

## UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 14.12.2011

### Daň z příjmů

#### **339/14.09.11 Uplatňování DPH v případě nepeněžních vkladů a souvislosti v oblasti účetnictví a daně z příjmů právnických osob**

#### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**Předkládá:** Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

#### **Úvod**

Cílem příspěvku je vyjasnit uplatnění DPH v případě nepeněžitých vkladů a dopady uplatnění DPH na účetnictví a daň z příjmů.

Podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o DPH („ZDPH“), se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu také považuje vložení majetkového vkladu v nepeněžité podobě ve hmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně. Obdobná úprava týkající se vložení majetkového vkladu v nepeněžité podobě v nehmotném majetku je uvedena v ustanovení § 14 odst. 3 písm. f) ZDPH.

Od 1. dubna 2011 byl novelou č. 47/2011 do ZDPH zaveden nový institut ručení za daňový nedoplatek na DPH. Rádi bychom Vás požádali o vyjasnění praktické aplikace společné a nerozdílné odpovědnosti za splnění daňové povinnosti vkladatelem a nabyvatelem a o potvrzení rozdílu oproti ručení za daňový nedoplatek na DPH. Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že ke dni vkladu jsou vkladatel i nabyvatel registrováni jako plátcí daně, vkladatel při pořízení vkládaného majetku uplatnil plný nárok na odpočet daně, nabyvatel má plný nárok na odpočet daně na vstupu a jak vkladatel, tak i nabyvatel mají sídlo v České republice.

#### **1. Analýza institutu společného a nerozdílné odpovědnosti vs. ručení za nezaplacenou daň**

Společná a nerozdílná odpovědnost za splnění daňové povinnosti byla do ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH doplněna bodem č. 41 zákona č. 302/2008 Sb. s účinností od 1. ledna 2009. Z textu důvodové zprávy k tomuto bodu novely ZDPH není zřejmé, z jakého důvodu byla povinnost ke splnění daňové povinnosti rozšířena i na nabyvatele vkladu. Dále důvodová zpráva nespecifikuje, zda toto ustanovení mělo do ZDPH zapracovávat čl. 205 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice“), který umožňuje, aby členské státy stanovily, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Termín „ručení“ se objevuje v českém a slovenském znění Směrnice. V některých jiných zněních Směrnice (např. anglickém, francouzském, italském a polském) se objevuje termín „společná odpovědnost“. Podle názoru předkladatele nemá žádná jazyková verze Směrnice přednost před ostatními a pokud je některé verzi použit termín

Otázku vkladů řeší Směrnice v čl. 19, podle kterého členské státy v případě převodu souhrnu majetku nebo jeho části jako vkladu do obchodní společnosti mohou mít za to, že nedošlo k dodání zboží. Podle čl. 193 Směrnice je daň povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202. Možnost členského státu stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, která obdržela nepeněžitý vklad, není ve Směrnici uvedena.

Ze Směrnice tedy není možné usuzovat na význam předmětného ustanovení v § 13 a § 14 ZDPH, neboť Směrnice nezná společnou a nerozdílnou odpovědnost více osob za splnění povinnosti odvést daň. Směrnice pouze v čl. 205 umožňuje, aby členské státy zapracovaly do národní legislativy institut ručení. Společná a nerozdílná odpovědnost za splnění povinnosti a ručení za splnění povinnosti jsou však právně dvě odlišné kategorie a nelze je zaměňovat.

Pokud společnou odpovědnost stanoví ZDPH, pak jde o odpovědnost nad rámec Směrnice (která umožňuje pouze akcesorický vztah ručení), ale dotčené osoby (vkladatel, příjemce) ji mohou využít ve svůj prospěch, neboť zde není žádný rozpor se Směrnicí. Nelze však společnou odpovědnost vykládat ve světle čl. 205 Směrnice, tedy považovat ji za ručení nabyvatele za splnění daňové povinnosti vkladatele, která vkladateli v souvislosti s vkladem vznikla.

Společná a nerozdílná odpovědnost ke splnění daňové povinnosti je stanovena také v § 5b odst. 2 ZDPH, podle kterého členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. V tomto případě je odpovědnost širší než v § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH, kde je odpovědnost omezena pouze na splnění daňové povinnosti vzniklé v souvislosti s vkladem majetku. I z úpravy společné odpovědnosti jednotlivých členů skupiny DPH vyplývá, že všichni odpovídají společně, nikoliv že ostatní členové skupiny ručí na splnění daňové povinnosti, ke které je povinen pouze její zastupující člen. Pokud tedy ZDPH používá termín „společná a nerozdílná odpovědnost“, pak tento termín musí mít pro celý ZDPH stejný význam.

Společná a nerozdílná odpovědnost nemá v ZDPH stanovena bližší pravidla. Stejně tak tomu je i v ostatních daňových předpisech, které stanoví společnou a nerozdílnou odpovědnost více osob za splnění daňové povinnosti - § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, § 3 odst. 5 a § 8 odst. 5 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, § 4 odst. 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

Vzhledem k absenci právní úpravy týkající se společné a nerozdílné odpovědnosti za splnění právní povinnosti ve veřejnoprávních předpisech je nutno podle mého názoru vycházet z úpravy společné a nerozdílné odpovědnosti v soukromém právu. Podle § 511 odst. 1 občanského zákoníku jestliže je právním předpisem nebo rozhodnutím soudu stanoveno, nebo účastníky dohodnuto, anebo vyplývá-li to z povahy plnění, že více dlužníků má témuž věřiteli splnit dluh společně a nerozdílně, je věřitel oprávněn požadovat plnění na kterémkoli z nich. Jestliže dluh splní jeden dlužník, povinnost ostatních vůči věřiteli zanikne.

---

„ručení“ a v jiné „společná odpovědnost“, mělo by se vycházet ze smyslu a účely úpravy uvedené ve Směrnici, kterým je podle názoru předkladatele rozšíření okruhu osob, které mají (primární nebo sekundární) odpovědnost za úhradu daně spolu s primárním daňovým dlužníkem.

Z výše uvedeného plyne, že v případě vkladu může daňovou povinnost splnit vůči správci daně jak vkladatel, tak i příjemce, a jestliže povinnost splní kterýkoliv z nich, pak daňová povinnost druhého vůči správci daně zanikne.

Otázku splnění daňové povinnosti vůči správci daně si mohou vkladatel a nabyvatel vyřešit ve smlouvě o vkladu. Takováto dohoda nemá vliv na oprávnění správce daně vyžadovat splnění daňové povinnosti jak po vkladateli, tak i po nabyvateli, neboť upravuje pouze vzájemný vztah mezi dvěma subjekty soukromého práva a nikoliv jejich vztah ke správci daně<sup>2</sup>.

Pokud by si strany podíl na dluhu smluvně neurčily, pak by to znamenalo, že každá z nich má ve smyslu § 511 odst. 2 občanského zákoníku povinnost uhradit druhé straně polovinu z částky uhrazené daně, neboť jde o soukromoprávní vztah mezi těmito dvěma subjekty, pro který ZDPH nemá samostatnou zvláštní právní úpravu. Pokud by daň uhradil vkladatel, pak by měl mít nárok, aby mu nabyvatel uhradil polovinu zaplacené daně. Vyrovnaní mezi vkladatelem a nabyvatelem ZDPH neřeší, neboť jde o soukromoprávní vztah mezi vkladatelem a nabyvatelem. Pokud si strany ve smlouvě o vkladu, případně v jiné smlouvě, určí, že povinnost uhradit DPH vztahující se k předmětu vkladu má nabyvatel, který zároveň uplatní nárok na odpočet této daně, a nabyvatel tuto daň uhradí, pak tak činí svým jménem a na svůj účet. Vkladateli z této smlouvy neplyne žádný příjem, neboť neuhrazená daň nevstupuje do pořizovací ceny podílu ve společnosti, která vklad nabývá.

Přiznat daň má dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH povinnost vždy plátce, který zdanitelné plnění uskutečnit, tj. vkladatel.

Pokud § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH uvádí, že vkladatel i nabyvatel odpovídají za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně, pak podle názoru předkladatele se termínem „daňová povinnost“ myslí daň na výstupu vyplývající z uskutečněného zdanitelného plnění ve formě nepeněžitého vkladu.

To znamená, že společná a nerozdílná odpovědnost se vztahuje pouze k platbě daně, nikoliv k jejímu přiznání.

### **1.1. Dílčí závěr**

Institutu společné a nerozdílné odpovědnosti definovaný v § 13 odst. 4 písm. f) / § 14 odst. 3 písm. f) ZDPH je aplikovatelný pouze v případě nepeněžitých vkladů a opravňuje správce daně požadovat na kterémkoliv subjektu úplné splnění daňové povinnosti. Tomu odpovídá samostatné oprávnění vkladatele i nabyvatele tuto daň jako svoji vlastní daňovou povinnost svým jménem a na svůj daňový účet uhradit.

Přiznat tuto daň má vždy pouze vkladatel. Pokud daň uhradí nabyvatel, nemůže ji správce daně již dále vymáhat na vkladateli. Nabyvatel tuto daň hradí jako svoji vlastní daňovou povinnost, nikoliv jako daňovou povinnost vkladatele. Dohoda mezi nabyvatelem a vkladatelem o tom, kdo daň uhradí, je vůči správci daně neúčinná.

---

<sup>2</sup> Podle § 241 daňového řádu je dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese namísto daňového subjektu zcela nebo zčásti jiná osoba, není vůči správci daně účinná.

Ručení za nezaplacenou daň definované v § 109 ZDPH je správce daně oprávněn uplatnit na jakémkoliv zdanitelné plnění, u kterého správce daně prokáže existenci skutečností podle § 109 ZDPH. Ručení však nelze uplatnit v případě nepeněžitých vkladů, neboť vkladatel i nabyvatel jsou oba primárními daňovými dlužníky.

## 2. Dopady z hlediska účetnictví

Režim společné odpovědnosti a ručení v oblasti DPH nemá žádný přímý odraz v účetních předpisech. Proto je třeba, aby na základě obecných účetních principů a pravidel účetnictví zohledňovalo vznik práv a povinností vyplývajících z titulu společné odpovědnosti, resp. ručení za splnění daňové povinnosti.

### 2.1. Společná odpovědnost u nepeněžitých vkladů

Vzhledem k tomu, že k převodu vlastnictví mezi vkladatelem a nabyvatelem dochází na základě smlouvy o vkladu, předpokládá se, že tato smlouva může upravit mezi stranami (bez vlivu na jejich povinnost vůči správci daně), kdo splní povinnost uhradit dlužnou daň. Pokud by k této dohodě nedošlo, pak by o tomto závazku museli účtovat obě smluvní strany a teprve na základě úhrady jednou z nich by druhá strana svůj daňový závazek odúčtovala zpět (a případně zaúčtovala uplatněný regres).

Způsob účtování by měl vycházet z toho, že DPH by v případě plného nároku na odpočet měla být neutrální daní, pokud jde o výsledek hospodaření<sup>3</sup>. To znamená, že bez ohledu na to, zda daň uhradí převodce nebo nabyvatel, neměla by u žádného z nich být zaplacená daň výnosem nebo nákladem.

Pokud v případě vkladu do základního kapitálu uhradí DPH převodce, pak navrhuji následující způsob účtování:

**Varianta 1** – strany se dohodly, že DPH uhradí převodce<sup>4</sup>, nabyvatel nárokuje odpočet v plné výši, hodnota vkladu určena znalcem ve výši 200 včetně DPH (základ daně 167, daň 33), zůstatková cena vkladu u vkladatele je 100. Předmětem vkladu je movitá věc.

Operace	Převodce (MD/D)	Nabyvatel (MD/D)
Hmotný majetek (předmět vkladu)	110 022/xxx	
Oprávkou dlouhodobého hm. majetku	10 xxx/082	
Uzavření smlouvy o vkladu a předání předmětu vkladu nabyvateli	100 378/082	167 022/419
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	110 082/022	
Uplatnění DPH na výstupu	33 061/343	33 343/419

<sup>3</sup> Výjimkou jsou například bezúplatná plnění, kdy je plátce povinen odvést daň na výstupu a příjemce plnění je oprávněn nárokovat odpočet této (nezaplacené) daně. To však není případ nepeněžitých vkladů, kdy vkladatel buď obdrží jako protihodnotu nový obchodní podíl nebo se vkladem hodnota jeho existujícího obchodního podílu zvýší.

<sup>4</sup> Pro zjednodušení předpokládáme, že podíl převodce na společném závazku z titulu DPH je zanedbatelný.

Úhrada DPH správci daně	33 343/221	
Uplatnění nároku na odpočet		33 221/343
Zápis zvýšení ZK do OR	100 061/378	200 419/411

**Varianta 2** – strany se dohodly, že DPH uhradí a nárokuje v plné výši nabyvatel, hodnota vkladu určena znalcem ve výši 167 bez DPH<sup>5</sup> (daň 33).

<b>Operace</b>	<b>Převodce (MD/D)</b>	<b>Nabyvatel (MD/D)</b>
Hmotný majetek (předmět vkladu)	110 022/xxx	
Oprávký dlouhodobého hm. majetku	10 xxx/082	
Uzavření smlouvy o vkladu a předání předmětu vkladu nabyvateli	100 378/082	167 022/419
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	110 082/022	
Uplatnění DPH na výstupu	33 343.1/343.2	
Uplatnění nároku na odpočet		33 343.2/343.1
Zápis zvýšení ZK do OR	100 061/378	167 419/411

Uvedené způsoby účtování vyjadřují ekonomické dopady vkladu, včetně uplatnění DPH. V případě, kdy daňovou povinnost splní nabyvatel (tzn., že DPH uplatní a zároveň ji vynárokuje zpět), pak se o tuto DPH vlastní kapitál nabyvatele nezvyšuje.

**Varianta 3** – strany se dohodly, že DPH uhradí převodce na daňový účet nabyvatele a nabyvatel uplatní nárok na odpočet v plné výši. Pro zachování neutrality se převodce a nabyvatel zároveň dohodnou, že nabyvatel vrácené DPH přepošle zpět na účet převodce. Hodnota vkladu určena znalcem ve výši 167 bez DPH (daň 33) tato hodnota je rovněž uvedena v související smlouvě o vkladu a v rozhodnutí valné hromady nabyvatele o zvýšení základního kapitálu. To znamená, že v okamžiku úhrady daně převodcem mu zároveň vznikne (soukromoprávní) pohledávka vůči nabyvateli ve výši uhrazené daně.<sup>6</sup>

Tato varianta nejlépe vystihuje ekonomickou podstatu a vůli stran při nepeněžitým vkladu mezi plátcí, neboť umožňuje, aby se zaplacená DPH vrátila zpět na vkladatele, tzn. žádná ze stran navíc k nepeněžitému vkladu nic nepřidá a ani navíc neobdrží hotovost ve výši daně nad rámec hodnoty vkladu určené znalcem.

<b>Operace</b>	<b>Převodce (MD/D)</b>	<b>Nabyvatel (MD/D)</b>
Hmotný majetek (předmět vkladu)	110 022/xxx	
Oprávký dlouhodobého hm. majetku	10 xxx/082	

<sup>5</sup> Podle názoru předkladatel lze, aby znalec v souladu s § 59 odst. 3 obchodního zákoníku stanovil hodnotu vkladu ve výši bez DPH. Tento přístup odpovídá ekonomické realitě, kdy ve variantě 2 hradí DPH na vstupu a uplatňuje související nárok na odpočet DPH nabyvatel, zatímco ve variantě 1 hradí DPH na výstupu vkladatel, zatímco nárok na odpočet uplatňuje nabyvatel.

<sup>6</sup> Podle názoru předkladatele dohody převodce a nabyvatele o vypořádání DPH souvisejícího s nepeněžitým vkladem neodporuje regulaci vkladu dle § 59, § 109 (pro s.r.o.), resp. § 163a ObchZ (pro a.s.). Protože hodnota vkladu je určena bez DPH a ve stejné výši je tento vklad použit na zvýšení základního kapitálu, neznamená to, že hodnota vkladu je nižší, než je povinnost společníka ke splacení upsaneho vkladu, ani že hodnota vkladu je vyšší a dochází k vrácení rozdílu ve smyslu § 163a odst. 3 ObchZ.

Uzavření smlouvy o vkladu a předání předmětu vkladu nabyvateli	100 378.1/082	167 022/419
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	110 082/022	
Uplatnění DPH na výstupu (závazek) a souv. pohl. za nab.	33 378.2/343	
Uplatnění nároku na odp. DPH (pohl.) a souv. záv. vůči vklad.		33 343/379
Úhrada DPH správci daně	33 343/221	
Uplatnění nároku na odpočet		33 221/343
Vyrovnaní DPH mezi vkladatelem a nabyvatelem	33 221/378.2	33 379/221
Zápis zvýšení ZK do OR	100 061/378.1	167 419/411

## 2.2. Dílčí závěr – společná odpovědnost

Podle názoru předkladatele jsou všechny tři varianty uplatnění DPH z hlediska ZDPH přípustné.

**Varianta 1** – DPH přízná a zaplatí na svůj daňový účet vkladatel, nabyvatel uplatní nárok na odpočet DPH.

**Varianta 2** – DPH přízná vkladatel, nabyvatel zaplatí DPH na svůj daňový účet a zároveň uplatní nárok na odpočet. Uhrazením DPH nabyvatelem dochází k zániku daňové povinnosti vkladatele vůči správci daně. Protože tato situace není v ZDPH procesně řešena a došlo by u vkladatele i nabyvatele k diskrepanci mezi přiznanou a zaplacenou daní (daňovou povinností), měl by nabyvatel a/nebo vkladatel informovat správce daně o tom, že přiznanou DPH hradí nabyvatel na svůj daňový účet. Lze postupovat analogicky tak, jak je uvedeno v § 109a odst. 2 ZDPH pro případ zvláštního zajištění daně.

**Varianta 3** – DPH přízná vkladatel a zaplatí ji na daňový účet nabyvatele a zároveň mu ve výši zaplacené daně vznikne pohledávka vůči nabyvateli, vkladatel uplatní nárok na odpočet DPH a zároveň má ve výši odpočtu závazek vůči vkladateli. Protože tato situace není v ZDPH procesně řešena a došlo by u vkladatele i nabyvatele k diskrepanci mezi přiznanou a zaplacenou daní (daňovou povinností), měl by nabyvatel a/nebo vkladatel informovat správce daně o tom, že přiznanou DPH hradí nabyvatel na svůj daňový účet. Lze postupovat analogicky tak, jak je uvedeno v § 109a odst. 2 ZDPH pro případ zvláštního zajištění daně.

Podle názoru předkladatele jsou všechny tři výše uvedené varianty účtování o DPH při nepeněžitém vkladu přípustné a vyplývají z dohody stran o tom, kdo uhradí daňovou povinnost a jakým způsobem dojde případně mezi stranami ke vzájemnému vyrovnání.

Všechny navržené varianty vyjadřují ekonomickou podstatu příslušné transakce a respektují vůli stran vyjádřenou ve smlouvě o vkladu o tom, kdo ponese břemeno DPH. Tato smlouva je sice vůči správci daně při nesplnění daňové povinnosti neúčinná, pokud je však daňová povinnost v souladu se smlouvou uhrazena, pak ji musí správce daně respektovat.

## 2.3. Ručení

V případě ručení musí účetnictví převodce i nabyvatele respektovat subsidiární a akcesorickou podstatu závazku ručitele. To znamená, že v případě úhrady daně ručitelem musí účetnictví zohlednit také vznik nového závazku z titulu regresu ručitele vůči původnímu dlužníkovi. Na

rozdíl od společné odpovědnosti je zda vždy pouze jeden primární dlužník a strany se smluvně nemohou dohodnout, že z ručitele jako sekundárního dlužníka se stane společný a nerozdílný primární dlužník.

Na druhé straně však tento nový závazek by neměl mít vliv na to, že DPH by z hlediska výsledku hospodaření měla být neutrální jak u plátce daně, tak i u ručitele.

Ručitel sice uhradí dlužnou daň za plátce, na druhé straně však tato DPH je součástí ceny, kterou má ručitel zaplatit plátcovi za přijaté plnění.

Pokud tedy ručitel uplatní vůči plátcovi regres z titulu zaplacené daně, může vůči této pohledávce plátce namítat svoji pohledávku vůči ručiteli z titulu nezaplacené části kupní ceny. Pokud není lhůta pro platbu odložena, pak lze tyto pohledávky vzájemně započíst, neboť obě tyto pohledávky mají soukromoprávní charakter a lze je případně smluvně převádět na třetí osoby.

Pro účely účtování není podstatné, zda ručitel bude postupovat podle § 109a ZDPH a uhradí daň na daňový účet poplatníka sám, nebo zda bude tato úhrada provedena na základě výzvy správce daně. Podle mého názoru lze o závazku ručitele vůči finančnímu úřadu a související pohledávce vůči poplatníkovi účtovat na straně ručitele pouze rozvahově, tzv. bez vlivu na jeho hospodářský výsledek. Pokud již ručitel plátce celou cenu vč. DPH zaplatil, pak mu vůči plátcovi vznikne nová pohledávka ve výši zaplacené DPH.

Pokud by nebylo pravděpodobné, že regresní pohledávka ručitele za hlavním dlužníkem bude uhrazena, pak je ručitel povinen vytvořit (daňově neúčinnou) opravnou položku v souvislosti s reálnou možností budoucího odpisu této pohledávky. Pokud se ručitel rozhodne neuplatňovat vůči primárnímu plátcovi DPH regres, pak DPH zaplacenou z titulu ručení zaúčtuje přímo do svých (daňových) nákladů.

**Příklad:** Příjemce uhradí na základě ručení DPH ve výši 33 za plnění v celkové ceně 200 (základ daně 167, daň 33) a uplatní vůči plátcovi regres.

<b>Operace</b>	<b>Převodce (MD/D)</b>	<b>Nabyvatel (MD/D)</b>
Prodej zboží	167 311/604	167 112/321
DPH na výstupu	33 311/343	33 343/321
Uplatnění nároku na odpočet		33 221/343
Uplatnění daně z titulu ručení		33 315/343
Zaplacení daně z titulu ručení		33 343/221
Uplatnění regresu		33 343/325
Zápočet	33 325/311	33 321/315

#### **2.4. Dílčí závěr - ručení**

Vzhledem k tomu, že společná odpovědnost a ručení představují různé formy zajištění daně, musí se tedy současně lišit i způsob jejich zaúčtování, jak u vkladatele, tak u nabyvatele. Na rozdíl od společné odpovědnosti vzniká vždy regresní pohledávka ručitele vůči primárnímu dlužníkovi, která musí být zachycena v účetnictví obou subjektů.

### **3. Dopady z hlediska daně z příjmů**

### **3.1 Zákonná úprava**

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemá vlastní úpravy daňových dopadů společné odpovědnosti dlužníků za splnění závazků ani daňových dopadů ručení u hlavního dlužníka a u ručitele. Na základě § 23 odst. 2 a odst. 10 ZDP by se pro zjištění základu daně mělo vycházet z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví.

### **3.2 Dílčí závěr**

Jak se zřejmé z výše uvedeného návrhu účtování, úhrada daně z titulu společné odpovědnosti ani úhrada daně z titulu ručení a následný regres by neměly mít vliv na výsledek hospodaření. Z tohoto důvodu by uplatnění institutu společné odpovědnosti ani ručení pro účely DPH nemělo mít žádné přímé dopady v rámci daně z příjmů.

Pokud se DPH zaplacená z titulu ručení stane nákladem, pak je tento náklad plně daňově uznatelným na základě § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, neboť tato daň není v § 25 ZDP specificky uvedena jako daňově neuznatelný náklad. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu pak plyne, že náklady uvedené § 24 odst. 2 ZDP již není třeba testovat na daňovou uznatelnost podle § 24 odst. 1 ZDP, ale bez dalšího jde o daňově uznatelné náklady.

## **4. Závěr**

Navrhuji, aby byla potvrzena správnosti výše uvedených závěrů, a to z hlediska DPH, účetnictví a daně z příjmů.

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

#### **K úvodu, tj. z pohledu úpravy DPH**

I když důvodová zpráva k novele zákona o DPH platné od 1.1.2009 neuvádí na základě jakých důvodů byl institut společné a nerozdílné odpovědnosti za splnění daňové povinnosti do ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) zapracován, je zřejmé, že tímto byly poznatky z praxe, kdy vkladatel daň přiznal, ale neodvedl a nabyvatel uplatnil nárok na odpočet.

Společná a nerozdílná odpovědnost za splnění povinnosti a ručení za splnění povinnosti jsou nesporně dvě odlišné právní kategorie (instituty). Nedomníváme se však, že v daném případě je zakotvení společné a nerozdílné odpovědnosti v ZDPH nad rámec směrnice.

Ačkoli jinak lze ve výchozích bodech s rozbořem v části 1 příspěvku v zásadě souhlasit, zůstává tu výhrada ke striktnímu konstatování v dílčím závěru pod bodem 1.1., a to, že nabyvatel hradí daň, za kterou odpovídá společně a nerozdílně, jako svoji vlastní daňovou povinnost. V případě, že nabyvatel dotčenou daň uhradí, činí tak na osobní účet vkladatele vedený u příslušného správce daně vkladatele. Nabyvatel tuto daňovou povinnost nepřiznává. Pokud daň uhradí, činí tak z titulu své společné a nerozdílné odpovědnosti, kterou sdílí s vkladatelem v rovině platební. Lze doporučit, aby nabyvatel v případě, že se rozhodne tuto daňovou povinnost uhradit, zaslal správci daně vkladatele sdělení k platbě, tj. uvědomil tohoto správce daně, že zaslal na ODÚ vkladatele úhradu daňové povinnosti vyplývající z majetkového vkladu ve smyslu § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH.

#### **K bodu 2. Dopady z hlediska účetnictví**

Dílčí výhrady k navrhovanému způsobu účtování.

## **Část 2.1. a 2.2. – Společná odpovědnost**

### **Varianta 1.**

PŘEVODCE – souhlas s navrženým způsobem účtování

NABYVATEL – souhlas s navrženým způsobem účtování.

### **Varianta 2.**

PŘEVODCE - nesouhlas s navrženým způsobem účtování neboť navrhovaného postupu účtování nevyplývá, že DPH je u PŘEVODCE přiznána, jak se o této povinnosti zmiňuje předkladatel s odkazem na ZDPH a tuto povinnost přiznat daň potvrzuje i GFŘ z pohledu úpravy ZDPH. Převodcem přiznaná avšak nezaplacená DPH by měla být zaúčtována na účet pohledávky souvztažně s účtem závazků (platební povinnost z titulu DPH splní nabyvatel).

NABYVATEL – nesouhlas s navrženým způsobem účtování. Účtováno bude s ohledem na zápis v obchodním rejstříku. U nabyvatele by dále mělo být účtováno o závazku vzniklého z titulu úhrady DPH zdanitelného plnění přiznaného převodcem, kterou hradí nabyvatel souvztažně s účtem pohledávky.

K poznámce pod čarou 6 – ve smyslu textu citovaného ustanovení obchodního zákoníku hodnota vkladu odpovídá částce, která bude zaúčtována na účet 411 v závislosti na zápis o zvýšení základního kapitálu v obchodním rejstříku.

### **Varianta 3.**

PŘEVODCE – souhlas a navrženým způsobem účtování.

NABYVATEL – nesouhlas s navrhovaným způsobem zaúčtování zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Účtováno bude s ohledem na zápis v obchodním rejstříku.

K poznámce pod čarou 7 - ve smyslu textu citovaných ustanovení obchodního zákoníku hodnota vkladu odpovídá částce, která bude zaúčtována na účet 411 v závislosti na zápis o zvýšení základního kapitálu v obchodním rejstříku.

Výše uvedené způsoby účtování vycházejí z platných účetních předpisů a postupů účtování (Českých účetních standardů). Ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů se účetní jednotka může od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody je povinna uvést v příloze účetní závěrky.

## **Část 2.3. – Ručení**

Bude-li zvolen způsob ručení, pak navrhujeme postupovat ve smyslu níže uvedeného. Souhlas s částí týkající se problematiky ručení s tím, že o závazku ručitele vůči finančnímu úřadu a související pohledávce vůči poplatníkovi se na straně ručitele účtuje rozvahově, tzn. bez vliv na výsledek hospodaření a pokud již ručitel celou cenu včetně DPH zaplatil, pak mu vůči plátc

vznikne nová pohledávka ve výši zaplacené DPH včetně možnosti tvorby daňově neúčinné opravné položky.

Nesouhlas s tím, že pokud ručitel nebude uplatňovat vůči primárnímu plátcí regres vzniká mu daňový výdaj (náklad). V případě, že pohledávku (DPH) nebude ručitel uplatňovat vůči plátcí, pak se jedná o daň zaplacenou za jiného poplatníka, která ve smyslu § 25 odst. 1 písm. r) ZDP není daňovým výdajem (nákladem).

Navrhovaný způsob účtování z pohledu NABYVATELE neodpovídá textu daného příkladu, kdy je uvedeno, že se jedná o pohledávku vůči původnímu dlužníkovi neodvedeného DPH, když však u něj o žádné pohledávce z titulu odvedeného DPH účtováno není.

### **K bodu 3. Dopady z hlediska daně z příjmů**

#### **Část 3.2. Dílčí závěr**

Souhlas se závěrem předkladatele v prvním odstavci. Nesouhlas se závěrem předkladatele ve druhém odstavci. Ustanovení ZDP neupravuje uznání zaplacené daně z přidané hodnoty z titulu společné odpovědnosti nebo ručení jako daňového výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Citované ustanovení umožňuje uplatnit jako daňový výdaj (náklad) daň z převodu nemovitostí zaplacenou ručitelem, nelze jej ale uplatnit tak, jak navrhuje předkladatel. Dle našeho názoru by pro účely daní měly být akceptovány účetní postupy s odkazem na § 23 odst. 10 ZDP, a ty představují pouze rozvahové operace. Navíc ustanovení § 24 odst. 7 ZDP uvádí mimo jiné, že u společníka, který je plátcem DPH, lze nabývací cenu podílu na obchodní společnosti, není-li tato plátcem DPH, zvýšit o částku odvedené DPH vztahující se k vloženému majetku.