrem

Přes velké zpřísnění pokut za porušení zákona o zaměstnanosti od roku 2012 a novou formulaci definice nelegální práce v tomto předpisu jsem toho názoru, že na podstatě věci se mnoho nemění. Jak v oblasti působnosti tohoto zákona, tak z hlediska daňových předpisů na tom stále bude lépe ten, kdo bude mít vlastní nářadí, kancelář, počítač, automobil apod., a ve smlouvách nebude mít excesy typu nároku na měsíc dovolené, a pokud možno co nejméně formulací typu pevných pracovních dob či povinnosti dbát příkazů „odběratele“. Pokud jeho práce dále vykazuje znaky užší specializace a bude mít více zákazníků, tím lépe.

Naopak, pokladní v supermarketu jako živnostnice či zedník, který musí přijít ráno v osm a odejít ve čtyři odpoledne, přičemž nafasuje montérky, zednickou ližici, veškerý materiál, musí poslouchat mistra a pracuje celý rok pouze pro jednoho „odběratele“, měli postup v rámci „švarcsystému“ problematický už podle dosavadních právních předpisů. Celá nová právní úprava tak spíše budí dojem, že chce působit především odradzujícím účinkem, a to zejména v důsledku zavedení drakonických pokut se zvláštním důrazem na minimální sankci ve výši 250.000 Kč, která může být pro řadu subjektů likvidační.

Automobil použitý k podnikání

Ing. Ivan Macháček, daňový poradce, č. osvědčení 787



Tento příspěvek navazuje na mé příspěvky zveřejněné v e-Bulletinu č. 3/2011 „Obchodní majetek a daň z příjmů fyzické osoby“, v e-Bulletinu č. 2/2012 „Společné jmění manželů – podnikání a pronájem“ a v e-Bulletinu č. 3/2012 „Optimalizace daňové povinnosti v daňovém přiznání prostřednictvím daňových odpisů hmotného majetku“. V dnešním příspěvku se budeme blíže zabývat daňovým řešením výdajů na pracovní cesty podle znění § 24 odst. 2 písm. k) ZDP při použití automobilu zařazeného do obchodního majetku,

automobilu nezařazeného, resp. vyřazeného z obchodního majetku, automobilu pořízeného v rámci leasingu, resp. vypůjčeného automobilu. Shrňme si rovněž základní podmínky pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu při použití automobilu k podnikání.

1 Automobil zahrnutý do obchodního majetku

Při použití automobilu zahrnutého do obchodního majetku jsou daňově uznatelnými výdaji podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (dále též „ZDP“), výdaje na pracovní cesty, včetně výdajů na pracovní cesty spolupracujících osob a společníků v. o. s. a komplementářů k. s. Mezi tyto výdaje počítáme výdaje na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem v prokázané výši doložené doklady o jejich nákupu.

Ze znění pokynu GŘ č. D-6 vyplývá, že pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty vede poplatník evidenci jízd tak, aby takto vynaložené výdaje mohl správcem daně při případné daňové kontrole prokázat. V evidenci jízd jsou uváděny minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy (město, navštívená firma), účel cesty, ujeté km. Dále poplatník vede údaje o typu vozidla, registrační značce, o stavu tachometru k 1. 1. (případně k zahájení činnosti nebo zahájení používání vozidla) a k 31. 12. daného kalendářního roku (případně k datu ukončení činnosti nebo ukončení používání vozidla).

Mezi daňově uznatelné výdaje u vozidla vloženého do obchodního majetku patří dále výdaje (náklady) na veškeré opravy, údržbu, dálniční známku, pojištění odpovědnosti, havarijní pojištění, nájem za garáž, pořízení pneumatik a dalších součástí, silniční daň ad. Veškeré tyto výdaje (náklady) lze účtovat nebo evidovat jako daňově uznatelné na základě prokázaných dokladů jako jsou paragony, faktury, doklad o zaplacení aj. Daňovým výdajem dále jsou odpisy vozidla v souladu s § 31 a 32,

resp. § 30a ZDP. Doba odpisování osobního automobilu činí 5 let a vychází ze zařazení osobního automobilu do 2. odpisové skupiny. Podnikatel si zvolí způsob odpisování buď rovnoměrný, nebo zrychlený, popř. uplatní tzv. mimořádné odpisy u vozidla pořízeného v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 (způsob odpisování nelze za celou dobu odpisování změnit).

2 Automobil použitý i pro soukromé účely

V případě, že je automobil zahrnutý do obchodního majetku podnikatele používán i pro soukromé účely, o těchto soukromých cestách se neúčtuje. Rovněž tak nákup pohonných hmot na jízdy pro soukromé účely nelze hradit z pokladny podnikatele. Na základě rozdílu stavu tachometru k 1. 1. a 31. 12. daného kalendářního roku a stavu jízd pro účely podnikání dle evidence jízd zjistíme poměr ujetých kilometrů pro podnikatelské a soukromé účely. V tomto poměru rozdělíme výdaje (náklady), které byly na provoz vozidla subjektem vynaloženy a zaúčtovány nebo zachyceny v daňové evidenci. U poplatníka, který vede daňovou evidenci a při ní využívá např. peněžní deník nebo jiným způsobem zajišťuje vedení údajů o příjmech a výdajích, je z hlediska přehlednosti výhodné uvádět výdaje za pohonné hmoty na pracovní cesty pro podnikatelské účely dle dokladů o jejich nákupu samostatně a ostatní výdaje související s provozem a údržbou vozidla uvádět rovněž samostatně. V rámci přípravy podkladů pro daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob pak podnikatel snadno provede úpravu těchto ostatních výdajů procentním poměrem ujetých kilometrů pro podnikatelskou činnost a pro soukromou potřebu.

3 Automobil ve společném jmění manželů

Pokud je osobní automobil součástí společného jmění manželů a je využíván pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost jedním nebo oběma manžely, vkládá tento automobil dle § 7 odst. 9 ZDP do obchodního majetku jeden z manželů. Výdaje související s provozem vozidla (odpisy, výdaje na opravu a údržbu, pojištění odpovědnosti i havarijní, dálniční známka ad.) se rozdělí mezi oba manžele v poměru, v jakém osobní automobil využívají při své podnikatelské činnosti, tj. v poměru ujetých kilometrů na základě evidence jízd vedené oběma manžely. Z hlediska výdajů na pracovní cesty manželů je nutno postupovat dle § 24 odst. 2 písm. k) ZDP. Do daňových výdajů manžela, který má vozidlo zahrnuje do obchodního majetku, se uplatní výdaje podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 1 v prokázané výši na základě dokladů o nákupu pohonných hmot doložených evidencí (knihou) jízd. U manžela, který nemá vozidlo zahrnuté do svého obchodního majetku, lze postupovat dle jedné z následujících alternativ:

● Alternativa A

Manžel uplatňuje do daňových výdajů při své podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti poměrnou část stálých nákladů souvisejících s provozem vozidla a dále může do daňových výdajů zahrnout náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty doloženou knihou jízd. Sazbu základní náhrady v tomto případě již uplatnit nemůže.

● Alternativa B

Manžel neuplatňuje poměrnou část stálých nákladů souvisejících s provozem vozidla do svých nákladů, a proto může k sazbě náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty ještě uplatnit i sazbu základní náhrady.

4 Vlastní automobil, který nebyl v obchodním majetku a nebyl předmětem finančního pronájmu

Pokud podnikatel k pracovní cestě použije vlastní automobil, který nikdy nebyl zahrnut v obchodním majetku a ani nebyl předmětem finančního pronájmu, uplatní jako daňové výdaje dle znění § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3 ZDP:

- výdaje ve výši sazby základní náhrady,
- a dále náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty.

Sazba základní náhrady představuje náhradu za amortizaci vlastního vozidla, za provádění jeho oprav a údržby a činí v roce 2012 u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč/km. Pokud použije podnikatel k pracovní cestě nákladní automobil a autobus, použije se sazba základní náhrady pro osobní silniční motorová vozidla.

Náhradou výdajů za spotřebované pohonné hmoty se rozumí částka stanovená v závislosti na počtu ujetých kilometrů, nákupní ceně pohonných hmot a na aritmetickém průměru všech údajů o spotřebě uvedených výrobcem nebo dovozcem v technickém průkazu vozidla.

Podle znění § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3 ZDP lze pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty použít ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru, který je účinný v době konání cesty. Pro rok 2012 platí vyhláška MPSV č. 429/2011 Sb. Poplatník při tomto způsobu ocenění spotřebovaných pohonných hmot při pracovní cestě nemusí prokazovat nákup pohonných hmot a ani cenu, kterou za ně zaplatil.

Druh pohonných hmot	Průměrná cena v Kč za 1 litr v roce 2012
Benzin automobilový 95 oktanů	34,90
Benzin automobilový 98 oktanů	36,80
Motorová nafta	34,70

V případě, že poplatník chce uplatnit ceny vyšší (nakupuje za ceny vyšší, než jsou vyhlášené průměrné ceny pohonných hmot, což bude v letošním roce nejpravděpodobnější), je povinen doložit cenu doklady o jejich nákupu (nedokládá však vlastní spotřebu pohonných hmot).

5 Vlastní automobil, který byl v minulosti zahrnut v obchodním majetku podnikatele

Pokud k pracovní cestě použije podnikatel vlastní osobní automobil, který byl v minulosti zahrnut v jeho obchodním majetku, uplatňoval daňové odpisy do daňových výdajů a posléze ho z obchodního majetku vyřadil do soukromého používání, je pak daňovým výdajem při použití tohoto automobilu k pracovní cestě pouze náhrada výdajů za spotřebované pohonné hmoty. V žádném případě nelze uplatnit sazbu základní náhrady.

Vlastním motorovým vozidlem, které není zahrnuto do obchodního majetku poplatníka, ale v obchodním majetku poplatníka zahrnuto bylo, se rozumí vozidlo téhož poplatníka – např. podnikatel vyřadil z obchodního majetku vozidlo a toto nadále používá pro vlastní potřebu a zčásti k výkonu podnikatelské činnosti.

6 Vlastní automobil, který byl v minulosti předmětem finančního pronájmu

Pokud podnikatel uplatnil nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého osobního automobilu do daňových výdajů, musí dle § 24 odst. 4 písm. c) ZDP zahrnout odkoupený majetek po ukončení finančního pronájmu do svého obchodního majetku, aby toto nájemné mohlo být ponecháno v daňových výdajích poplatníka daně z příjmů fyzických osob. Z toho důvodu – i při následném vyřazení tohoto automobilu z obchodního majetku – může uplatnit při použití tohoto vozidla na pracovní cestu podle znění § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3 ZDP pouze náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty. Sazbu základní náhrady opět nelze uplatnit.

Pokud však podnikatel při finančním pronájmu osobního automobilu neuplatňoval platbu nájemného do daňových výdajů, jde u něho o soukromé vozidlo bez vazby na obchodní majetek a podnikatel si může uplatnit při pracovní cestě kromě náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty i sazbu základní náhrady.

7 Vozidlo vypůjčené

Vozidlo může být vypůjčené na základě smlouvy o výpůjčce uzavřené dle § 659–662 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, s bezplatným užíváním vypůjčené věci. V tomto případě lze uznat za **daňové výdaje při pracovní cestě pouze náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty**. Sazbu základní náhrady nelze přiznat.

8 Vozidlo v nájmu

Vozidlo může být v nájmu na základě smlouvy o nájmu dopravního prostředku (§ 630–637 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku) – operativní leasing nebo na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci. Vozidlem v pronájmu (nájmu) se rozumí rovněž vozidlo najaté za úplatu v půjčovně vozidel. Při těchto druzích nájmu podnikatel může v průběhu nájmu **zahrnout do daňových výdajů pouze spotřebu pohonných hmot v prokázané výši na základě doložených dokladů o jejich nákupu**. Pochopitelně mezi daňové výdaje patří i nájemné (nájemné u finančního leasingu při respektování § 24 odst. 4 ZDP) a další výdaje spojené s provozem vozidla.

9 Výdajový paušál na dopravu u podnikatele

Při stanovení výdajů na provoz vozidla lze využít tzv. paušálních výdajů na dopravu. Použije-li poplatník paušální výdaj na dopravu, nemusí pro účely ZDP prokazovat doklady, kolik zaplatil za pohonné hmoty a kolik ujel vozidlem kilometrů. V případě uplatnění odpočtu DPH za nákup PHM plátcem daně musí i v případě uplatnění výdajového paušálu na dopravu poplatník prokazovat tento odpočet dle zákona o DPH.

Uplatněním paušálních výdajů na dopravu se zabývá ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP. **Paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem lze uplatnit, pokud nebyl uplatněn výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. k), a to**

- **ve výši 5.000 Kč na jedno silniční motorové vozidlo** za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, a současně toto silniční motorové vozidlo nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě,
- **krácený paušální výdaj ve výši 4.000 Kč (80 % výše stanovené částky paušálního výdaje)** za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období,

za které se podává daňové přiznání, pokud poplatník používá silniční motorové vozidlo pouze zčásti k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.

Stanovená výše paušálního výdaje na dopravu a kráceného paušálního výdaje na dopravu je jednotná pro jakýkoliv silniční motorové vozidlo, tedy platí jak pro osobní automobil, autobus nebo nákladní automobil, popř. motocykl.

Vymezení pojmu silniční motorové vozidlo nalezneme v § 2 odst. 1 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, v platném znění. Paušální výdaje na dopravu lze tedy použít u silničních motorových vozidel kategorie L, M a N, které jsou vymezeny v příloze zákona č. 56/2001 Sb., tj. u vozidel:

- kategorie L – motorová vozidla zpravidla s méně než čtyřmi koly,
- kategorie M – motorová vozidla, která mají nejméně čtyři kola a používají se pro dopravu osob,
- kategorie N – motorová vozidla, která mají nejméně čtyři kola a používají se pro dopravu nákladů.

Paušální výdaj na dopravu však nelze uplatnit u traktorů zemědělských a lesnických (kategorie T), ani u pracovních strojů (kategorie S).

Pokud poplatník u některého vozidla uplatní krácený paušální výdaj na dopravu, potom podle znění § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP platí, že ostatní vozidla, u nichž poplatník uplatní paušální výdaje na dopravu, užívá výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud má tedy např. podnikatel dvě vozidla zahrnutá v obchodním majetku a obě používá nejen k výkonu své podnikatelské činnosti, ale i k soukromým účelům, a u obou vozidel poplatník uplatní paušální výdaje na dopravu, pak u jednoho vozidla použije krácený paušální výdaj na dopravu 4.000 Kč/měsíc a pak už u druhého vozidla může uplatnit nekrácený paušální výdaj na dopravu 5.000 Kč/měsíc, přestože i druhé vozidlo může využívat k soukromým účelům.

Při uplatnění kráceného paušálního výdaje na dopravu z titulu používání automobilu i pro soukromé účely se nepřihlíží k tomu, v jakém poměru je příslušné silniční motorové vozidlo používáno k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a k soukromým účelům. **Krácený paušální výdaj ve výši 4.000 Kč za kalendářní měsíc se použije pro jakýkoliv poměr využívání automobilu k podnikání a k soukromým účelům.**

10 Omezující podmínky pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu

Zákon o daních z příjmů obsahuje v § 24 odst. 2 písm. zt) následující omezující podmínky pro použití paušálního výdaje na dopravu poplatníkem daně z příjmů:

- **paušální výdaj na dopravu je možno uplatnit pouze tehdy, pokud poplatník ani po část příslušného kalendářního měsíce nepřenechá silniční motorové**

vozidlo k užívání jiné osobě. Za přenechání silničního motorového vozidla k užívání jiné osobě se nepovažuje uskutečnění pracovní cesty silničním motorovým vozidlem spolupracující osobou nebo zaměstnancem, který silniční motorové vozidlo nevyužívá i pro soukromé účely (zaměstnanec využívá vozidlo k pracovním cestám). Za přenechání silničního motorového vozidla k užívání jiné osobě se však považuje bezplatné poskytnutí motorového vozidla zaměstnavatelem zaměstnanci k používání pro služební a soukromé účely (tzv. manažerské vozidlo). Z výše uvedeného vyplývá, že pokud použije na pracovní cestu vozidlo zaměstnanec podnikatele nebo spolupracující osoba (manželka a další osoby žijící s podnikatelem v domácnosti), může si podnikatel uplatnit paušální výdaj na dopravu;

- **paušální výdaj na dopravu je možno uplatnit nejvýše za tři vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání;**
- využívá-li k dosažení, zajištění a udržení příjmů silniční motorové vozidlo, které je ve společném jmění manželů nebo ve spoluvlastnictví, více poplatníků, mohou si v úhrnu uplatnit paušální výdaj na dopravu nejvýše 5.000 Kč;
 - u poplatníka daně z příjmů fyzických osob lze uplatnit paušální výdaj na dopravu pouze v případě, že fyzická osoba má příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDP nebo příjmy z pronájmu dle § 9 ZDP. **Paušální výdaj na dopravu nelze uplatnit u poplatníka pouze s příjmy dle § 10 ZDP.** Pokud však je použito vozidlo k dosažení příjmů z podnikání (§ 7 ZDP) nebo z pronájmu (§ 9 ZDP) a současně k dosažení příjmů dle § 10 ZDP, pak lze paušální výdaj na dopravu uplatnit;
- **paušální výdaj na dopravu nelze použít u vozidla vypůjčeného (smlouva o vypůjčce dle § 659 občanského zákoníku), lze ho však použít u vozidel v nájmu (finanční či operativní leasing);**
- **v průběhu zdaňovacího období nelze měnit způsob uplatnění paušálního výdaje na dopravu na způsob uplatnění výdajů podle § 24 odst. 2 písm. k), a naopak.** V měsíci pořízení nebo vyřazení silničního motorového vozidla lze uplatnit poměrnou část paušálního výdaje na dopravu. V žádném případě nelze u vozidla zahrnutého v obchodním majetku nebo u vozidla v nájmu ve zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, několik měsíců uplatnit paušální výdaj na dopravu a u téhož vozidla ve zbývajících měsících, kdy např. najel poplatník s vozidlem více kilometrů pro podnikání, uplatnit prokázané výdaje na dopravu. Kombinace paušálního výdaje na dopravu a prokázaných výdajů na dopravu v průběhu zdaňovacího období není možná. Poplatník se musí rozhodnout, který způsob pro zdaňovací období příslušného silničního motorového vozidla použije. Může však u jednoho vozidla po celé zdaňovací období uplatňovat paušální výdaj na dopravu a u jiného vozidla uplatnit prokázané výdaje na dopravu.

11 Optimalizační řešení u poplatníka

Poplatník se může rozhodnout, zda uplatní za příslušný kalendářní měsíc u silničního motorového vozidla paušální výdaj na dopravu ve výši 5.000 Kč, případně krácený paušální výdaj na dopravu ve výši 4.000 Kč, anebo uplatní:

- u silničního motorového vozidla zahrnutého v obchodním majetku nebo u vozidla v nájmu výdaje na dopravu v prokázané výši,
- u silničního motorového vozidla nezahrnutého v obchodním majetku výdaje na dopravu ve výši sazby základní náhrady a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty.

Bude záležet na rozhodnutí poplatníka podle počtu ujetých kilometrů, co je pro něho výhodnější. Pokud poplatník najede s vozidlem zahrnutým nebo nezahrnutým v obchodním majetku málo kilometrů, bude pro něho výhodnější uplatnit paušální výdaj na dopravu, resp. krácený paušální výdaj na dopravu. Pokud však najede pro podnikatelské účely více kilometrů, může být pro něho výhodnější u vozidla vloženého do obchodního majetku uplatnit výdaje za pohonné hmoty prokazatelným způsobem a u vozidla nevloženého do obchodního majetku uplatnit náhrady za spotřebované PHM pro rok 2012 dle vyhlášky č. 429/2011 Sb.

12 Daňové neuznatelné výdaje při použití paušálních výdajů na dopravu

Z ustanovení § 25 odst. 1 písm. x) ZDP vyplývá, že **daňově uznatelnými u vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaje na dopravu, nejsou následující výdaje:**

- výdaje (náklady) na spotřebované pohonné hmoty a parkovné při pracovní cestě vynaložené v souvislosti s užíváním silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu,
- 20 % ostatních výdajů (nákladů) s výjimkou odpisů vynaložených v souvislosti se silničním motorovým vozidlem, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu,
- u silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, nelze uplatnit náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty.

Poznámka k parkovnému

Součástí paušálních výdajů na dopravu je parkovné při pracovní cestě. Jedná se o parkovací služby (krátkodobé parkování) spojené s parkováním na parkovišti, popř. v garážích v souvislosti s pracovní cestou. Součástí paušálních výdajů na dopravu však není dlouhodobé parkovné nebo stání v garážích v době, kdy vozidlo není použito k pracovní cestě. **Tyto výdaje na dlouhodobé parkovné lze uplatnit u poplatníka daně z příjmů jako daňový výdaj i při uplatnění paušálních výdajů na dopravu, a to v případě, že se jedná o vozidlo zahrnuté v obchodním majetku poplatníka.**

13 Daňové výdaje uplatněné kromě paušálních výdajů na dopravu

- Při uplatnění paušálních výdajů na dopravu jsou u vozidel zahrnutých do obchodního majetku nebo u vozidel v nájmu daňově uznatelnými kromě paušálních výdajů na dopravu rovněž výdaje (náklady) na opravy a údržbu vozidla, daňové odpisy, nájemné, pojistné, silniční daň, dálniční poplatky ad. Tyto výdaje může poplatník uplatnit i vedle paušálního výdaje na dopravu. Daňově neuznatelnými jsou výdaje na spotřebované pohonné hmoty a parkovné. Pokud bude použito vozidlo zahrnuté v obchodním majetku i k soukromým účelům a z toho důvodu bude použito krácený paušální výdaj na dopravu ve výši 4.000 Kč/měsíc, pak je daňově neuznatelných 20 % ostatních výdajů (výdaje na opravy a údržbu vozidla, nájemné, pojistné ad.).
- Při uplatnění paušálních výdajů na dopravu je u vozidel nezahrnutých do obchodního majetku daňovým výdajem kromě paušálních výdajů na dopravu rovněž sazba základní náhrady (3,70 Kč/km u osobních automobilů), přičemž je nutno vést evidenci jízd prokazující ujetí počtu kilometrů pro pracovní cesty podnikatele za příslušné zdaňovací období. Podle znění § 25 odst. 1 písm. x) ZDP nelze uplatnit navíc náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty.

14 Odpis při použití kráceného paušálního výdaje na dopravu

Při odpisování silničního motorového vozidla, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu, se podle znění § 28 odst. 6 ZDP poměrnou částí odpisů rozumí 80 % odpisů. Z toho vyplývá, že při uplatnění kráceného paušálního výdaje na dopravu z titulu používání automobilu i pro soukromé účely, se nekrátí odpisy v poměru využívání silničního motorového vozidla k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a k soukromým účelům podle bodu 3 pokynu GFŘ č. D-6 k § 28 ZDP, ale odpisy se krátí v jednotném poměru 80 %.

Příklad č. 1

Podnikatel má zařazen osobní automobil v obchodním majetku a v roce 2012 jej využívá jak k provozování podnikatelské činnosti, tak k soukromým účelům. Na základě knihy jízd ujede v roce 2012 pro podnikání 60 % celkového počtu kilometrů a zbývajících 40 % počtu kilometrů slouží k soukromým účelům.

Varianta A – podnikatel uplatňuje výdaje na spotřebu pohonných hmot prokazatelným způsobem

Podnikatel může do daňových výdajů za zdaňovací období uplatnit pouze 60 % roční výše odpisů vozidla. V tomtéž poměru krátí veškeré provozní výdaje související s provozem vozidla kromě silniční daně.

Varianta B – podnikatel uplatňuje krácený paušální výdaj na dopravu 4.000 Kč/měsíc

Podnikatel může do daňových výdajů za zdaňovací období uplatnit 80 % roční výše odpisů vozidla. Rovněž tak může uplatnit jako daňový výdaj 80 % veškerých provozních výdajů souvisejících s provozem vozidla.

Příklad č. 2

Podnikatel používá k podnikání v roce 2012 dva osobní automobily, které má zařazený v obchodním majetku. První automobil byl pořízen v roce 2009, je odpisován ze vstupní ceny 500.000 Kč zrychleným způsobem a podnikatel jej využívá i k soukromým účelům. Druhý automobil byl pořízen v květnu 2010 a poplatník uplatňuje u tohoto automobilu mimořádné odpisy podle § 30a ZDP ze vstupní ceny 480.000 Kč. Tento automobil používá výlučně k podnikatelským účelům. U obou vozidel podnikatel uplatňuje paušální výdaje na dopravu. Podnikatel vede daňovou evidenci.

Ve zdaňovacím období 2012 může podnikatel uplatnit jako daňové výdaje:

a) u automobilu pořízeného v roce 2009:

- krácený paušální výdaj na dopravu $4.000 \text{ Kč} \times 12 \text{ měsíců} = 48.000 \text{ Kč}$,
- daňový odpis 80 % z částky 80.000 Kč (4. rok odpisování) = 64.000 Kč,
- výdaje na opravy, údržbu, pojištění, dálniční poplatky ve výši 80 % prokázané výše (kromě výdajů na spotřebované PHM a parkovné při pracovní cestě).

b) u automobilu pořízeného v květnu 2010:

- paušální výdaj na dopravu $5.000 \text{ Kč} \times 12 \text{ měsíců} = 60.000 \text{ Kč}$,
- mimořádný daňový odpis $40 \% \times 480.000 \text{ Kč} / 12 \text{ měsíců} \times 5 \text{ měsíců} = 80.000 \text{ Kč}$,
- výdaje na opravy, údržbu, pojištění, silniční daň, dálniční poplatky v prokázané výši (kromě výdajů na spotřebované PHM a parkovné při pracovní cestě).

Příklad č. 3

Podnikatel podnikající ve stavební výrobě poskytnul bezplatně dvěma řídícím zaměstnancům osobní automobil zahrnutý v obchodním majetku k využití pro služební i soukromé účely.

Jednou z omezujících podmínek pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu nebo kráceného paušálního výdaje na dopravu je, že poplatník vozidlo nepřenechá ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě.

Pokud zaměstnanec využívá služební auto pouze k pracovní cestě pro zaměstnavatele, lze uplatnit

u tohoto vozidla paušální výdaj na dopravu. Jakmile však dojde k bezplatnému přenechání služebního vozidla zaměstnavatele jeho zaměstnancům i k využití pro soukromé účely, dochází k přenechání služebního vozidla k jiným než pracovním účelům k užívání jiné osobě. V tomto případě nemůže zaměstnavatel použít u tohoto „manažerského vozidla“ paušální výdaj na dopravu.

Příklad č. 4

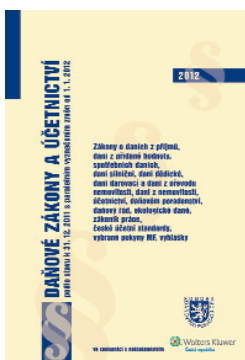
Podnikatel používá k pracovním cestám svůj soukromý automobil nezahrnutý v obchodním majetku. Pro podnikatelské účely najede za rok 2012 celkem 4 500 km z celkového počtu najetých 24 000 km. U osobního automobilu hodlá podnikatel uplatnit paušální výdaj na dopravu.

Podnikatel si může uplatnit do daňových výdajů roku 2012:

- krácený paušál na dopravu ve výši 4.000 Kč x 12 měsíců = 48.000 Kč bez ohledu na skutečně ujeté kilometry soukromým vozidlem pro podnikatelské účely,
- sazbu základní náhrady 3,70 Kč/km, přičemž je nutno vést evidenci jízd prokazující ujetí počtu kilometrů pro pracovní cesty podnikatele za příslušné zdaňovací období. V našem případě se jedná o částku 3,70 Kč/km x 4 500 km = 16.650 Kč.

Podle znění § 25 odst. 1 písm. x) ZDP nelze uplatnit navíc náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty.

Inzerce



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2011 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2012

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.

Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Náhorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Cena publikace je 435 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci lze objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Koží 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na www.wkcr.cz, email obchod@wkcr.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer ČR, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](#). V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Pro rok 2012 garantujeme cenu 415 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Historický vývoj daňové soustavy v ČR – část I. (období 1918–1927)

Ing. Pavel Beer Werdan, daňový poradce, č. osvědčení 2946



V tomto a následujících příspěvcích bych se chtěl zabývat daňovou soustavou od roku 1918 až po rok 1993. Víím, že v dnešní době raději každý ocení radu v oblasti současné daňové soustavy, ale není od věci se blíže seznámit i s naší daňovou historií. Následující „seriál“ spočívá v komplexní rešerši zákonů přímých a nepřímých daní, počínaje rokem vzniku Československa v roce 1918 a přechodu z dřívějšího rakouského práva na nové právo Československé.

Celý seriál je rozdělen do 4 dílů, které oddělují a věrně zobrazují zásadní změny v celé československé historii. Přínos tedy nelze spatřovat v aplikaci do praxe, ale v rámci zájmové, poznávací, pedagogické, ale i vědeckovýzkumné.

1 Úvod

Daňová soustava a daňový systém jsou dva pojmy, které jsou v ekonomické disciplíně často používané, ale každý z těchto pojmů vystihuje jiné hledisko.

Daňovou soustavu bychom charakterizovali jakou souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. V České republice je daňová soustava konstruována dle ekonomických, politických a sociologických vlivů. Z právního hlediska daně řeší jednotlivé daňové zákony. K faktorům podmiňujícím různorodost daňové soustavy patří velikost státu, zapojení státu do mezinárodních integračních procesů (Evropská unie). V daňové soustavě daně můžeme členit podle kritérií v souvislosti na poplatníka (nazývané též dle přesunu), daně přímé, nepřímé.¹ Z rozmanitého členění pouze uvedu např. třídění daní podle vztahu k platební schopnosti poplatníka, podle subjektu, předmětu apod.

Daňový systém je širším pojmem. *Zjednodušeně soustavu daní chápeme jako organizačně a technicky konstituovaný právní systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměňování, vymáhání a kontrolu a systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám.*²

2 Daňová soustava v letech 1918–1927

Se vznikem Československé republiky dne 28. 10. 1918 můžeme konstatovat, že do konce roku 1918 nevznikla

žádná poválečná změna v daňovém systému, kromě strohé zmínky v zákoně č. 11/1918 Sb. z. a n., tzv. **recepčního zákona**. Tento zákon vznikl pouze jako právní akt nově vzniklé republiky vzhledem k zachování souvislosti dosavadního právního řádu se stavem novým, a zároveň aby nenastaly zmatky a byl upraven nerušený přechod k novému státnímu životu. Kromě vyhlášení samostatného státu československého je pro nás pouze zajímavý článek II zákona, který popisuje, že veškeré dosavadní zemské a říšské zákony a nařízení zůstávají prozatím v platnosti. V právním řádu byly tudíž zanechány zejména zákony č. 220/1896 ř. z., o přímých daních osobních (důchodová daň), zákon č. 88/1869 ř. z., o úpravě dani pozemkové, zákon č. 8/1909 ř. z., o dani výdělkové podniků podrobných veřejnému účtování, zákon č. 97/1888 ř. z., o dani z cukru, zákon č. 278/1916 ř. z., o dani ze zapalovadel, zákon č. 95/1888 ř. z., o dani z lihu, zákon č. 55/1882 ř. z., o dani z minerálních olejů a další dílčí daňové zákony. Rozpočtové právo vycházelo z dřívějšího rakouského práva, přičemž základem byla rozpočtová pravidla zavedená ministerstvem financí v roce 1863 a císařským nařízením z roku 1866. Jednotlivé daně procházely úpravou, a to většinou z původních rakousko-uherských norem. Navíc úpravy u mnohých daní byly pouze „kosmetické změny“, naproti jiným, které známe z pozdější doby. Také bylo třeba po 1. světové válce obnovit činnosti finančních úřadů a unifikovat daňový systém. Nutné bylo zjednodušit, zmodernizovat výběr daní, neboť byl upraven pomocí více než 500 legislativních norem.³

¹ Hamerníková, B. a kolektiv. *Veřejné finance. 1. vyd.* Praha : Victoria Publishing, a.s., 1996. ISBN 80-7187-050-1. Hamerníková, B.; Maaytová, A. a kolektiv. *Veřejné finance. 2. aktualizované vyd.* Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-497-0.

² Karfíková, M. Daně a poplatky v Československu v letech 1945–1992. In STARÝ, M. a kolektiv. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009, s. 161-207. ISBN 978-80-87109-15-1.

³ Šíroky, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-413-9.

V nepřímých daních byl přijat zákon č. 658/1919 Sb. z. a n., o všeobecné dani z převodu statků a z pracovních výkonů a o dani z přepychové. Tento zákon můžeme klasifikovat jako předchůdce současného zákona o dani z přidané hodnoty. Zákon nabyl účinnosti 1. 1. 1920. Tento zákon reagoval na náklady spojené s budováním nového státu se vznikem republiky a náklady spojenými s armádou. Dani všeobecné z převodu statků a z pracovních výkonů (hlava první) byly podrobeny úplatné tuzemské převody (dodávky) statků, movitých věcí hmotných (voda, plyn, elektrický proud), práv, komplexů věcí a práv. V dnešní daňové terminologii bychom to mohli nazvat úplatné dodání zboží a poskytnutí služeb. Této dani podléhali podnikatelé, v jejichž podnicích či závodech se dodávka nebo zdanitelný výkon konal, likvidátoři v konkursním řízení, konkurzní správci a dodávky nepodnikatelů (dodávky příležitostně). Daň byla vyměřena z úplaty za dodávku a činila 1 % úplat zdanitelných dodávek. Hlava II. zákona se zabývala přepychovou daní, které byly podrobeny tuzemské dodávky výrobců určitých předmětů, jež stanovil zvláštní seznam, vývoz předmětů, dovoz přepychových předmětů, drobného prodeje všech předmětů, a to opět dle seznamu. Daňovým subjektem byl výrobce, vývozce, tuzemský nabyvatel u dovozu, podnikatel u drobného prodeje a daň činila 10 haléřů z každé koruny úplaty, u výrobců a při dovozu 12 haléřů z každé koruny. Zákon č. 658/1919 Sb. byl zrušen a nahrazen zákonem č. 321/1921 Sb. z. a n., poté změněn zákonem č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové. Zásadní změny nastaly přepisem celého zákona, změnou sazby z 1 na 2 % z úplaty za zdanitelné dodávky a výkony. Sazba ve výši 1 % zůstala u zemědělských výrobků vyjma některých vyspecifikovaných (chmel, ovoce, pekařských a mlýnských výrobků). V dani přepychové byly významné změny v převodu sazby z haléřových hodnot na procentuální hodnoty, byl podrobněji specifikován předmět daně. Daň 10 % se odváděla z drobného prodeje přepychových předmětů, výkonů, dražeb a dodávek nepodnikatelů. Snížená daň 2 % byla určena např. dodávkám a dovozům děl umělců a dodávkám dle seznamu, např. určeným k vědeckým, vyučovacím, bohoslužebným, léčebným, technickým účelům.

Spotřební daně po vzniku nového Československa charakterizovala velká skupina daní (akcíků) vycházejících z jednotlivých zákonů, která po roce 1918 navazovala na rakousko-uherské akcízy. Vedle již zmiňovaného zákona č. 658/1919 Sb. z. a n. se každou novou legislativní aplikací sjednocoval daňový systém v ČSR, neboť v Čechách

a na Slovensku, ale i v Podkarpatské Rusi stále byly odlišné právní normy. Jelikož počet těchto norem byl četný, uvedu pouze zákony dle názvu vzestupně, případně doplněné o nahrazující předpis do roku 1940:

- zákon č. 533/1919 Sb. z. a n., jímž se zavádí všeobecná daň nápojová;⁴
- zákon č. 550/1919 Sb. z. a n., jímž se zavádí daň ze zapalovadel pro Slovensko;⁵
- zákon č. 572/1919 Sb. z. a n., o zvláštní dávce z vína v lahvích;⁶
- zákon č. 643/1919 Sb. z. a n., jímž se ruší nebo mění některá ustanovení zák. o dani z lihu;⁷
- zákon č. 262/1920 Sb. z. n., o dani z masa;
- zákon č. 264/1920 Sb. z. n., o potravní dani na čáře;⁸
- zákon č. 338/1921 Sb. z. n., o dani z vodní síly;
- zákon č. 219/1922 Sb. z. a n., o dani z cukru;⁹
- zákon č. 1/1924 Sb. z. a n., o dani z uhlí;
- zákon č. 168/1930 Sb. z. a n., o dani z piva;
- zákon č. 77/1931 Sb. z. a n., o spotřební dani z minerálních olejů;¹⁰
- zákon č. 86/1932 Sb. z. a n., o zdanění lihu používaného k mísení s jinou pohonnou látkou;
- zákon č. 123/1932 Sb. z. a n., o spotřební dani z droždí;
- zákon č. 38/1933 Sb. z. a n., o dani z elektrických zdrojů záření;
- zákon č. 40/1936 Sb. z. a n., o spotřební dani z přípravků ke kypření těsta;
- zákon č. 41/1936 Sb. z. a n., o spotřební dani z kyseliny octové;
- zákon č. 180/1936 Sb. z. a n., o dani z umělých jedlých tuků;
- zákon č. 248/1937 Sb. z. a n., o dani z limonád, minerálních a sodových vod.

Daňová reforma, zvaná také Englišova reforma,¹¹ začala být připravována v roce 1922 a znamenala úplné oproštění od rakousko-uherského daňového, celního, procesního i trestního systému. Daňově-rozpočtová reforma byla prosazena ve formě dvou klíčových zákonů. První byl zákon č. 121/1926 Sb. z. a n., o státním rozpočtu na rok 1927, kde byly částečně zohledněny Englišovy teoretické úvahy nad systémem veřejných financí. Druhým pilířem reformy veřejných financí byl nový daňový zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, kterým se naprosto změnila struktura a konstrukce přímých daní.¹² Tento zákon byl čtyřikrát novelizován, a to v roce 1927, 1930, 1932 a 1936. Poslední novela reagovala již na světovou hospodářskou krizi. Zákon ruší celou škálu starších zákonů, např. již zmiňovaný

⁴ Doplněn zákonem č. 676/1920 Sb. z. a n., jímž se mění způsob zdaňování piva.

⁵ Původní zákon č. 278/1916 ř. z., o dani ze zapalovadel.

⁶ Původní zákon č. 40/1914 ř. z., o dani ze šumivých vín. Novelizován zák. 677/1920 Sb. z. a n., a nahrazen zákonem č. 233/1926 Sb. z. a n., o dávce ze šumivého vína.

⁷ Původní zákon č. 95/1888 ř. z., o dani z lihu, zákon č. 11/1914, cis. nařízení č. 157/1917.

⁸ Předmětem daně byla doprava poplatného zboží do částí měst Praha, Brno, Bratislava a předměstí a měst s více než 80 tis. obyvatel.

⁹ Původní zákon č. 97/1888 ř. z., o dani z cukru, nařízení ze dne 17. 7. 1899 a zák. čl. XVI z roku 1917. Nahrazen zákonem č. 98/1926 Sb. z. a n.

¹⁰ Původní zákon č. 55/1882 ř. z., o dani z minerálních olejů, a zák. čl. XVIII z roku 1882. Nahrazen zákonem č. 78/1935 Sb. z. a n., o spotřební dani z minerálních olejů.

¹¹ Karel Engliš – ministr financí v letech 1920–1921, 1925–1929, 1929–1931, guvernér Národní banky Československé 1934–1939, rektor Univerzity Karlovy 1947–1948.

¹² Funk, V. Naše berní právo: Základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách. 1934. Vítek, L. Daňová politika České republiky – Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství. 1. vyd. Praha: Ediční středisko ČVUT, 2001. Vencovský, F. K rozpočtové daňové reformě před sedmdesáti lety. Finance a úvěr, 1997, č. 6. Boněk, V. a kolektiv. Historie ministerstva financí. Praha: MFČR, 2005.

zákon č. 88/1869 ř. z., o úpravě dani pozemkové, patent ze dne 23. 2. 1820 o domovní dani, zákon č. 17 ř. z. z roku 1882, jímž se mění zákony o domovní dani, zákon č. 220/1896 ř. z., o přímých daních, apod. Bohužel se vedle reformy přímých daní nepodařilo reformovat nepřímé daně. Konstruktivní systém v podstatě přetrvával i v některých případech až do velké daňové reformy v roce 1993. Tyto daně byly pro státní rozpočet důležité, a to z hlediska fiskálního zájmu na spolehlivém a technicky pohodlném prameni příjmu.¹³

Přímé daně se zákonem č. 76/1927 Sb. z. a n. dělí na dvě základní skupiny:

- a) daň důchodovou
- b) daně výnosové (všeobecnou daň výdělkovou, zvláštní daň výdělkovou, daň pozemkovou, daň domovní, daň rentovou, daň z tantiém a vyššího služného).

Daň důchodová – podrobovala fyzické osoby bydlící v tuzemsku nebo pobývající déle jednoho roku veškerým svým důchodem. Osvobození od daně bylo u hlav cizích států, diplomatů, prezidenta, vojenské a četnické osoby, osoby požívající přídávku ze zranění, důchodů nepřesahujícího 7 tis. Kč, u osob se čtyřmi dětmi 8.200 Kč, s pěti dětmi 9.200 Kč a šesti dětmi 11 tis. Kč. apod. Osvobozeny byly důchody z cizozemských nemovitostí a podniků, služné nebo výslužné, jestliže byly v cizině podrobeny dani důchodové nebo dani stejného druhu a stejným postupem (muselo to platit i recipročně, podobnost můžeme spatřovat v dnešních smlouvách o zamezení dvojího zdanění). Poplatníkem byla hlava rodiny, přičemž základem zdanění byl důchod domácnosti (součet důchodu příslušníků rodiny). Důchod zahrnoval veškeré příjmy v penězích nebo v peněžité hodnotě z pozemků, budov, výdělečných podniků, zaměstnání, ze služebního poměru atd. Daň byla progresivní odstupňovaná 20 různými sazbami. Od důchodu se mohly odečíst veškeré výdaje na dosažení, zabezpečení a udržení důchodu (např. náklady udržovací, provozovací, odpisy, pojistné).

Všeobecná daň výdělková – byly jí podrobeny osoby, které v tuzemsku svým jménem provozovaly výdělečný podnik nebo vykonávaly zaměstnání směřující k dosažení zisku. Základem byl ryzí výtěžek dosažený v podniku. Sazba této daně obecně činila 2,5 % s určitými odchylkami.

Zvláštní daň výdělková – byly jí podrobeny podniky, např. akciové, komanditní, těžební, pojišťovací atd. Základem daně byl ryzí výtěžek dosažený v obchodním období. Daňová sazba byla obecně 8 % (od roku 1930 zvýšena na 9 %), a to z podrobeného ryzího výtěžku. Pro některé odvětví byly výjimky, např. spořitelny s daňovou sazbou 1–4 %.

Daň pozemková – byly jí podrobeny všechny pozemky, jež lze hospodářsky obdělávat (tudíž i pozemky v té době neobdělávané). Základem daně u lesů byl 20násobek, u ostatní půdy 17násobek katastrálního výtěžku, se kterými jsou pozemky zapsány v pozemkovém katastru. Sazba daně činila 2 % zvýšena o zvláštní příspěvek 1,5 %.

Domovní daň – zahrnovala všechny budovy spojené pevně se zemí nebo v zemi zřízené k trvalým účelům i se zastavěnou plochou a nádvořím. Budovy se zdaňovaly buď podle činžovního výtěžku (daň činžovní), nebo dle počtu obytných místností (daň třídní). Dani činžovní byly podrobeny všechny budovy v Praze, Brně, Bratislavě a v léčebných lázeňských místech, kde bylo pronajato více než třetina místností. V ostatních případech jen budovy zcela nebo částečně pronajaté. Daň se vyměřila z nájemného, a to 8–12 % dle obce. Dani třídní byly podrobeny nepronajaté budovy obsahující místnosti obytné nepodrobené dani činžovní. Daň se vyměřovala dle sazebníku, třída I.–X., a roční sazba činila od 5 Kč do 170 Kč. U přepychových budov (např. zámky, vily, lovičí zámky byla zvýšena o 30 %, u chatrných budov v I. a II. třídě zase snížena o 50 %).

Rentovní daň – této dani byl podroben ten, který z majetkových předmětů nebo práv bral požitky (úroky, renty z dlužných úpisů, z půjček, pachtovné apod.) Základem daně byly podrobené požitky a činily různé procentuální sazby, např. 3 % z požitků dani podrobených, 1 % ze zástavních listů (úroky).

Daň z tantiém – požitky, které dostávali členové představenstva akciových, komanditních společností, se zdaňovaly sazbou 10 %. Osvobození bylo po 5 tis. Kč. U služebních požitků, pokud přesahovaly 100 tis. Kč po odečtení srážek, činila daň 3 %.

Daň z obohacení – zahrnovala daň dědickou a daň darovací. Sazba byla silně progresivní od 2 do 55 %. Rozhodující byla výše jmění a příbuzenský poměr mezi nabyvatelem a zůstavitelem.

3 Závěr

Shrneme-li daňový systém po provedené reformě, můžeme rozdělit tento systém do tří základních skupin.

1. Skupina – daně přímé (daň důchodová, všeobecná daň výdělková, zvláštní daň výdělková, daň pozemková, domovní daň, rentovní daň, daň z tantiém)
2. Skupina – daně nepřímé (daň z obratu, daň přepychová, daň spotřební, daň burzovní)
3. Skupina – poplatky (daně z obohacení, výnosy z kolku a poplatků za různé úřední výkony).¹⁴

¹³ Vencovský, F. K rozpočtové daňové reformě před sedmdesáti lety. *Finance a úvěr*, 1997, č. 6, s. 321–333.

¹⁴ Boněk, V. a kolektiv: *Historie ministerstva financí*. Dostupné z WWW: <www.mfcr.cz>, s. 9.

Vencovský, F. Rozpočtová politika – jaká byla, je a bude. *Finance a úvěr*, 1994, č. 8, s. 407–417.

Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rumunskem při podnikání v Rumunsku

Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňová poradkyně, č. osvědčení 2371, PETERKA & PARTNERS, v.o.s., advokátní kancelář

Mgr. Martin Vacek, advokát, č. osvědčení ČAK 10529, vedoucí právník pobočky advokátní kanceláře PETERKA & PARTNERS v Rumunsku



Česká republika a Rumunsko uzavřely dne 8. 11. 1993 v Bukurešti smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku publikovanou pod č. 180/1994 Sb. (dále jen „SZDZ“). Uvedená smlouva se vztahuje v Rumunsku na daň z příjmů fyzických osob, daň ze zisku právnických osob, daň z platů, mezd a jiných podobných odměn, daň z dividend

a daň z příjmů ze zemědělských činností. Cílem našeho příspěvku je upozornit na některá pravidla rumunského daňového práva v návaznosti na SZDZ, s nimiž se mohou setkat čeští daňoví rezidenti, právnické osoby, při podnikání v Rumunsku. Zabývat se budeme vznikem stálé provozovny, dividendami, úroky a licenčními poplatky.

V úvodu bychom chtěli zmínit, že Rumunsko není členským státem OECD. S ohledem na to je nutné upozornit, že ačkoliv SZDZ má strukturu modelové smlouvy OECD, argumentace textem komentáře k této smlouvě nemusí být relevantní.

1 Vztah smlouvy o zamezení dvojího zdanění českého zákona o daních z příjmů a rumunského daňového zákoníku

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rumunskem je v souladu s Ústavami¹ každého ze států součástí jejich právních řádů. Obdobně jako v České republice zákon o daních z příjmů, i rumunský daňový zákoník č. 571/2003 (dále také „rumunský DZ“) stanoví, že pokud Rumunsko uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění s jiným státem a její text je od zákona odlišný, aplikují se ustanovení této smlouvy. Ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění tedy převažují nad ustanoveními rumunského daňového zákoníku.

2 Stálá provozovna

2.1 Stálá provozovna podle SZDZ mezi Českou republikou a Rumunskem

Co je stálá provozovna, definuje článek 5 SZDZ-RO. Označuje za ni trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost, obzvláště místo vedení, závod, kancelář, továrnu, dílnu, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo, kde se těží přírodní zdroje, a rovněž plantáž, farmu, sad nebo vinici.

Za stálou provozovnu se podle SZDZ považuje rovněž staveniště, stavba, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s nimi spojený v případě, pokud realizace některého z nich trvá déle než devět měsíců. SZDZ má tedy o tři měsíce kratší lhůtu pro vznik stálé provozovny z titulu staveniště, než je obvykle sjednáváno ve smlouvách uzavíraných Českou republikou.

¹ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky; Ústava Rumunska publikovaná v rumunské sbírce zákonů pod č. 767 ze dne 31. 10. 2003.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rumunskem považuje za stálou provozovnu i případ, kdy jsou bez trvalého zařízení k podnikání poskytovány na jeho území českým daňovým rezidentem služby. Stálá provozovna vznikne tedy i v situaci, kdy česká společnost poskytuje v Rumunsku služby, včetně konzultačních a manažerských, prostřednictvím najatých zaměstnanců nebo jiných pracovníků po jedno nebo více období přesahující v úhrnu devět měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období. Uvedená lhůta a související vznik stálé provozovny se posuzuje u stejného nebo souvisejícího projektu na území Rumunska.

Tradičně stálá provozovna vznikne i v případě, pokud bude mít česká společnost v Rumunsku závislého zástupce, který zde jedná na její účet a má a obvykle používá plnou moc, která mu dovoluje uzavírat smlouvy jménem této společnosti.

Stálá provozovna podle článku 5 odst. 4 SZDZ naopak nevzniká, má-li česká společnost v Rumunsku:

- zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího české společnosti,
- zásobu zboží, které jí patří, udržovanou pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání,
- zásobu zboží, které jí patří, udržovanou pouze za účelem zpracování jiným podnikem,
- trvalé místo pro podnikání, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro tuto společnost,
- trvalé zařízení pro podnikání, které je českou společností udržováno pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckého výzkumu nebo podobných činností, které mají pro podnik přípravný nebo pomocný charakter a
- prodej zboží patřícího podniku vystaveného v rámci příležitostného, dočasného veletrhu nebo výstavy, který se uskuteční po jejich skončení.

Za stálou provozovnu se nepovažuje ani trvalé místo pro podnikání udržované pouze k výkonu jakéhokoliv spojení činností uvedených v předchozích bodech, pokud celková činnost trvalého zařízení, vyplývající z tohoto spojení, má přípravný charakter.

2.2 Stálá provozovna podle rumunského daňového zákoníku

Rumunský daňový zákoník definuje stálou provozovnu obdobně jako smlouva o zamezení dvojího zdanění. Za stálou provozovnu se považuje trvalé zařízení, jehož prostřednictvím je vykonávána zcela nebo zčásti jeho činnost, a to ať přímo nebo prostřednictvím závislého zástupce. Stálou provozovnou je tak např. místo vedení, pobočka, kancelář, obchod, dílna, staveniště nebo instalační projekt, pokud trvá déle než šest měsíců. Za stálou provozovnu se považuje i místo, kde pokračuje činnost, při níž jsou využívány majetky a pohledávky právnické osoby se sídlem v Rumunsku, která se účastnila přeshraniční fúze.

Stejně jako SZDZ i rumunský daňový zákoník uvádí výjimky, kdy se trvalé zařízení k podnikání daňového nerezidenta umístěné v Rumunsku nepovažuje za stálou provozovnu. Výčet takových případů uvedený v rumunském daňovém zákoníku je obdobný jako v případě SZDZ.

Stálá provozovna českému daňovému rezidentu v Rumunsku tedy vznikne pouze v případě, kdy jsou splněny podmínky uvedené v SZDZ. K tomu, aby vůbec mohl český daňový rezident požadovat aplikaci této smlouvy a jejích výhodnějších ustanovení a lhůt, musí předložit potvrzení o daňovém domicilu vystavené svým místně příslušným finančním úřadem v České republice.

Navíc je třeba počítat s tím, že rumunští daňoví rezidenti, kteří uzavírají smlouvu s daňovým nerezidentem, jejímž předmětem je realizace stavby, montážního projektu, poskytování poradenských služeb, technických služeb či jiných obdobných služeb, mají povinnost oznámit takovou skutečnost svému místně příslušnému finančnímu úřadu a smlouvu u finančního úřadu zaregistrovat do 30 dní od uzavření takové smlouvy. Nesplnění této povinnosti podléhá sankci na straně rumunského plátce. Rumunské finanční úřady jsou tak informovány o možnosti vzniku stálé provozovny českých daňových rezidentů.

2.3 Organizační složka versus reprezentační kancelář

Stálá provozovna může v Rumunsku českému daňovému rezidentu vzniknout jak v případě, kdy tam zřídí trvalé zařízení, tak i bez něj. V případě trvalého zařízení rumunské obchodní právo upravuje dvě možnosti přítomnosti daňových nerezidentů na rumunském území. Jedná se buď o organizační složku, nebo o reprezentační kancelář. Zatímco organizační složka je ve většině případů považována za stálou provozovnu (s výjimkami uvedenými v SZDZ), reprezentační kancelář většinou za stálou provozovnu považována nebude, protože rozsah činností, který může vykonávat, je omezen na marketing a vedlejší a pomocné služby pro svého zřizovatele. Přesto však, jak je uvedeno níže, i reprezentační kanceláře podléhají určitému paušálnímu zdanění v Rumunsku.

2.4 Povinnosti vyplývající ze vzniku stálé provozovny v Rumunsku

Vznikne-li české společnosti v Rumunsku stálá provozovna, je povinen ji zaregistrovat u místně příslušného finančního úřadu.

Výpočet základu daně stálé provozovny vyplývá jak z článku 7 SZDZ, tak z rumunského daňového zákoníku. Stálé provozovně mohou být přičteny pouze výnosy a náklady, které s ní souvisejí. U nákladů musí být navíc respektována ustanovení rumunského daňového zákoníku týkající se daňové uznatelnosti.

Zdaňovací období je kalendářní rok. Lhůta pro podání přiznání je 25. 3. roku následujícího po roce, za nějž se

podává přiznání k dani z příjmů. Daň z příjmů právnických osob ve výši 16 % je splatná ve stejné lhůtě.

V případě, kdy si daňový nerezident zřídí v Rumunsku reprezentační kancelář, je vybírána daň paušální, která činí 4.000 EUR za rok. Daň je hrazena ve dvou splátkách (20. 6. a 20. 12.). Lhůta pro podání přiznání je do konce února následujícího roku po skončení zdaňovacího období.

3 Dividendy

3.1 Dividendy podle SZDZ mezi Českou republikou a Rumunskem

Podle článku 10 odst. 3 SZDZ se dividendami rozumí příjmy z akcií nebo jiných práv s podílem na zisku, s výjimkou pohledávek, jakož i příjmy z práv na společnosti, které jsou podle daňových předpisů státu, v němž je společnost, která je rozděluje, rezidentem, postaveny na roveň příjmů z akcií.

V souladu s článkem 10 odst. 1 a 2 SZDZ mohou být kromě České republiky dividendy vyplácené společností, která je rumunským daňovým rezidentem, zdaněny i v Rumunsku. Maximální sazba srážkové daně, kterou může Rumunsko použít, je-li český příjemce dividend jejích skutečným vlastníkem, je 10 % z hrubé částky dividend.

3.2 Dividendy podle rumunského daňového zákoníku

Rumunsko uplatňuje na dividendy vyplácené daňovým nerezidentům srážkovou daň ve výši 16 %. Při prokázání daňové rezidence v České republice potvrzením vystaveným českým finančním úřadem však uplatní Rumunsko pouze daň ve výši 10 %.

Stejně jako jiné členské státy EU i Rumunsko transponovalo do svého právního řádu směrnicí 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES a směrnice Rady 2006/98/ES. Pokud je příjemcem dividend rezident EHP (tj. EU, Norska, Lichtenštejnska a Islandu), je výplata dividend v Rumunsku osvobozena od zdanění za podmínky, že příjemce dividend se podílí alespoň 10 % na základním kapitálu rumunské společnosti, a to nepřetržitě po dobu alespoň dvou let před výplatou dividend, a jsou-li zároveň splněny další podmínky této směrnice. Za těchto podmínek nebudou dividendy v Rumunsku zdaněny vůbec.

4 Úroky

4.1 Úroky podle SZDZ mezi Českou republikou a Rumunskem

Článek 11 odst. 4 SZDZ definuje úroky jako příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, nebo majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka. Zvláště se pod

pojmem úroky rozumí příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů včetně prémie a odměn spojených s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy. Za úroky pro účely článku 11 se nepovažuje penále za pozdní platbu.

Podle článku 11 odst. 1 a 2 SZDZ úroky mající zdroj v Rumunsku a vyplácené rezidentu České republiky mohou být zdaněny v České republice, mohou však být rovněž zdaněny v Rumunsku. Pokud je ale český daňový rezident skutečným vlastníkem úrokových příjmů, daň v Rumunsku nepřesáhne 7 % z hrubé částky úroků.

Od zdanění v Rumunsku jsou podle odst. 3 článku 11 SZDZ osvobozeny úroky, které pobírá a skutečně vlastní vláda České republiky, místní úřad České republiky, územně správní jednotka státu nebo jakákoliv agentura nebo banka nebo orgán této vlády, nebo jestliže pohledávky rezidenta České republiky jsou zaručeny, zajištěny či přímo nebo nepřímo financovány finanční institucí zcela vlastněnou vládou České republiky za předpokladu, že půjčka, která je zdrojem takových úroků, není na komerční bázi.

4.2 Úroky podle rumunského daňového zákoníku

Rumunsko uplatňuje na úroky vyplácené daňovým nerezidentům srážkovou daň ve výši 16 %. Při prokázání daňové rezidence v České republice však uplatní Rumunsko pouze daň ve výši 7 %.

V případě úroků transponovalo Rumunsko ustanovení směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami.

Podmínky pro splnění osvobození od srážkové daně v Rumunsku jsou:

- rumunská společnost vyplácející licenční poplatky: (i) má formu *societati pe actuini* (akciová společnost), *societati in comandita pe actuini* (komanditní společnost na akcie), *societati cu respondere limitata* (společnost s ručením omezeným) a (ii) podléhá dani ze zisku právnických osob (*impozit pe profit* nebo *impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti*) v Rumunsku a není od této daně osvobozena,
- přijímající společnost, český daňový rezident, je (i) skutečným vlastníkem licenčních poplatků a (ii) má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti či družstva a podléhá dani z příjmů právnických osob,
- k výplatě licenčních poplatků dochází mezi přidruženými společnostmi, kterými se rozumí situace, kdy:
 - první společnost drží na základním kapitálu druhé společnosti přímý podíl nejméně 25 %, nebo
 - druhá společnost drží na základním kapitálu první společnosti přímý podíl nejméně 25 %, nebo
 - třetí společnost drží na základním kapitálu první společnosti i na základním kapitálu druhé společnosti

přímý podíl nejméně 25 % (tedy jedná se o tzv. sesterské společnosti).

Jsou-li splněny a prokázány výše uvedené podmínky, úroky vyplacené českému daňovému rezidentovi, budou zdaněny jen v České republice.

5 Licenční poplatky

5.1 Licenční poplatky podle SZDZ mezi Českou republikou a Rumunskem

Podle článku 12 odst. 1 a 2 SZDZ sice mohou být licenční poplatky mající zdroj v Rumunsku a vyplacené českému daňovému rezidentovi zdaněny v České republice, zároveň však mohou být zdaněny v Rumunsku.

Maximální sazba daně, kterou může Rumunsko vůči českému daňovému rezidentovi, který je i skutečným vlastníkem licenčních poplatků, uplatnit, je 10 % z hrubé částky licenčních poplatků.

Licenčními poplatky se pro účely tohoto článku rozumí platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoli autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a nahrávek pro televizní nebo rozhlasové vysílání, satelitního nebo kabelového přenosu za účelem vysílání pro veřejnost prostřednictvím jakékoli formy elektronických médií; nebo jakéhokoli patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.

5.2 Licenční poplatky podle rumunského daňového zákoníku

Rumunsko uplatňuje na licenční poplatky vyplácené daňovým nerezidentům srážkovou daň ve výši 16 %. Při prokázání daňové rezidence v České republice však uplatní Rumunsko pouze daň ve výši 10 %.

V případě licenčních poplatků transponovalo Rumunsko ustanovení směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi společními osobami. Jsou-li splněny a prokázány podmínky uvedené v bodu 4.2 tohoto článku, licenční poplatky vyplácené českému daňovému rezidentovi budou zdaněny jen v České republice.

6 Zápočet daně uhrazené v Rumunsku

Daň z příjmů právnických osob, kterou český daňový rezident uhradí v souladu se SZDZ v Rumunsku, si může v souladu s článkem 24 této smlouvy český daňový rezident započíst na svou daňovou povinnost v České republice. Částka, o kterou si takto svou daňovou povinnost sníží, však nemůže přesáhnout takovou část české daně z příjmů, která poměrně připadá na příjmy stálé provozovny, které mohly být zdaněny v Rumunsku. Daň zaplacenou v Rumunsku bude český daňový rezident prokazovat potvrzením vystaveným rumunským finančním úřadem.

7 Závěr

Tímto příspěvkem jsme chtěli upozornit na některá vnitřní ustanovení rumunského ZDP, tak jak jsou aplikována v souladu s SZDZ. Cílem nebylo podat vyčerpávající informaci o rumunském daňovém systému, nýbrž upozornit na některá specifická pravidla, s nimiž se může český daňový rezident při podnikání v Rumunsku setkat.

Inzerce



CD – SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2011

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2010.

Cena publikace je 150 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník lze objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Účetní dokumentace ve světě informačních a komunikačních technologií (ICT)

Ing. Gabriela Ďurianová, interní doktorandka katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze



Dosažený pokrok a stále rychlejší vývoj informačních a komunikačních technologií můžeme pozorovat jak v našich soukromých životech, tak i ve fungování obchodních společností, státní sféry, dalších organizací a také ve způsobu komunikace mezi těmito subjekty. Používání internetu a elektronické komunikace považujeme dnes za rutinní aktivitu a bez většího zamyšlení využíváme efektivitu nabízených řešení. Zatímco u soukromého využívání ICT záleží převážně na naší otevřenosti k nabízeným službám a produktům,

účetní jednotky jsou nuceny sledovat při práci s ICT platnou legislativou. Hlavním důvodem je, že přes veškeré výhody práce s ICT jsou zde přítomná rizika, a to rizika kvalitativně odlišná od těch, se kterými jsme pracovali doposud.

Stále větší oblibu v posledních letech představují ve firmách digitální dokumenty. Výhody, které v rámci ICT u digitálních dokumentů lze využívat, jsou například jednoduchá možnost kopírování nebo on-line přístup odkudkoliv, kde existuje přístup k internetu. Digitální dokumenty mají stejnou legislativní váhu jako klasické papírové dokumenty, proto je potřeba pro oba formáty zajistit stejné vlastnosti. Jedná se zejména o zaručení důvěryhodnosti – průkaznosti jednotlivých účetních dokladů, jejich zachování a umožnění čtení. Nevyřešená problematika místa, jako je čitelnost v budoucnosti, neměnnost a jednoznačná identifikace původce dokumentů, jsou v některých ohledech nedostatečně standardizovaná. Možné řešení některých z nich lze najít v právě schvalované novele zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a změně některých zákonů.

1 Typy dokumentů – účetních dokladů s ohledem na jejich využití

Systém evidence všech skutečností, týkajících se vedení účetnictví podniku, má být podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, obsažen v účetních záznamech. V paragrafu 4 odstavci 10 je výslovně povoleno, aby účetní jednotka účtovala za pomoci účetních programů a jiných technických prostředků. Také je možné, aby účetní záznamy nebyly člověku přímo čitelné. Zákon o účetnictví vymezuje jednotlivé formy účetních záznamů: listinnou, technickou anebo smíšenou následovně:

„a) listinná forma je účetní záznam provedený na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými

nebo reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož obsah je pro fyzickou osobu čitelný,

- b) technická forma je účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádajícím pod písmeno a), který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný,*
- c) smíšená forma je účetní záznam v listinné formě obsahující též informace v technické formě pro fyzickou osobu nečitelné, který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný.”*

Je umožněno používání kterékoli z vyjmenovaných forem účetních záznamů, na všechny se nahlíží rovnocenně. Kromě toho, že obsah nebo změny účetních záznamů mají dle zákona o účetnictví stejné důsledky, je zde i stejný požadavek, aby účetní záznam v jakékoliv formě splňoval zákonem vyjmenované náležitosti.

Důležitým požadavkem vzhledem k formě účetních záznamů je jejich důvěryhodnost, nebo lépe řečeno průkaznost. Formálně lze totiž podle zákona již při jediném neprůkazném účetním záznamu považovat celé účetnictví za neprůkazné (§ 8 odst. 4). Je zde také přesně definováno, jak mají vypadat a co mají obsahovat průkazné účetní záznamy. V účetním pojetí lze za průkazný považovat účetní záznam, kterého obsah se shoduje se skutečností (§ 33a). Připojením podpisu k účetnímu záznamu osoba odpovědná za účetní transakci vyjadřuje souhlas s tím, že obsah tohoto záznamu je shodný se skutečností. Tato data

ve spojení s podpisem osoby odpovědné za účetní případ potvrzují shodu se skutečností, která se v podniku udála.

Jednou z náležitostí účetního dokladu je dle § 11 odst. 1 písm. f) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování. Dále je v § 33 odst. 4 vymezeno, co znamená pojem podpisový záznam: „*Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu podle zvláštního právního předpisu, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost*“. Na obě formy podpisového záznamu se přitom pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis. Pojem „zaručený podpis založený na kvalifikovaném certifikátu“ je vyložen v zákoně č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu.

Také zákon o archivnictví reflektuje čím dál intenzivnější používání ICT, kdy definuje, že „*dokumentem je každá písemná, obrazová, zvuková nebo jiná zaznamenaná informace, ať již v podobě analogové či digitální, která byla vytvořena původcem nebo byla původci doručena*“. Digitální neboli elektronický dokument je v internetovém IT-slovníku¹ definován jako „*digitálně zpracovaný dokument, který je možno editovat pomocí počítače. Není fyzicky na papíře, ale je virtuálně uložen v počítačové paměti*“. Pod takovouto definicí si můžeme představit dokument, který byl vytvořen za pomoci počítače a konkrétního programu a dále pak elektronickou cestou odeslán uživateli. Na straně uživatele byl následně opět počítačem přijat a také pomocí programového vybavení zpracován. Naproti tomu analogový neboli v našem případě konkrétně listinný dokument představuje fixně zaznamenaný (napsaný nebo vytištěný) text na papíře.

Existuje vícero forem digitálních dokumentů, přičemž každá má jiné vlastnosti a možnosti dalšího využití. Účetní jednotky často užívají zejména:

- PDF (Portable Document Format) je formát dokumentu, kdy je bez ohledu na použité nástroje a systémy umožněné stejné zobrazení obsahu elektronického dokumentu. PDF dokument je možno dále odesílat elektronickou cestou, jeho další zpracovatelnost informačními systémy je však omezena. Formát PDF, vytvořený společností ADOBE, respektive jeho archivační modifikace PDF/A dnes hraje ústřední roli právě v souvislosti s vedením archivu podnikové dokumentace, a to zejména z důvodu, že se jedná o otevřený formát splňující normu ISO, a také proto, že zachovává elektronický podpis a umožňuje fulltextové vyhledávání.
- XLS a DOC od společnosti Microsoft Office jsou formáty dokumentů vytvořené v tabulkovém (Excel) nebo textovém editoru (Word). Textový dokument je svou zpracovatelností obdobou papírového dokumentu. Na základě specifického nastavení jsou data obsažena

v XLS dokumentech dále zpracovatelná informačním systémem počítače.

- XML (Extensible Markup Language) je dalším formátem digitálních dokumentů, kdy data takto uložená jsou zpracovatelná informačním systémem.

Informace, které obsahují strukturu, jsou vhodné pro další zpracování informačními systémy, zejména pak podnikovým účetním software.

Data uložená v nestrukturovaném dokumentu sama o sobě nepředstavují počítačem zpracovatelnou informaci. Je proto vhodné datům uloženým v dokumentu přiřadit nějaký význam. Mnoho dokumentů lze takto strukturovat. Ty, které již není možno dále strukturovat, je však ještě možno popsat, a to prostřednictvím tzv. metadat. Pod pojmem metadata si lze tedy představit popis jiných dat. V souvislosti s provozováním archivu účetní dokumentace si můžeme představit specifikaci účetních dokladů (jejich obsah, kontext, strukturu) v archivu obsažených.

2 Životní cyklus účetních dokladů

Pro každou účetní jednotku lze práci s dokumenty, včetně účetních dokladů, považovat za jednu z hlavních součástí administrativních procesů. Je na účetní jednotce a jejích směrnicích, jakým způsobem nastaví fungování oběhu účetních dokladů a dalších dokumentů v podniku a zda využije některý z komerčních nabídek týkajících se tzv. ECM Enterprise Content Management². S tím souvisí také rozhodnutí o důležitosti a dalším využití digitalizované účetní dokumentace. V teorii existuje vícero modelů životního cyklu dokumentů, v praxi může docházet k různorodým variantám v rozlišení na jednotlivé typy organizací nebo dokumenty. V krátkosti níže spojíme pohled listinných a elektronických dokumentů v jeden model:

● Vznik (Vyhotovení/Pořízení)

Životní cyklus účetních dokladů a dalších dokumentů začíná jejich vznikem v informačním systému účetní jednotky, nebo jejich přijetím od externího původce. V závislosti na datovém formátu lze přijmout nebo pořídit listinný nebo digitální dokument. Dle rozhodnutí účetní jednotky je přijatý dokument také naskenován. V případě, že byl dokument převeden do digitální podoby, je potřeba ukládat také informaci o vlastním převodu.

● Zařazení/Zpracování

Dále probíhá zařazení (evidence) dokumentů do systému, pokračuje roztříděním a oběhem za účelem schvalování. V rámci tzv. užívání dokumentů dochází v případě účetních dokladů i k jejich zaúčtování v rámci informačního systému.

● Archivace/Likvidace

V rámci výstupní fáze dochází k přípravě a přesunu dokumentů do archivu v souladu s legislativními předpisy a politikou účetní jednotky. Dle požadovaných lhůt archivace je nastaveno datum plánované skartace.

¹ Viz <http://it-slovník.cz/pojem/electronicky-dokument>.

² Správa podnikového obsahu (z anglického ECM) představuje soubor strategií, metod a nástrojů, sloužících k zachycení, řízení, uložení, zabezpečení, zachování a doručení zejména nestrukturovaného obsahu a dokumentů vztahujících se k procesům organizace.

3 Správa účetní dokumentace a problematika její archivace

Úschově účetních záznamů se věnuje § 31 zákona o účetnictví, dle kterého jsou stanoveny konkrétní lhůty jak pro archivaci účetní závěrky, tak i pro účetní záznamy. Je zde také odkaz na uschovu záznamů dle zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, podle kterého se „*finanční dokumenty, účetní záznamy a statistiky podnikatelského subjektu, zejména knihy podvojného účetnictví, účetní závěrky a roční statistické výkazy mají uchovávat a má z nich být umožněn výběr archiválií*“. Mezi problematické oblasti v souvislosti s archivací listinných dokumentů se kromě prostorové náročnosti a náročnosti při zabezpečení těchto prostor řadí i složitost vyhledávání konkrétního dokumentu. Problémem posledních několika let je však také existence dokumentů v digitální podobě, a tudíž existence různých forem účetních dokladů. V souvislosti s tím čeká programátory, zákonodárce a další zainteresované osoby řešení otázek týkajících se zabezpečení a dlouhodobého ukládání dokumentů v těchto formátech.

Cílem navrhované novely zákona č. 499/2004 Sb. je tedy mimo jiné zpřesnit podmínky nakládání s dokumenty v digitální podobě, zejména jejich výběr a ukládání a stanovit jednotný systém samotné archivace dokumentů v digitální podobě. Co se týče aktuální situace ohledně schvalování novely zákona, jeho 3. čtení proběhlo 21. 3. 2012, kdy byl návrh zákona schválen. V současné době byl předložen k dalšímu legislativnímu projednání do Senátu. Předkládaný návrh zákona by měl nabýt účinnosti 1. 7. 2012.

Jako reakci na jedno z problematických míst u digitálních dokumentů a jejich archivace navrhovaná novela zákona o archivnictví v paragrafu 3 uvádí, že: „*V případě dokumentů v digitální podobě se jejich uchováváním rozumí rovněž zajištění věrohodnosti původu dokumentů, neporušitelnosti jejich obsahu a čitelnosti, tvorba a správa metadat náležejících k těmto dokumentům v souladu s tímto zákonem a připojení údajů prokazujících existenci dokumentu v čase. Tyto vlastnosti musí být zachovány do doby provedení výběru archiválií.*“

Používání digitálních dokumentů pro archivaci otvírá téma související s podepisováním takto pořizovaných dokumentů. Doba archivace účetních záznamů se totiž nemusí shodovat s délkou platnosti elektronického podpisu.³ Aby bylo možné zpětně validovat dokument elektronicky podepsaný a uschovaný, je potřebné mít možnost ověřit platnost elektronického podpisu v okamžiku, kdy byl připojen k dokumentu. Jedna z variant, která se nabízí, je např. použití časového razítka,⁴ na základě kterého ověříme, že dokument v daném čase a této podobě existoval, tj. před expirací podpisu se dokument znovu podepíše a opatří časovým razítkem. Potřebné údaje (aktuální datum a čas, číslo časového razítka a identifikaci poskytovatele, který toto razítko vydal) se připojí ke vstupním

datům včetně elektronického podpisu autority časových razítek.

Další problematikou, řešenou i navrhovanou novelou zákona o archivnictví, je problematika převodů dokumentů z listinné formy do elektronické, a naopak. Zatímco digitální PDF dokument podepsaný elektronickým podpisem představuje 100% bezpečný dokument a případný podvod je nejspolehlivěji odhalitelný pomocí funkcionality zabezpečení elektronického podpisu, vytištěná elektronická faktura nesplňuje požadavky průkaznosti pro účetní záznam dle zákona o účetnictví, protože zde podpisový záznam je čitelný pouze v elektronické podobě. Co se týče jeho bezpečnosti, po vytištění má nulovou hodnotu. Navrhovaná novela uvádí řešení: „*Před převedením dokumentu v digitální podobě na dokument v analogové podobě nebo změnou datového formátu dokumentu v digitální podobě ověřit určený původce platnost uznávaného elektronického podpisu, uznávané elektronické značky nebo kvalifikovaného časového razítka, je-li jimi dokument v digitální podobě opatřen, a platnost kvalifikovaných certifikátů, na kterých jsou založeny. Údaje o výsledku ověření a datum převedení dokumentu v digitální podobě na dokument v analogové podobě nebo datum změny datového formátu dokumentu v digitální podobě určený původce zaznamenat a uchová je spolu s dokumentem vzniklým převedením nebo změnou datového formátu.*“

Zároveň by při opačném převodu mělo platit, že: „*dokument v digitální podobě vzniklý převedením z dokumentu v analogové podobě nebo změnou datového formátu dokumentu v digitální podobě opatří určený původce doložkou, která obsahuje údaje týkající se převedení nebo změny datového formátu, podepsanou uznávaným elektronickým podpisem osoby odpovědné za převedení z dokumentu v analogové podobě anebo změnu datového formátu dokumentu v digitální podobě nebo označenou elektronickou značkou určeného původce, a dále opatřenou kvalifikovaným časovým razítkem. Údaje týkající se převedení nebo změny datového formátu stanoví prováděcí právní předpis.*“

4 Závěr

Poslední roky znamenají pro většinu lidí a firem v České republice stále hlubší ponoření se do každodenního spojení s počítačem, internetem a novými technologiemi. Bez zaváhání přijímáme skutečnost, že 21. století se nazývá informačním. V článku je zmapováno, jak reagují na pokrok a stále intenzivnější využívání informačních a komunikačních technologií v podnikové realitě zákonodárné orgány v České republice, a to aktuálně v oblasti pořizování, správy a archivování digitálních dokumentů. Výsledkem úspěšného zavádění nových technologií v oblasti účetní dokumentace by měla být schopnost efektivněji realizovat procesy související s jejich oběhem a zároveň připravit „půdu“ pro bezpečnou a důvěryhodnou dlouhodobou archivaci.

³ Kvalifikované certifikáty, které se používají k vytváření elektronického podpisu, se vydávají s platností na jeden rok.

⁴ Časové razítko představuje datovou zprávu, vydanou kvalifikovaným poskytovatelem certifikačních služeb a která důvěryhodným způsobem spojuje data v elektronické podobě s časovým okamžikem. Zaručuje tedy, že konkrétní data v elektronické podobě existovala nejpozději v daný časový okamžik.



Daň z přidané hodnoty: praktické využití nejnovější judikatury Evropského soudního dvora

Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osvědčení 3191

■ Šestá směrnice – Článek 17 odst. 2 písm. b) – Zdanění zboží dovezeného ze třetí země – Vnitrostátní právní úprava – Právo na odpočet DPH při dovozu – Podmínka – Skutečné uhrazení DPH osobou povinnou k dani

Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 29. 3. 2012, ve věci C-414/10 *Société Veleclair*, <http://eur-lex.europa.eu>.

Článek 17 odst. 2 písm. b) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS musí být vykládán v tom smyslu, že členskému státu neumožňuje podmiňovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty při dovozu předchozím skutečným uhrazením této daně osobou povinnou k dani, je-li naposled uvedená osoba totožná s osobou oprávněnou k provedení odpočtu daně.

Související ustanovení:

- § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Související rozhodnutí:

- C-354/03 *Optigen*,
- C-439/04 a C-440/04 *Kittel a Recolta Recycling*.

Poměrně stručné rozhodnutí Soudního dvora ukazuje na relativně zásadní nedostatek českého zákona o DPH. Ten v případech určitých případů dovozu zboží limituje nárok na odpočet vyměřené DPH způsobem, který je v rozporu s evropskou legislativou.

Francouzská společnost *Veleclair* dovezla jízdní kola. Deklarovala, že jde o dovoz z Vietnamu. Celní orgány tvrdily, že šlo o dovoz z Číny a doměřily clo a DPH (na jízdní kola z Číny bylo uvaleno v době dovozu vysoké anti-dumpingové clo). *Veleclair* s rozhodnutím celnice nesouhlasila a DPH nikdy neuhradila. Po několika letech po uskutečnění dovozu došlo k promlčení závazku z titulu této daně. Přesto společnost *Veleclair* požadovala odpočet DPH. Daňové orgány se bránily s poukazem na to, že nelze nárokovat DPH, která nebyla uhrazena.

Následně se na základě předběžné otázky položené národním soudem zabýval SDEU tím, zda článek 17 odst. 2 písm. b) Šesté směrnice umožňuje členskému státu (zejména vzhledem k rizikům podvodu) podmiňovat

právo na odpočet daně z přidané hodnoty při dovozu tím, aby osoba povinná k dani tuto daň skutečně uhradila.

Nejprve stručně ke stanovisku generálního advokáta Soudního dvora, který dovozoval, že zmiňovaný článek členským státům neumožňuje podmiňovat nárok na odpočet DPH při dovozu zboží jejím uhrazením. Nicméně generální advokát pravděpodobně vnímal jednání společnosti *Veleclair* jako podvodné, proto se pokusil nalézt argumenty i pro svůj další závěr, že osoba povinná k dani musí mít právně vymahatelnou povinnost uhradit příslušnou výši DPH, aby mohla její odpočet vyžadovat. V případě promlčeného závazku by tak dle názoru generálního advokáta společnost *Veleclair* neměla mít možnost DPH na vstupu získat.

Názor SDEU do určitého okamžiku odpovídá závěrům generálního advokáta, v něčem se však zcela míjí. Soudní dvůr vyzdvihl, že Šestá směrnice přiznává nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena. Už ze samotné textace směrnice tak lze dle SDEU dovozovat, že nezáleží na okamžiku uhrazení nárokové daně. Oproti názoru generálního advokáta SDEU neuvádí žádnou možnost, kdy by odpočet daně šlo podmínit její úhradou – je patrné, že promlčení závazku uhradit DPH je dle SDEU pro možnost odpočtu této daně irelevantní. Soud jen obecně poukazuje na to, že pokud by šlo o zneužití práva či o podvodné jednání, nárok na odpočet daně lze odmítnout. To je samozřejmě obecná proklamace, která

rozhodně členským státům možnost podmiňovat odpočet daně jejím uhrazením neotvívá.

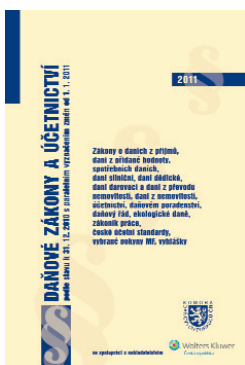
K otázce podvodu se SDEU vyjádřil ještě z další perspektivy. Předběžná otázka mimo jiné vyzdvihovala fakt, že osoba s povinností uhradit DPH a s právem odpočtu je tatáž, a Soudní dvůr byl tážán, zda to nemůže mít vliv na podanou odpověď. K tomu SDEU uvedl, že shodnost osob nijak nezvyšuje riziko daňového podvodu nebo zneužití práva – ba právě naopak, podle něj je princip samovyměření DPH spíše zárukou správného výběru daně.

Z rozhodnutí C-414/10 Sociétés Veleclair je pro praxi podstatná jedna věc: ustanovení § 73 odst. 1) písm. d) českého zákona o DPH je jasně chybné. Podmiňuje totiž nárok na odpočet DPH vyměřené celním úřadem při dovozu

zboží tím, že daň bude uhrazena. Celní úřad přitom plátcům vyměřuje DPH například v situaci, kdy je zboží umístěné ve svobodném skladu spotřebováno nebo použito za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy, při odnětí zboží z celního dohledu, při porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dováženo zboží propuštěno, nebo při nezákonném dovozu zboží.

Lze očekávat, že příští novela zákona o DPH tento nesoulad odstraní. Současná pracovní verze novely zákona o DPH, která by měla být účinná od roku 2013, sice mechanismus odpočtu dovozní DPH až po jejím uhrazení obsahuje, nicméně ve světle rozebíraného rozhodnutí SDEU jej bude potřeba v rámci dalšího přípravného procesu vyjmout.

Inzerce



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 30. 6. 2011 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 7. 2011

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.

Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Náorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Pozor sleva! Původní cena 420 Kč, nyní 100 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci lze objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](#). V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Pro rok 2012 garantujeme cenu 415 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Vybráno ze soudní judikatury správního soudnictví České republiky

Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910

■ Odpočet DPH na vstupu u osobních automobilů do 31. 3. 2009

Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 3. 2012, čj. 8 Af 58/2010-63.

Ustanovení § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. není v souladu s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice Rady, neboť Česká republika zákaz odpočtu s přistoupením k Evropské unii rozšířila. Přísnější právní úprava by byla v souladu se Šestou směrnicí Rady pouze tehdy, pokud by byla obsažena v českém zákoně v období před vstupem České republiky do Evropské unie. Pokud ale byla předmětná právní úprava zavedena zákonem účinným až v době přistoupení České republiky k Evropské unii (zákon č. 235/2004 Sb.), nevztahuje se na ni čl. 17 odst. 6 cit. směrnice a je s touto směrnicí v rozporu.

Související ustanovení:

- § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty.

Související rozhodnutí:

- rozsudek Soudního dvora Evropského společenství (dále též „ESD“) ze dne 22. 12. 2008, C-414/07.

V dané věci se žalobce po celou dobu daňového řízení domáhá přímého účinku čl. 17 Šesté směrnice Rady. Žalobce jak v odvolání, tak i v žalobě namítá, že ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), je v přímém rozporu se Šestou směrnicí Rady, neboť při jeho důsledném dodržování dochází k diskriminaci plátců DPH, kteří používají osobní automobil k výkonu své profese. Žalobce v žalobě namítá, že pro zjištění skutečnosti, zda žalobce má nárok na odpočet DPH v plné výši u přijatých zdanitelných plnění – pořízení osobních automobilů, která použije výhradně pro uskutečnění plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, je nutné ze strany Finančního úřadu v Rakovníku a žalovaného postavit najisto, zda uvedený nárok na odpočet DPH splňuje definici ve smyslu čl. 17 Šesté směrnice Rady, neboť vnitrostátní úprava – § 75 odst. 2 zákona o DPH není zcela v souladu s obsahem této směrnice. Ve skutečnosti se podle žalobce Finanční úřad v Rakovníku a ani žalovaný při svém rozhodování nezabývali otázkou, zda žalobcův nárok na odpočet DPH v plné výši u přijatých zdanitelných plnění – pořízení osobních automobilů, která použije výhradně pro uskutečnění plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, splňuje definici čl. 17 uvedené směrnice. V tom pak žalobce spatřuje opět nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

Žalovaný v odůvodnění svého žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že ve smyslu čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice

jsou členské státy oprávněny zachovat veškerá vyloučení (případně omezení) nároku na odpočet daně ke dni přistoupení ke Společenství (tj. mohou postupovat odchylně od společných pravidel nároku na odpočet daně dle čl. 17 odst. 1 směrnice a nad rámec výjimek dle čl. 17 odst. 7 směrnice), a to v rozsahu, ve kterém byly obsaženy v jejich vnitrostátních předpisech v období před vstupem do Evropské unie.

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, který upravoval uplatňování nároku na odpočet daně v období před přistoupením ke Společenství, v § 19 odst. 4 stanovil, že plátce daně nemá nárok na odpočet daně při nákupu osobního automobilu (a to i formou finančního pronájmu) a při technickém zhodnocení osobního automobilu definovaného ust. § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dle ust. § 19 odst. 5 výše citovaného zákona se pak ustanovení odst. 4 nevztahovalo na nákup osobních automobilů za účelem jejich dalšího prodeje (a to i formou finančního pronájmu) a na nákup osobních automobilů určených na vývoz, pokud je uskutečňován plátcem.

Podle žalovaného pak obdobně zákon o DPH v § 75 odst. 2 stanoví, že plátce daně nemá nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu, a to i při pořízení formou finančního pronájmu a při technickém zhodnocení osobního automobilu dle ust. § 33 zákona o daních z příjmů. Dle ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH se zákaz odpočtu nevztahuje na nákup osobních automobilů plátcem za účelem jejich dalšího prodeje a finančního pronájmu. Zákaz odpočtu se nevztahuje rovněž na pořízení osobních automobilů určených na vývoz plátcem. Plátce však nemá nárok na odpočet daně, pokud osobní automobil pořízený za účelem dalšího prodeje, a to i v případě jeho pořízení formou finančního pronájmu, použije pro účel, u kterého nemá nárok na odpočet daně.

Z výše uvedeného žalovaný usoudil, že ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH shodně neumožňuje uplatnění odpočtu daně u nákupu osobního automobilu jako předchozí právní norma platná před přistoupením České republiky ke Společenství, a proto je Česká republika v souladu s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice oprávněna si zachovat toto vynětí z nároku na odpočet. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobcem vznesená námitka neslučitelnosti ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH a Šesté směrnice je nedůvodná. Žalobcem uplatněný odpočet daně v celkové výši 338.410 Kč související s pořízením předmětných osobních automobilů je v přímém rozporu s ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH.

V rozsudku zdejšího soudu ze dne 1. 11. 2007, čj. 6 Ca 307/2006-54, soud konstatoval, že žalovaný učinil jednoznačný závěr, že ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH je plně v souladu s předpisy platnými pro země EU, v tomto případě s Šestou směrnicí Rady. Soud k tomuto vyslovil, že pokud dospěl žalovaný k tomuto závěru, bylo na místě tomuto tvrzení věnovat zvýšenou pozornost, dbát na to, aby bylo argumentováno konkrétními skutečnostmi, proč a z jakých důvodů toto ustanovení není v rozporu s ustanovením čl. 17 Šesté směrnice Rady a současně, že je třeba se vypořádat i s námitkou, zda byly splněny podmínky přímého účinku směrnice. Součástí správní úvahy pak podle soudu musí být hodnocení konkrétních skutečností vztahujících se k danému případu.

Soud v daném případě shledal, že žalobce opět nedostál své povinnosti řádně a srozumitelně vysvětlit, zda v daném případě byly splněny podmínky přímého účinku předmětné směrnice.

V předmětném sporu jde o věc skutkově spadající do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Přistoupení České republiky k Evropské unii současně vedlo k přistoupení ke společnému systému daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství. Za situace, kdy předmětná věc spadá do období po přistoupení České republiky do Evropské unie a současně se jedná o interpretaci práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně vázán na komunitární právo, je nutné při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty vycházet z principu eurokonformního výkladu.

Soud má v předmětné věci za to, že z porovnání výše uvedených ust. § 19 odst. 4, 5 a 6 zákona č. 588/1992 Sb. a ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH je zřejmé, že pozdější právní úprava (ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH) je přísnější, když v ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH oproti předchozí úpravě uvedené v ust. § 19 odst. 4, 5 a 6 zákona č. 588/1992 Sb. je stanoveno, že plátce však nemá nárok na odpočet daně, pokud osobní automobil pořízený za účelem dalšího prodeje, a to i v případě jeho pořízení formou finančního pronájmu, použije pro účel, u kterého nemá nárok na odpočet daně a současně předmětné ustanovení již neobsahuje přírážku nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu, která byla upravena v ust. § 19 odst. 6 zákona

č. 588/1992 Sb. Soud tedy souhlasí se žalobcem v tom, že ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH není v souladu s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice Rady, neboť Česká republika zákaz odpočtu s přistoupením k Evropské unii rozšířila. Přísnější právní úprava by byla v souladu se Šestou směrnicí Rady pouze tehdy, pokud by byla obsažena v českém zákoně v období před vstupem České republiky do Evropské unie. Pokud ale byla předmětná právní úprava zavedena zákonem účinným až v době přistoupení České republiky k Evropské unii (zákon o DPH), nevztahuje se na ni čl. 17 odst. 6 cit. směrnice a je s touto směrnicí v rozporu.

Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04, pak konstatoval, že počínaje 1. 5. 2004 je každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, pokud je český zákon v rozporu s právem komunitárním.

Jak již rovněž uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13. 11. 2009, čj. 5 Afs 53/2009-63 (dostupný na www.nssoud.cz): *Stěžovatele nelze zcela jistě činit odpovědným za nesprávnou implementaci Šesté směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty, lze jej však na druhou stranu nepochybně činit odpovědným za znalost právních předpisů, Šestou směrnicí nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů in concreto, zde uplatnění přímého účinku Šesté směrnice.*

Judikatura ESD výslovně konstatuje, že se závazným účinkem směrnice by bylo neslučitelné zásadně vyloučit, aby se směrnicí dotčené osoby nemohly dovolat závazků uložených směrnicí. Judikatura ESD tak vytvořila institut tzv. bezprostředního účinku. Jeho cílem je nepřipustit, aby pochybením členského státu trpěla práva jednotlivců. Ti se v případě porušení svých práv, která měla vyplynout z komunitárního práva, mohou dovolat komunitárního práva přímo před národními orgány. Z konstantní judikatury rovněž vyplývá, že členský stát, který nevydal v určené lhůtě prováděcí opatření stanovené ve směrnici, nemůže se vůči jednotlivcům touto skutečností bránit. Povinností členských států tedy je transformovat směrnice do národního právního řádu. I netransformovaná směrnice má přitom bezprostřední účinek.

Přímý účinek směrnice byl popsán ve věci C-41/74 van Duyn, ze dne 4. 12. 1974; byly zde definovány rozhodné skutečnosti pro jeho použití: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Zejména poslední zásada je důležitá, neboť v tomto případě nemůže správce daně využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může.

Z judikatury ESD jednoznačně vyplývá, že všechny orgány členského státu Evropské unie, včetně správních orgánů, mají povinnost vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu se směrnicemi vydanými orgány Společenství a v případě nesouladu vnitrostátních předpisů se směrnicí,

jsou-li splněny podmínky přímého účinku směrnice, aplikovat směrnici přednostně před odlišnou úpravou vnitrostátními právními předpisy. Stát, který nesprávně implementoval příslušnou směrnici, nemůže činit za svoji chybu odpovědným jednotlivce.

Nelze jistě polemizovat s tím, že správce daně je povinen postupovat v souladu se zákonem, nelze však ale opomíjet ani povinnost, která jej stíhá stran eurokonformního výkladu zákona vždy tam, jedná-li se o práva jednotlivců.

Postup žalovaného podle ustanovení, které je neslučitelné s komunitárním právem, není správný.

Soud tedy bez nařízení jednání zrušil žalobou napadené rozhodnutí jednak pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a jednak pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Vybráno ze soudní judikatury správního soudnictví České republiky

JUDr. Ing. Hana Skalická, Ph.D., BA, advokátka, č. osvědčení 12655, advokátní kancelář PETERKA & PARTNERS¹, vyučující Škola Auto Vysoké školy

■ Doměření částek odpovídacích vkladům vložených do podnikání za situace, kdy lhůta pro vyměření daně za období, v nichž byly tyto prostředky získány, již uplynula

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, čj. 8 Afs 26/2011-68, www.nssoud.cz.

Za situace, kdy příjmy a výdaje podnikajícího daňového subjektu zaznamenané v jeho dosavadních daňových přiznáních vnášejí pochybnosti o vkladech vložených do podnikání a o uvedení všech zdaňovatelných příjmů do přiznání, je správce daně oprávněn požadovat, aby daňový subjekt prokázal původ těchto prostředků.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že přistoupení na žalobcovo chápání důkazního břemene by znamenalo, že každý daňový subjekt by v případě nejasného původu příjmů mohl toliko konstatovat, že se jednalo o příjmy získané mimo časový rámec § 47 zákona o správě daní a poplatků a tím bez dalšího zastavit důkazní řízení, a automaticky, tak vyloučit možnost posoudit předmětné částky jako ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů.

Související ustanovení:

- § 7, 7b, 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“),
- § 47, 36 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).

Související rozhodnutí:

- rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 7. 3. 2007, čj. 8 Afs 33/2005-48; ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006-90; ze dne 21. 5. 2007, čj. 8 Afs 16/2005-114; ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006-115,

- nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05; ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 574/08; ze dne 4. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 211/2005-57.

Daňový subjekt, fyzická osoba podnikající na základě živnostenského oprávnění, provedl následující vklady do svého podnikání: 1.822.630 Kč v roce 2005, a dále 2.904.500 Kč v roce 2006. Správce daně při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 a 2006 vyzval daňový subjekt, aby prokázal původ těchto prostředků vložených do podnikání. K tomu daňový subjekt uvedl, že se jedná o prostředky vydělané nebo

¹ Autorka je advokátkou zapsanou u České advokátní komory a u Slovenské advokátní komory. Specializuje se zejména na daňové spory v České republice a Slovenské republice. V současné době působí v advokátní kanceláři PETERKA & PARTNERS a rovněž jako vyučující v Institutu účetnictví a finančního řízení podniku Škola Auto a.s. Vysoké školy.

vypůjčené před rokem 2005 s tím, že jejich původ není povinen správci daně dokazovat, neboť lhůta pro vyměření daně podle § 47 zákona ZSDP za zdaňovací období, v nichž tyto prostředky získal, již uplynula. V návaznosti na další výzvu správce daně daňový subjekt uvedl, že v letech 1986–2004 uspořil částku 1.950.000 Kč. S odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, argumentoval, že informace o jeho daňových povinnostech může správce daně požadovat pouze v časovém rámci vymezeném v § 47 ZSDP. Mohl daňový subjekt s takovou argumentací uspět?

V daňovém řízení daňový subjekt s touto argumentací neuspěl, a to ani u provostupňového, ani druhostupňového správce daně. Finanční úřad daňovému subjektu doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 ve výši 228.584 Kč a za zdaňovací období 2006 mu snížil daňovou ztrátu o částku 543.095 Kč. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům byla ze strany finančního ředitelství zamítnuta.

Daňový subjekt však s výše uvedenou argumentací uspěl u krajského soudu, který vyhověl jeho žalobě. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006-90, krajský soud došel k závěru, že daňový subjekt neměl povinnost prokazovat, že před rokem 1993 disponoval finančními prostředky, které později vložil do podnikání. Podle krajského soudu nelze důkazní břemeno rozšiřovat mimo časový rámec vymezený § 47 ZSDP. Pokud daňový subjekt tvrdí, že se jedná o úspory z minulých let, musí své tvrzení doložit minimálně tím, že existovaly v předcházejícím zdaňovacím období, tj. v roce 2004. Správce daně ve svém rozhodnutí sám uvedl, že daňový subjekt na základě výsledků daňové evidence určitou finanční částkou disponoval již v roce 2004. Správce daně se měl tedy zaměřit na to, zda-li částka vložená do podnikání není skutečným příjmem daňového subjektu podle § 10 ZDP, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Krajský soud tedy zrušil rozhodnutí finančního ředitelství pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

S tím se však nehodlalo smířit finanční ředitelství a podalo proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Správce daně argumentoval zejména tím, že oproti situaci řešené v rozsudku NSS, o který krajský soud své rozhodnutí opíral, se zabýval tím, zda-li částky vložené do podnikání mohly pocházet z úspor daňového subjektu. Daňový subjekt tvrdí, že za 20 let naspořil částku 1.950.000 Kč, kterou použil jako vklad do podnikání v letech 2005 a 2006. Za situace, kdy zůstatek vkladů v daňové evidenci k 31. 12. 2004 činil 1.930.000 Kč, se však správce daně domnívá, že tyto prostředky byly vloženy do podnikání již v roce 2004, a nemohly být tedy vloženy v letech 2005 a 2006. Z toho správce daně vyvozuje, že částky vložené do podnikání v letech 2005 a 2006 nemohly pocházet z úspor daňového subjektu. Správce daně tak prostředky vložené do podnikání v letech 2005 a 2006 posoudil jako příjem ovlivňující základ daně a daňovému subjektu doměřil daň za rok 2005, a za rok 2006 daňovému subjektu snížil daňovou ztrátu. Ohledně argumentu o nezákonném roz-

šiřování důkazního břemene mimo časové vymezení daně § 47 ZSDP správce daně uvádí, že daňový subjekt vyzýval pouze k prokázání skutečností týkajících se kontrolovaných zdaňovacích období, tj. let 2005 a 2006, a to z toho důvodu, že daňový subjekt nemohl finanční prostředky naspořit v období let 1994–2004, neboť dle daňových příznání v těchto obdobích měl daňovou ztrátu.

A jak věc posoudil Nejvyšší správní soud? Podle názoru NSS je třeba ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení odlišovat podnikající daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost uchovávat informace o svých ekonomických aktivitách, a na druhé straně nepodnikatele, který takovou povinnost nemá. I daňový subjekt mohl disponovat příjmy, které nepocházejí z jeho podnikatelské činnosti a které nepodléhají zdanění. Ačkoli § 36 odst. 1 ZSDP by neměl správci daně dávat prostor pro libovolné zjišťování soukromých majetkových poměrů podnikatele a neopodstatněné vyzývání k prokázání zdanění soukromých prostředků tím, že daňový subjekt vložil soukromé prostředky do podnikání, propojil svou soukromou a podnikatelskou sféru.

V posuzovaném případě správce daně vyzval daňový subjekt k prokázání těch skutečností, které samotný daňový subjekt uvedl ve své daňové evidenci, což NSS považuje za zcela legitimní požadavek správce daně. Tím, že správce daně dostatečně vyjádřil své pochybnosti o správnosti údajů uvedených daňovým subjektem, přešlo důkazní břemeno na daňový subjekt. Jinými slovy vzhledem k tomu, že daňový subjekt vlastní podnikatelskou činností nemohl vytvořit zisk v takové částce, kterou vložil v letech 2005 a 2006 do podnikání, byla zcela na místě otázka správce daně, odkud tyto peněžní prostředky pocházejí, a zda-li tyto částky byly nebo nebyly zdaněny. Daňový subjekt však pouze tvrdil, že se jednalo o jeho dlouhodobé úspory shromážděné za pomoci jeho rodiny v letech 1986–2004, tedy ve zdaňovacích obdobích, které nemohly být předmětem daňové kontroly. Daňový subjekt se však vůbec nevyjádřil k pochybnostem správce daně o tom, že jeho dosavadní příjmy neodůvodňují tak vysoké finanční vklady.

Závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, podle něhož je: „rozšíření důkazního břemene mimo časový rámec vymezený v § 47 ZSDP nepřipustným excesem správce daně“, nelze podle NSS na posuzovaný případ aplikovat vzhledem k odlišnosti skutkového stavu. Rozdíl je v tom, že nyní je posuzován případ podnikatele, který má ze zákona povinnost vést daňovou evidenci či účetnictví, a tedy evidovat údaje o činnostech, z nichž byly získány příjmy. Ve výše uvedeném nálezu Ústavního soudu se však skutkově jednalo o situaci, kdy daňový subjekt zapůjčil finanční prostředky obchodní společnosti, ve které byl společníkem, a který byl celý život zaměstnán, nedisponoval živnostenským oprávněním, ani jinak nepodnikal. Tato rozdílná skutková situace vedla NSS k závěru, že správce daně postupoval správně. NSS tedy zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Česko-slovenské fórum 2012

Ing. Michaela Baranyková, kancelář KDP ČR

Ve dnech 16.–17. 4. se v Brně uskutečnil 5. ročník Konference Česko-slovenské fórum 2012. Již tradičně se konference zúčastnili daňoví poradci z České i Slovenské republiky, zástupci Nejvyšších správních soudů a státní správy, také z obou států. Stejně jako v minulých letech byla tématem konference problematika daně z příjmů a DPH.

V úvodu konference vystoupili 1. náměstek ministra financí ČR RNDr. Ladislav Minčíč, CSc., MBA, a generální ředitel sekce daňové a celní Ing. Adrián Belánik, kteří komentovali změny v daňové legislativě, platné od roku 2012. V dalších částech svých příspěvků se věnovali změnám, které budou následovat během následujících let. Konference se také zúčastnili generální ředitel finančního ředitelství Ing. Jan Knížek a Ing. Beáta Uhrínová – zástupkyně ředitele Kompetenčního centra Finančních operací.

RNDr. Minčíč v rámci prezentace nazvané Aktuální vývoj daňové legislativy v České republice představil posluchačům připravované změny v letech 2013 až 2015, které by měly vést především ke snížení administrativní zátěže, zjednodušení daňového systému, vyšší efektivitě daňového systému, dlouhodobé stabilitě a mírnému snížení přímé daňové zátěže. Prezentace byla zaměřena především na tyto oblasti – sazbová novela DPH, důchodová reforma, jedno inkasní místo, další daňové změny.

RNDr. Ladislav Minčíč v úvodu svého vystoupení přednesl to, že doba, která je plná ekonomických i fiskálních problémů, není dobou vhodnou pro provádění koncepčních, strategických a výhledových změn. Jakákoliv tato změna může být devalvována řadou operativních dílčích zásahů, kdy se z důvodů mobilizace rozpočtových fiskálních zdrojů mění různé parametry, a není tak zřejmé, které jsou ty pravé koncepční změny.

Sazbová novela DPH – současná platná právní úprava zakotvila ve dvou krocích sjednocení daně z přidané hodnoty na 17,5 %. V letošním roce máme tedy základní sazbu 20 % a sníženou sazbu 14 %, nicméně už v posledních měsících je diskutováno, že ono sjednocení se přinejmenším odkládá nejméně o tři roky. Během těch tří let budou zachovány dvě sazby, předpokládá se základní sazba 21 % a snížená sazba 15 %. Tento manévr je třeba chápat jako krok související s prováděním důchodové reformy, se zřízením druhého pilíře s tím, že je třeba vytvořit určitou rezervu. Je nutno řešit



situaci, kdy samotné pojistné nestačí na financování penzí. Sazbová novela daně z přidané hodnoty tedy byla především v tomto kontextu.

Zákony přijaté v rámci důchodové reformy na konci loňského roku se ukazují jako nedostatečné a nemohou zajistit fungování druhého pilíře, zejména tu část peněžních toků přisunu do penzijních společností, které by měly být kapitalizovány a v budoucnosti vráceny těm, kteří se rozhodnou spořit formou pojistného na důchodové spoření, právě proto je v legislativní přípravě nový zákon o pojistném na důchodové spoření. Bylo zvoleno takové řešení, kdy finanční správa bude toto pojistné spravovat celé následující období, tedy ne jenom přechodně v průběhu jednoho roku, a to i v podmínkách jednoho inkasního místa.

Jedno inkasní místo se legislativně zakotvilo v závěru roku 2011, byla schválena účinnost balíčku zákonů od r. 2015. O harmonizaci vyměřovacích základů bylo hovořeno již v loňském roce a nepodařilo se jej úplně docílit, v zásadě i s ohledem na mezinárodní kontext základu pojistného a daně z příjmů. Nově se v harmonizaci objevuje také pojistné na důchodové spoření. Ruší se také kontext superhrubé mzdy, kdy je s tímto spojena také korigace sazby daně, která od roku 2014 měla původně být zvýšena na 19 %, v rámci úsporného balíčku je nyní navrhována sazba daně 20 %. V součásti balíčku JIM je i omezení základní slevy na poplatníka. Dále bylo součástí zrušení celé řady osvobození, velmi diskutovanou změnou bylo vypuštění závodního stravování, namísto kterého byla zaimplementována zaměstnanecká sleva ve výši 3.000 Kč. Nyní se však navrhuje schválenou zaměstnaneckou slevu odstranit, a to kvůli pokračujícímu zvýhodnění závodního stravování.

Pokud jde o OSVČ novým základem daně a pojistných bude 100 % hrubého zisku. Cílem je harmonizace daně z příjmů fyzických osob a povinných pojistných. Upravily se sazby pojistného tak, aby nedošlo k sumárnímu zvýšení zatížení OSVČ. Sazba důchodového a zdravotního pojištění bude ve výši 6,5 %.

U daně z příjmů právnických osob dochází v rámci JIM k podpoře výzkumu a vývoje a sjednocení maximálního limitu pro odpočet darů na veřejně prospěšné účely na 10 %.

Součástí souboru novel JIM je i nový způsob zdanění hazardních her, čímž došlo ke zrušení stávajícího systému „daňových asignací“. Zavedení odvodu z loterií a jiných podobných her je s účinností od 1. 1. 2012.

Od roku 2014 se také sníží výše obrátu pro povinnou registraci k DPH z 1 milionu Kč na 750 tisíc Kč.



Součástí balíčku je také třístupňová soustava finančních úřadů, která byla schválena v loňském roce – generální finanční ředitelství, odvolací finanční ředitelství a 15 finančních úřadů, jeden specializovaný finanční úřad. Dále také dvoustupňová soustava celních úřadů.

Nezbytnost dalších legislativních změn schválené právní úpravy k JIM u daní i pojistných je promítnutí rektifikace soukromého práva, transformace daně dědické a darovací do daně z příjmů, upřesnění některých speciálních procesních ustanovení, nový zákon o dani z převodu nemovitostí, nový zákon o dani z nemovitostí, zvýšení sazby daně z tabákových výrobků, implementace práva EU, tj. nutné dosažení minimálních sazeb stanovených směrnicí 2011/64/EU k 1. 1. 2014.

Ing. Belánik pohovořil o záměrech na Slovensku, které vycházejí z předvolebního programu. U daní z příjmů by mělo dojít ke zvýšení sazby daně jak u fyzických, tak u právnických osob z 19 % na úroveň 21 % a možná i vyšší, v této fázi je to stále otázka diskuzí. U fyzických osob se hovoří i o dalším pásmu, kdy by hranice byla 25 %. Mělo by dojít také k přehodnocení výdajových paušálů u OSVČ a vyměřovacích základů. U majetkových daní se uvažuje o zvýšení zatížení daňového břemena, kdy by se mělo přejít na tržní princip, kde by se daň počítala z tržní hodnoty nemovitosti. Tato koncepce by se však týkala jen určitých nemovitostí, především rezidenčního bydlení. U spotřebních daní se počítá se zvýšením sazeb.

Odborná část konference byla tradičně připravena členy odborných sekcí. Za Českou republiku pak patří poděkování Ing. Bc. Jiřímu Nesrovnalovi, Ing. Janu Čapkovi, Ing. Stanislavu Krylovi a Olze Holubové. Slovenská problematika byla prezentována Ing. Richardem Pankem, Ing. Michalem Antalou, Ing. Stanislavou Kockovou a Ing. Milanem Varganem. Nemalé poděkování patří také soudcům Nejvyššího správního soudu ČR JUDr. Barbaře Pořízkové a JUDr. et PhDr. Karlovi Šimkovi, Ph.D., LL.M., a soudcům Nejvyššího soudu SR JUDr. Ivanu Rumanovi a Mgr. Peterovi Melicherovi.

Významnou součástí akce byla i společenská část a příležitost ke komunikaci a navázání kontaktů mezi účastníky. Z prvních ohlasů účastníků je zřejmé, že se konference vydařila a můžeme se těšit na další ročník, který by se měl uskutečnit na jaře příštího roku v Bratislavě.

Kompletní prezentaci RNDr. Ladislava Minčíče, CSc., MBA naleznete [ZDE](#).



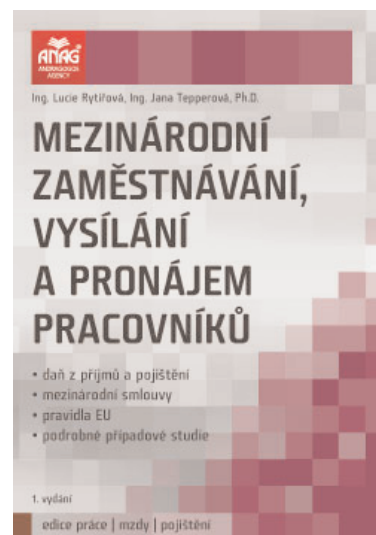
Recenze publikace

Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků

Ing. Lucie Rytířová, Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Zaměstnávání cizích státních příslušníků českými firmami, stejně jako pracovní aktivity českých občanů v zahraničí, jsou v současné době stále častější záležitostí, a přesto jde o problematiku, v níž se jen málokterý zaměstnavatel pohybuje s jistotou a vědomím, že má dostatečný přehled o příslušných zákonných povinnostech, které mezinárodní zaměstnávání upravují. Zvýšení povědomí zaměstnavatelů v tomto směru je jedním ze záměrů nedávno vydané publikace „Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků“ (vydalo nakladatelství ANAG v březnu t. r.). Jejimi autorkami jsou Ing. Lucie Rytířová a Ing. Jana Tepperová, Ph.D., členky Komory daňových poradců.

Publikace podrobně mapuje složitou problematiku mezinárodního zaměstnávání, a to včetně jeho dopadů v oblasti daní a sociálního zabezpečení. Téma je postupně rozebráno z pohledu tří nejčastěji vznikajících zaměstnaneckých struktur: přímého zaměstnání zahraničního zaměstnance v České republice, vysílání zaměstnance a mezinárodního pronájmu pracovní síly. Hlavní přínos publikace spatřuji především v provázanosti oblasti daní a sociálního zabezpečení. Takto průřezové a velmi podrobné zpracování dopadů na jednotlivé zaměstnanecké struktury nebylo dosud v této ucelené podobě k dispozici.



Četné příklady konkrétních situací u přesně specifikovaných pracovněprávních vztahů uváděné přímo v textu jednotlivých kapitol, ale i komplexní případové studie neopomíjející např. plnění zákonných povinností týkajících se rodinných příslušníků, zařazené na závěr jako samostatná část publikace, řešenou problematiku vhodně doplňují a osvětlují. Zkušenost obou autorek z každodenní praxe se pozitivně odráží v jejich schopnosti srozumitelně vyložit neznámou látku tak, aby ji snadno pochopil i začátečník, který se v oblasti mezinárodního zaměstnávání dosud neorientuje. K snadnější práci s knihou přispívá také věcný rejstřík. S poukazem na jejich časté změny nejsou v publikaci zařazeny aktuální verze příslušných formulářů, používaných při plnění popisovaných povinností. Čtenáři však snadno dohledají podle obecných instrukcí aktuální verze formulářů.

Vynikající pomůckou pro hlubší studium problematiky mezinárodního zaměstnávání je autorkami zpracovaný rozsáhlý výčet použitých pramenů, a to jednak seznam české i mezinárodní legislativy upravující mezinárodní zaměstnávání včetně přehledu důležité judikatury v této oblasti, jednak seznam dalších souvisejících dokumentů a internetových odkazů, které se k dané problematice vztahují.

Oceňuji také zařazení srovnávacího přehledu smluv o zamezení dvojího zdanění a smluv o sociálním zabezpečení, které má Česká republika uzavřeny. Z hlediska četnosti pracovních vztahů uzavíraných mezi Českou a Slovenskou republikou hodnotím pozitivně také otištěné vybraných ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi těmito dvěma státy. Praktické využití si jistě najde také česko-anglický slovníček vybraných základních pojmů týkajících se zaměstnávání zahraničních zaměstnanců.

Společné dílo autorského dua Rytířová–Tepperová má potenciál stát se nepostradatelnou oporou všech účastníků pracovních vztahů uzavíraných přes hranice České republiky a nemělo by v knihovně daňového poradce chybět. Publikaci vedle daňových poradců mohou využít i mzdové účetní, personalisté, auditoři, pracovníci státní správy či studenti ekonomických škol. Čtenáři ocení nejen komplexnost publikace, ale i přijatelnou cenu.

Ing. Jiří Nesrovnal
člen Prezidia KDP ČR
daňový poradce, č. osvědčení 1757

Systém účasti na akcích KDP ČR, které byly dříve určeny jen členům Komory, umožňuje účast i spolupracovníkům daňových poradců. Princip se vztahuje na PO i na ostatní kanceláře daňových poradců. Účast na těchto akcích je možná za podmínky, že všechny osoby jsou přihlášeny konkrétním daňovým poradcem. Nadále existují výjimky, jako jsou školení v Nymburku nebo klubová setkání, kde je účast umožněna pouze daňovým poradcům. Systém účasti na kurzech pro veřejnost zůstává beze změn.

▼ Klub DP západočeského regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: Městská beseda, Kopeckého sady 13, Plzeň – malý sál
Termín: 4. 5. 2012, 9:00–13:00 hod.
Přednášející: Ing. Pavel Běhounek, daňový poradce č. 601
Garant: Ing. Radek Bílý, daňový poradce č. 98
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Zkušenosti s daňovým řádem + komunikace se správcem daně pomocí datových schránek – **KAPACITA VYČERPÁNA**

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
Místo konání: Praha, budova K-Centrum, Senovážné nám. č. 23
Termín: 9.–10. 5. 2012, 9:00–18:00 hod.
Přednášející: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce č. 1366, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. David Hubal, daňový poradce č. 2600, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. Marek Piech, daňový poradce č. 984, vedoucí sekce POP, člen sekce správy daní KDP ČR;
Ing. Zdeněk Burda, daňový poradce č. 1865, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce č. 1381, člen Prezidia KDP ČR
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz
Cena: 2.970 Kč

▼ Klub DP libereckého regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: Liberec, Grandhotel Zlatý Lev, Gutenbergova 3, sál Anton Worf
Termín: 11. 5. 2012, 9:00–13:00 hod.
Přednášející: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce č. 1366, člen Prezidia KDP ČR
Garant: Lenka Raginová, daňová poradkyně č. 1504
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Klub DP jihočeského regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: České Budějovice, hotel Budweis, Mlýnská 6, www.hotelbudweis.cz
Termín: 14. 5. 2012, 9:00–15:00 hod.
Přednášející: Ing. Jana Skálová, Ph.D., daňová poradkyně č. 332, člen Prezidia KDP ČR, zkušební komisařka KDP ČR, auditorka
Garant: Jiřina Liláková, daňová poradkyně č. 1958
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Zkušenosti s daňovým řádem + komunikace se správcem daně pomocí datových schránek

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
Místo konání: Frýdek-Místek, hotel Centrum, Na Poříčí 494
Termín: 14.–15. 5. 2012, 9:00–18:00 hod.
Přednášející: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce č. 1366, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. David Hubal, daňový poradce č. 2600, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. Marek Piech, daňový poradce č. 984, vedoucí sekce POP, člen sekce správy daní KDP ČR;
Ing. Zdeněk Burda, daňový poradce č. 1865, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce č. 1381, člen Prezidia KDP ČR
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz
Cena: 2.970 Kč

▼ Klub DP teplického regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: Dům kultury Teplice, Mírové nám. 2950, 415 80 Teplice
Termín: 15. 5. 2012, 9:00–13:00 hod.
Přednášející: Ing. Jiří Jindrák, daňový poradce č. 3889
Garant: Ing. Jana Müllerová, daňová poradkyně č. 1801
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Klub DP východočeského regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: Hradec Králové, Kongresové centrum Aldis, Eliščino nábřeží č. 375, Eliščin sál v přízemí (parkovné 10 Kč/hod.)
Termín: 16. 5. 2012, 9:00–13:00 hod.
Přednášející: Ing. Marek Piech, daňový poradce č. 984, vedoucí sekce POP, člen sekce správy daní KDP ČR
Garant: Bc. Martin Vycpálek, daňový poradce č. 2934
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Zasedání sekce Mezinárodní zdanění a clo

Typ akce: Odborné kolegium
Místo konání: Baker & McKenzie – Klimentská 46, 110 02 Praha 1
Termín: 17. 5. 2012, 13:00–16:00 hod.
Kontakt: Michaela Říčná, tel.: 731 403 498, e-mail: michaela.ricna@kdpcr.cz

▼ Zkušenosti s daňovým řádem + komunikace se správcem daně pomocí datových schránek

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
Místo konání: České Budějovice, hotel Budweis, Mlýnská 6
Termín: 17.–18. 5. 2012, 9:00–18:00 hod.
Přednášející: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce č. 1366, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. David Hubal, daňový poradce č. 2600, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. Marek Piech, daňový poradce č. 984, vedoucí sekce POP, člen sekce správy daní KDP ČR;
Ing. Zdeněk Burda, daňový poradce č. 1865, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce č. 1381, člen Prezidia KDP ČR
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz
Cena: 2.970 Kč

▼ **Regionální klub VYSOČINA**

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
 Místo konání: VÁŇŮV STATEK, Dubovice 21, Pelhřimov, www.vanuv-statek.cz
 Termín: 17. 5. 2012, 9:00–18:00 hod.
 18. 5. 2012, 8:00–12:00 hod.
 Přednášející: Ing. Pavel Běhounek, daňový poradce č. 601;
 Ing. Olga Hochmannová, daňová poradkyně č. 4111
 Garant: Ing. Jiří Dušek, daňový poradce č. 535
 Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ **Národní účetní rada**

Typ akce: Ostatní / nezařazené
 Místo konání: Svaz účetních
 Termín: 21. 5. 2012, 16:00–18:30 hod.
 Kontakt: Michaela Baranyková, tel.: 542 422 321, e-mail: baranykova@kdpcr.cz

▼ **Daň z příjmů v daňových judikátech (včetně judikatury NSS)**

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
 Místo konání: hotel Krystal, José Martího 2/407, Praha 6
 Termín: 21. 5. 2012, 9:00–17:00 hod.
 22. 5. 2012, 9:00–13:00 hod.
 Přednášející: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. 1757, člen Prezidia KDP ČR,
 vedoucí sekce DPPO KDP ČR
 Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz
 Cena: 2.400 Kč

▼ **Klub DP karlovarského a plzeňského regionu**

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
 Místo konání: Mariánské Lázně, hotel Krakonoš, www.hotelkrakonos.eu
 Termín: 22. 5. 2012, 10:00–17:00 hod.
 Přednášející: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce č. 1366, člen Prezidia KDP ČR;
 Vilém Lepil, manažer informatiky KDP ČR
 Garanti: Bc. Blanka Marková, daňová poradkyně č. 127;
 Ing. Radek Bílý, daňový poradce č. 98
 Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ **Klub DP libereckého regionu**

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
 Místo konání: Liberec, Grandhotel Zlatý Lev, Gutenbergova 3, sál Anton Worf
 Termín: 22. 5. 2012, 13:00–17:00 hod.
 Přednášející: JUDr. Ing. Ariana Bučková, daňová poradkyně č. 97, auditorka
 Garant: Lenka Raginová, daňová poradkyně č. 1504
 Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ **Obchodní právo / Přednáška v rámci vzdělávacího cyklu
Právní vzdělávání pro poradenství**

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
 Místo konání: [Právnícká fakulta Masarykovy univerzity](http://Pravnicka.fakulta.Masarykovy.univerzity), Veverí 70, učebna č. 38
 Termín: 25. 5. 2012, 9:00–16:00 hod.
 Přednášející: JUDr. Ing. Josef Šilhán, Ph.D., Katedra obchodního práva Právnícké fakulty
 Masarykovy univerzity v Brně
 Garant: Odbornou garanci za cyklus přednášek převzal prof. JUDr. Karel Marek, CSc. (PrF MU)
 Kontakt: KDP – DATEV, družstvo, Marcela Vaňatková, tel.: 602 767 610, e-mail: info@kdpedatev.cz
 Cena: 1.500 Kč

▼ Zasedání Prezidia

Typ akce: Orgány Komory
Místo konání: Vzdělávací a informační centrum [Floret](#), Průhonice
Termín: 28. 5. 2012, 9:00–12:30 hod.
Kontakt: Šárka Lásková, tel.: 542 422 313, e-mail: laskova@kdpcr.cz

▼ Aktuální problémy uplatňování DPH v roce 2012

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
Místo konání: Praha 1, EuroDanceCenter, Národní třída č. 10 (vchod z ulice Voršílské)
Termín: 28. 5. 2012, 9:00–14:00 hod.
Přednášející: Ing. Václav Benda, specialista v oblasti DPH
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz
Cena: 1.500 Kč

▼ Zasedání sekce Neziskové organizace

Typ akce: Odborné kolegium
Místo konání: Vzdělávací a informační centrum [Floret](#), Průhonice
Termín: 28. 5. 2012, 10:00–14:00 hod.
Kontakt: Michaela Říčná, tel.: 731 403 498, e-mail: michaela.ricna@kdpcr.cz

▼ Zasedání Prezidia a Odborného kolegia

Typ akce: Orgány Komory
Místo konání: Vzdělávací a informační centrum [Floret](#), Průhonice
Termín: 28. 5. 2012, 13:00–15:00 hod.
Kontakt: Michaela Baranyková, tel.: 542 422 321, e-mail: baranykova@kdpcr.cz

▼ Zasedání sekce Účetnictví

Typ akce: Odborné kolegium
Místo konání: Senovážné nám. 23, Praha 1, zasedací místnost č. 254
Termín: 30. 5. 2012, 9:30–13:00 hod.
Kontakt: Michaela Říčná, tel.: 731 403 498, e-mail: michaela.ricna@kdpcr.cz

▼ Zkušenosti s daňovým řádem + komunikace se správcem daně pomocí datových schránek

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
Místo konání: Olomouc, hotel Hesperia, Brněnská 55
Termín: 30.–31. 5. 2012, 9:00–18:00 hod.
Přednášející: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce č. 1366, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. David Hubal, daňový poradce č. 2600, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. Marek Piech, daňový poradce č. 984, vedoucí sekce POP, člen sekce správy daní KDP ČR;
Ing. Zdeněk Burda, daňový poradce č. 1865, člen Prezidia KDP ČR;
Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce č. 1381, člen Prezidia KDP ČR
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz
Cena: 2.970 Kč

▼ Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Typ akce: Ostatní / nezařazené
Místo konání: [Rytířský sál Nové radnice v Brně](#), Dominikánské náměstí 1
Termín: 31. 5. 2012, 10:00–11:00 hod.
Kontakt: Šárka Lásková, tel.: 542 422 313, e-mail: laskova@kdpcr.cz

▼ Seminář pro nové daňové poradce

Typ akce: Ostatní / nezařazené
Místo konání: Sídlo KDP ČR, Kozí 4, Brno, 3. patro, Velká zasedací místnost
Termín: 31. 5. 2012, 11:30–13:30 hod.
Kontakt: Šárka Lásková, tel.: 542 422 313, e-mail: laskova@kdpcr.cz

▼ Klub DP jihomoravského regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: Brno, Kozí 4, 3. patro, Velká zasedací místnost
Termín: 31. 5. 2012, 14:00–18:00 hod.
Garant: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. 1757
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Klub DP středočeského regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: Praha 1, EuroDanceCenter, Národní třída č. 10 (vchod z ulice Voršilské)
Termín: 31. 5. 2012, 15:00–17:00 hod.
Přednášející: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce č. 1366, člen Prezidia KDP ČR
Garant: Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce č. 2
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Klub DP ostravského regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: Ostrava, Mariánské hory, Dům techniky, Mariánské náměstí 480/5
Termín: 1. 6. 2012, 9:00–13:00 hod.
Přednášející: Ing. Jiří Klíma, daňový poradce č. 2969, zkušební komisař KDP ČR
Garant: Ing. Dagmar Beránková, daňová poradkyně č. 1697
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Klub DP ostravského regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: Ostrava, Mariánské hory, Dům techniky, Mariánské náměstí 480/5
Termín: 1. 6. 2012, 14:00–18:00 hod.
Přednášející: Ing. Jiří Klíma, daňový poradce č. 2969, zkušební komisař KDP ČR
Garant: Ing. Dagmar Beránková, daňová poradkyně č. 1697
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Klub DP východočeského regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
Místo konání: Hradec Králové, Kongresové centrum Aldis, Eliščino nábřeží č. 375, Eliščin sál v přízemí (parkovné 10 Kč/hod.)
Termín: 5. 6. 2012, 9:00–13:00 hod.
Přednášející: JUDr. Ing. Václav Pátek, daňový poradce č. 2279, advokát č. 13139
Garant: Bc. Martin Vycpálek, daňový poradce č. 2934
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ První zkušenosti s tzv. VELKOU NOVELOU zákoníku práce 2012, nová pracovnělékařská služba od 1. 4. 2012, daňové souvislosti

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
 Místo konání: Praha 1, EuroDanceCenter, Národní třída č. 10 (vchod z ulice Voršilské)
 Termín: 5. 6. 2012, 9:00–14:00 hod.
 Přednášející: JUDr. Bořivoj Šubrt, člen expertní skupiny MPSV pro přípravu nového zákoníku práce, předseda AKV – Asociace pro rozvoj kolektivního vyjednávání pracovních vztahů, nezávislý odborný poradce v oblasti pracovního práva, vztahů mezi sociálními partnery, zvláště kolektivních smluv a podnikové sociální politiky
 Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz
 Cena: 1.500 Kč

▼ Elektronická komunikace se zaměřením na datové schránky

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
 Místo konání: Praha 1, EuroDanceCenter, Národní třída č. 10 (vchod z ulice Voršilské)
 Termín: 6. 6. 2012, 9:00–15:00 hod.
 Přednášející: Mgr. František Korbel, Ph.D., náměstek ministra spravedlnosti ČR
 Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz
 Cena: 1.500 Kč

▼ Klub DP tepleckého regionu

Typ akce: Vzdělávání – regionální klubová setkání
 Místo konání: Dům kultury Teplice, Mírové nám. 2950, 415 80 Teplice
 Termín: 6. 6. 2012, 9:00–17:00 hod.
 Přednášející: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce č. 1366, člen Prezidia KDP ČR;
 RNDr. Ivan Brychta, daňový poradce č. 1547
 Garant: Ing. Jana Müllerová, daňová poradkyně č. 1801
 Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

▼ Zkušenosti s daňovým řádem + komunikace se správcem daně pomocí datových schránek

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
 Místo konání: Praha, ČSVTS, Novotného lávka 5, www.csvts.cz
 Termín: 7.–8. 6. 2012, 9:00–18:00 hod.
 Přednášející: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce č. 1366, člen Prezidia KDP ČR;
 Ing. David Hubal, daňový poradce č. 2600, člen Prezidia KDP ČR;
 Ing. Marek Piech, daňový poradce č. 984, vedoucí sekce POP, člen sekce správy daní KDP ČR;
 Ing. Zdeněk Burda, daňový poradce č. 1865, člen Prezidia KDP ČR;
 Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce č. 1381, člen Prezidia KDP ČR
 Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz
 Cena: 2.970 Kč

▼ Právo EU – Úvod / Přednáška v rámci vzdělávacího cyklu Právní vzdělávání pro poradenství

Typ akce: Vzdělávání – celorepublikové školení
 Místo konání: [Právnícká fakulta Masarykovy univerzity](http://Pravnická fakulta Masarykovy univerzity), Veverí 70, učebna č. 38
 Termín: 8. 6. 2012, 9:00–16:00 hod.
 Přednášející: Doc. JUDr. Filip Křepelka, Ph.D., Katedra mezinárodního a evropského práva Právnícké fakulty Masarykovy univerzity v Brně
 Garant: Odbornou garanci za cyklus přednášek převzal prof. JUDr. Karel Marek, CSc. (PrF MU)
 Kontakt: KDP – DATEV, družstvo Marcela Vaňatkové, tel.: 602 767 610, e-mail: info@kdpedatev.cz
 Cena: 1.500 Kč

▼ 14. letní sportovní hry

Typ akce: Sportovní akce
Místo konání: Sportovní centrum Nymburk, Sportovní 1802
Termín: 5. 9. 2012, 14:00–22:00 hod.
6. 9. 2012, 9:00–19:00 hod.
7. 9. 2012, 10:00–13:00 hod.
Kontakt: Vratislav Mánek, tel.: 542 422 322, e-mail: manek@kdpcr.cz

Smuteční oznámení

S lítostí Vám oznamujeme, že zemřel pan **FRANTIŠEK VACEK**, daňový poradce č. 153, ve věku nedožitých 82 let.

Dovolujeme si tímto vyjádřit všem pozůstalým a přátelům upřímnou soustrast.



za Komoru daňových poradců ČR
Ing. Radek Neužil, LL.M.
tajemník KDP ČR



Integrované softwarové řešení pro kancelář daňového poradce a auditora

We make business easy

Systém **BMD** se vyznačuje vysokou přizpůsobivostí a kompatibilitou se specifickými potřebami kanceláří daňových poradců a auditorů a splní všechny Vaše požadavky a přání. Těšíme se na Vaši návštěvu (nebo Vás rádi navštívíme ve Vaší kanceláři), abychom společně našli optimální řešení pro Váš obor podnikání.

Jako daňový poradce či auditor máte jedinečnou příležitost – kromě dalších **1.400 daňových a auditorských firem** – plně využít všech výhod našeho řešení.

BMDCONSULT – integrované řešení pro daňové poradce a auditory.

BMDCONSULT obsahuje všechna řešení úkolů typických pro každodenní koloběh Vaší firmy; kromě toho poskytuje vynikající nástroje pro plánování a poradenství.

Nová dimenze ve Vaší evidenci výkonů a jejich fakturaci. Jednoduchá a rychlá evidence výkonů, transparentní a výkonná fakturace, vypovídající a graficky podporované sestavy jakož i dotazový generátor.

Integrujte Váš Customer Relation Management do všech oblastí Vaší kanceláře. Užijte si komfortu, mít k dispozici všechny informace o Vašich zákaznících na jedno kliknutí.

Využijte výhod celkové integrace s finančními moduly od firmy **BMD**.

**WE MAKE
BUSINESS
EASY!**



BMDSYSTEMHAUS GmbH
Mag. Jaroslav Svoboda
Mobil: 604 382 479
E-mail: svoboda@bmd.at
Web: www.bmd.com/cz



KIT s. r. o.
Ing. Jana Weissová
Tel.: 731 654 361
E-mail: weissova@kit.cz
Web: www.kit.cz

www.bmd.com

BMD Systemhaus GmbH
ve Steyru, Vídni, Salzburgu
BMD GmbH Mnichově
BMD Systemhaus Švýcarsko AG
ve Frauenfeldu
BMD Rendszertárs Kft.
v Budapešti
BMD Business Solution s.r.o.
v Bratislavě

Přihláška na vzdělávací akce KDP ČR



Daňový poradce má možnost (mimo určitých akcí – např. klubová setkání či Nymburk) přihlásit i další osoby, zejména své spolupracovníky.

termín	akce	jméno účastníka	stravování (ano/ne)*	ubytování (ano/ne)*

* Je zajišťováno pouze na vybraných akcích.

číslo osvědčení: _____ jméno, příjmení, titul: _____

telefon: _____ e-mail: _____

fakturační adresa: _____

(fakturační adresa je závazná pro dané akce a nelze ji měnit)

IČ: _____ DIČ: _____

poznámka: _____

(specifické požadavky na ubytování, stravování a další upřesnění)

Přihlášky můžete zasílat elektronicky na www.kdpcr.org v sekci Portál vzdělávání, případně poštou na adresu KDP ČR nebo faxem. Vyplněním a zasláním této přihlášky udělujete souhlas se zpracováním zde poskytnutých osobních údajů Komorou daňových poradců ČR v souladu se zákonem č. 101/2000 Sb. pro realizaci objednaných služeb a marketingové účely a se zasláním účetních dokladů elektronickou cestou. Více informací Vám poskytnou pracovníci kanceláře KDP ČR na tel. čísle 542 422 311. Přihláška je univerzální, vyplňujte pouze údaje, které se vztahují ke konkrétní akci.

Komora daňových poradců ČR, P. O. Box 121, 657 21 Brno 2, tel.: 542 422 311, fax: 542 210 306, www.kdpcr.cz, e-mail: kdpcr@kdpcr.cz

Objednací lístek na publikace

Název publikace/ks:

Číslo osvědčení:

Jméno, příjmení, titul:

Fakturační adresa:

IČO:

DIČ:

Poštovní adresa:

Telefon:

E-mail:

Datum:

Poznámka:

Objednací lístek můžete zaslat poštou na adresu: KDP ČR, P. O. Box 121, 657 21 Brno, faxem: 542 210 306, e-mailem: kdp@kdp-cr.cz, případně si publikace můžete objednat elektronicky na: <http://www.kdp-cr.cz/default.asp?nDepartmentID=7&nLanguageID=1>

Knihy vám budou zaslány poštou nejpozději do 10 dnů od objednání. K ceně bude přiučtováno poštovné.

Více informací vám poskytnou pracovníci kanceláře Komory na tel. čísle 542 422 311.

Vyplněním a zasláním této objednávky uděluji souhlas se zpracováním zde poskytnutých osobních údajů Komoře daňových poradců ČR v souladu se zákonem č. 101/2000 Sb. pro realizaci objednaných služeb a marketingové účely a se zasláním účetních dokladů elektronickou cestou.



e-Bulletin

5

2012

Komory daňových poradců České republiky

elektronický měsíčník

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: kdp@kdpcr.cz, www.kdpcr.org, www.kdpcr.cz

IČ: 44995059

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Zasláním příspěvku ke zveřejnění poskytují autoři souhlas k jeho elektronickému publikování.

Datum rozeslání e-Bulletinu: 2. května 2012

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:

Wolters Kluwer ČR, a. s.

U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wkcr.cz

redakce: Andrea Doušová, Romana Dvořáková



Wolters Kluwer
Česká republika