

Tvoříme základy

Mandantenbrief Česká republika

Informace o právu, daních a ekonomice v České republice

Vydání: Duben 2017 · www.roedl.cz



Právnická firma
roku 2012–2016

Obsah:

Právo aktuálně

- > Změna právní úpravy vyslání zaměstnanců – nová výzva pro compliance
- > Právo krátce

Daně aktuálně

- > Závazné posouzení ke stanovení základu daně stálých provozoven
- > Legislativa
- > Daně krátce
- > Judikatura

Ekonomika aktuálně

- > Zastavte výrobu!... Chystá se inventura. Zásady řádného provádění inventarizace v praxi

Rödl & Partner Intern

- > Akce / Připravujeme pro Vás: duben–červen 2017

> Změna právní úpravy vyslání zaměstnanců – nová výzva pro compliance

Thomas Britz, Rödl & Partner Praha

Úvodem

- > Česká republika reaguje na směrnici Evropské unie o vyslání pracovníků v rámci poskytování služeb. S tím jsou spojeny zásadní změny ve vnitrostátní právní úpravě.

Původní unijní rámec úpravy vyslání pracovníků v rámci Evropské unie poskytuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES ze dne 16. prosince 1996 o vyslání pracovníků v rámci poskytování služeb (dále jen „směrnice o vyslání“). Dle této směrnice je vysláním situace, kdy zaměstnavatel vyšle svého zaměstnance na území jiného členského státu, kde zaměstnanec dočasně koná práci pro třetí subjekt, ovšem po celou dobu tohoto vyslání trvá původní pracovní poměr.

Podle směrnice o vyslání jsou členské státy povinny zajistit, aby vysílající zaměstnavatelé poskytli zaměstnancům vyslaným na území těchto členských států alespoň základní pracovní podmínky tak, jak jsou stanoveny příslušnou právní úpravou členského státu, ve kterém je práce vykonávána (např. minimální délka dovolené, minimální mzda; v České republice je tato otázka upravena v § 319 zákoníku práce).

Za účelem lepšího prosazení směrnice o vyslání a podle jeho vlastních slov „za účelem předcházení, zamezení a boje proti zneužívání a obcházení příslušných pravidel, kterého se dopouštějí podniky, které nekalým nebo podvodným způsobem využívají výhod volného pohybu služeb“ přijal Evropský parlament a Rada tzv. „prosazovací“ směrnici Evropského parlamentu a Rady 2014/67/EU ze dne



Zdroj: archiv Rödl & Partner

15. května 2014 o prosazování směrnice 96/71/ES o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb a o změně nařízení (EU) č. 1024/2012 o správní spolupráci prostřednictvím systému pro výměnu informací o vnitřním trhu („nařízení o systému IMI“) (dále jen „prosazovací směrnice“).

Jádrem prosazovací směrnice jsou následující body:

- > identifikace skutečného vyslání pracovníka;
- > předcházení zneužívání institutu vyslání (toto zneužívání spočívá zejména ve využití společností, které jsou v domovském státu ekonomicky neaktivní, tzv. letter box companies / Briefkastenfirmen);
- > zlepšený přístup k informacím pro širokou veřejnost;
- > užší vzájemná mezistátní spolupráce členských států včetně mezistátní asistence při doručování rozhodnutí o sankcích či pokutách a jejich vymáhání;
- > jednotné správní požadavky a kontrolní opatření a inspekce;
- > jednodušší prosazování ochrany práv vyslaných pracovníků;
- > usnadnění podávání stížností;
- > zajištění mechanismů, díky kterým budou veškeré nároky vyslaných pracovníků na odměnu uspokojeny;
- > odpovědnost zaměstnavatele, ke kterému je pracovník vyslán, za závazky vysílajícího zaměstnavatele vůči zaměstnanci v subdodavatelských řetězcích.

Prosazovací směrnice měla být do národních právních řádů implementována do 18. června 2016. Ačkoliv například v Polsku a na Slovensku zvládli zpracovat návrh zákona implementujícího prosazovací směrnici a ten také schválit tak, aby nabyl účinnosti právě v poslední den lhůty pro implementaci, České republice dvouletá implementační lhůta nestačila a zákon týkající se zapracování prosazovací směrnice byl přijat teprve nyní a obsahuje následující změny.

Změnou zákona o zaměstnanosti došlo k úpravě informací, které má zaměstnavatel povinnost o vyslaných pracovnících shromažďovat. Evidence údajů vyslaných zaměstnanců je administrativně méně náročná než administrativa spojená s evidencí údajů **občanů Evropské unie**, jejich rodinných příslušníků a rodinných příslušníků občana České republiky a občanů třetích zemí a cizinců zaměstnaných v České republice napřímo. Dále je v zákoně o zaměstnanosti zakotvena povinnost mít v místě pracoviště **kopie dokladů prokazujících existenci pracovního vztahu i co se vyslaných zaměstnanců** týče, a to včetně překladu do českého jazyka. Doposud byla přitom tato povinnost stanovena pouze pro kmenové zaměstnance. S touto úpravou pak souvisí zavedení nové skutkové podstaty přestupku a správního deliktu.

Implementací prosazovací směrnice pak byl zasažen také zákon o inspekci práce. V zákoně uveřejněném 30. března 2017 ve Sbírce zákonů pod č. 93/2017 se zakládá nová kompetence orgánů **inspekce práce**, které mají **kont-**



Zdroj: archiv Rödl & Partner

rolovat dodržování právních předpisů ve vztahu k vyslaným zaměstnancům, také jsou výslovně uvedeny skutečnosti, které mají orgány inspekce práce konkrétně posuzovat. Dále zákon zavádí pravidla kontroly a správní mezistátní spolupráce při vysílání zaměstnanců. Nová je především **povinnost součinnosti evropských orgánů inspekce práce**, povinnost oznámení (doručování) rozhodnutí o udělení sankce ze strany orgánu inspekce práce z jiného evropského státu nebo vymáhání pokuty nebo jiné sankce uložené členským státem Evropské unie.

Stranou přitom nezůstal ani zákoník práce, ve kterém novela zakotvuje pravděpodobně nejzásadnější změnu, které implementace prosazovací směrnice přináší. Jedná se o **ručení osoby, ke které byl zaměstnanec vyslán** zaměstnavatelem usazeným v jiném členském státu Evropské unie, **za výplatu mzdy tomuto vyslanému zaměstnanci do výše minimální mzdy**, příslušné nejnižší úrovně zaručené mzdy **a příplatků za práci přesčas**, a to za předpokladu, že tato mzda nebyla zaměstnanci vysílajícím zaměstnavatelem uhrazena. Ručení je však podmíněno tím, že vysílajícímu zaměstnavateli byla za nevyplacení mzdy pravomocně uložena sankce. Česká úprava je v tomto ohledu přísnější než prosazovací směrnice a jde nad její rámec, neboť prosazovací směrnice ručení požadovala pouze pro vyslání v oboru stavebnictví.

Převážná část novely, kterou je implementována prosazovací směrnice, nabyla účinnosti dnem 1. dubna 2017.

Vaše kontaktní osoba:



JUDr. Thomas Britz

advokát a Rechtsanwalt
Associate Partner

Tel.: +420 236 163 740

E-mail: thomas.britz@roedl.cz

> Právo krátce

Pozor na informační povinnost vyplývající ze zákona o evidenci tržeb

Téma elektronické evidence tržeb, tzv. „EET“, je v současné době ve společnosti velmi diskutovaným. Méně už je však ve středu mediálního zájmu informační povinnost, která vyplývá ze zákona o evidenci tržeb pro obchodníky, kteří mají dle tohoto zákona povinnost své tržby evidovat. Těmto obchodníkům zákon předepisuje mít na místě, na kterém k realizaci evidovaných tržeb dochází, viditelné a čitelné oznámení o tom, že jejich tržby podléhají evidenci, a o tom, že je obchodník povinen vystavit zákazníkovi účtenku.

Zákon přímo uvádí text oznámení, které má být vyvěšeno, a to pro variantu běžné evidence ve znění: „Podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen vystavit kupujícímu účtenku. Zároveň je povinen zaevidovat přijatou tržbu u správce daně online; v případě technického výpadku pak nejpozději do 48 hodin.“ Pro případ, že obchodník eviduje tržby ve zjednodušeném režimu, pak předepisuje zákon oznámení ve znění: „Podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen vystavit kupujícímu účtenku. Příjemce tržby eviduje tržby ve zjednodušeném režimu, tzn. je povinen zaevidovat přijatou tržbu u správce daně nejpozději do 5 dnů.“

Kontakt: lucie.siebertova@roedl.cz
martina.pumprlova@roedl.cz

> Závazné posouzení ke stanovení základu daně stálých provozoven

Petr Tomeš, Klára Kudlíková, Rödl & Partner Praha

Úvodem

- > Otázce zdanění stálých provozoven daňových nerezidentů, respektive způsobu určení jejich základu daně, se věnuje nové ustanovení v § 38nd zákona o daních z příjmů. Připravovaná novela (uveřejněná ve Sněmovním tisku č. 873) předpokládala účinnost k 1. dubnu 2017.

Dosavadní tuzemská právní úprava se této otázce blíže nevěnuje, proto mezi daňovými subjekty panuje určitá nejistota, jak správně stanovit základ daně u stálých provo-

zoven. Novela zákona nabízí poplatníkům možnost obrátit se v této věci na správce daně prostřednictvím žádosti o závazné posouzení způsobu určení základu daně stálé provozovny.

Stálá provozovna podle tuzemských pravidel nemá právní subjektivitu, pro účely daní je však považována za samostatný daňový subjekt, na který se vztahují zákonná pravidla v oblasti daní i převodních cen ve stejné podobě jako na samostatné společnosti.

Stálé provozovny založené na území České republiky daňovými nerezidenty mají podle ustanovení zákona o daních z příjmů dosahovat základu daně, který nesmí být nižší, či daňové ztráty, která nesmí být vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem na území České republiky.

Daňový nerezident, jenž má na území České republiky stálou provozovnu, je tedy povinen alokovat tomuto subjektu poměrnou výši příjmů a výdajů odpovídající rozsahu činnosti této provozovny.

Toto uvádí i čl. 7 smluv o zamezení dvojího zdanění, který stanoví, že stálé provozovně je nutné přičíst takový zisk, kterého by docílila, pokud by jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek, a dále odečíst náklady vynaložené pro její účely, vzniklé ve státě, v němž je umístěna, i jinde.

Určení takového základu daně, respektive alokace nákladů a výnosů této stálé provozovně, je však v mnoha ohledech spornou otázkou, založenou často na subjektivním pohledu. Dosavadní právní úprava se touto otázkou nezabývá a stálým provozovněm tak vzniká nejistota ohledně pohledu správce daně na způsob alokace příjmů a výdajů souvisejících s činností takové provozovny. Doposud bylo možné požádat správce daně pouze o nezávazné posouzení, které však není právně závazné. Výše zmíněná novela zákona nedefinuje způsob, jak má být správně stanoven základ daně, ale umožňuje požádat správce daně o závazné odsouhlasení použité metodiky. Taková metodika musí vycházet z racionální ekonomické úvahy a musí reflektovat funkce a rizika jak stálé provozovny, tak jejího zřizovatele, jejich roli v hodnotovém řetězci a přínos v rámci obchodního modelu.

Součástí žádosti budou podrobné informace o činnosti daňového nerezidenta a jeho tuzemské stálé provozovny a další popisné údaje. Hlavní částí ale bude popis a dokumentace způsobu, jakým byly stálé provozovně přiřazeny příjmy a výdaje. Tato dokumentace by měla právě vycházet z funkční a rizikové analýzy (viz výše) a měla by být zřejmá vazba výsledků těchto analýz na způsob alokace příjmů a výdajů stálé provozovny. Řádně zpracované podklady k žádosti jsou naprostou nutností pro souhlasné stanovisko finančního úřadu.



Zdroj: archiv Rödl & Partner

Tento nový nástroj by měl zvyšovat právní jistotu pro stále provozovny. Na druhou stranu je nutné si uvědomit, že správce daně nemá ze zákona určenu žádnou lhůtu, ve které musí o takové žádosti rozhodnout, což může být rizikem zvláště u posouzení metodiky stanovení základu daně u plánovaných činností stále provozovny. Další nevýhodou může být riziko zahájení daňové kontroly v případě negativního rozhodnutí správce daně o žádosti. Navíc musí daňový subjekt při podání žádosti a vydání závazného posouzení poskytnout správci řadu velmi detailních informací. Před podáním samotné žádosti je tak nejprve nutné vyhodnotit, zda současný model alokace příjmů a výdajů je skutečně správně nastaven a odpovídá činnosti a funkčnímu profilu stále provozovny a případně provést jeho úpravy.

Ačkoliv měla být novela účinná od 1. dubna 2017, žádost o toto závazné posouzení bude možné podat až po 1. lednu 2018. Vzhledem k náročnosti přípravy souvisejících podkladů je však nutné, aby se zahraniční společnosti, které v ČR podnikají formou stálých provozoven, touto záležitostí zabývaly již nyní.

V souvislosti se stálými provozovnami lze dále poměrně brzy očekávat změnu legislativy z důvodu nového pojetí stálých provozoven dle akčního plánu BEPS z dílny OECD, a to jak z hlediska rozšíření případů jejich vzniku, tak z hlediska stanovení jejich základu daně.

Zvažujete-li podání žádosti o závazné posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny či máte k tomuto tématu jakékoliv dotazy, budeme Vám velmi rádi k dispozici.

Vaše kontaktní osoba:



Ing. Petr Tomeš
daňový poradce
Associate Partner
Tel.: +420 236 163 750
E-mail: petr.tomes@roedl.cz

> Legislativa

Alexander Novák, Martina Šotníková
Rödl & Partner Praha

Rozšíření možnosti prominutí pokut u kontrolního hlášení

Nečekaně a pravděpodobně na základě množství medializovaných případů, kdy byla správcem daně předepsána pokuta v řádu tisíců korun například za pozdní odeslání (prodlení v hodinách či dnech) potvrzujícího kontrolního hlášení, rozšířila finanční správa možnosti prominutí pokut u kontrolního hlášení.

Nově může daňový subjekt požádat o prominutí pokuty ve výši 10 až 50 tisíc Kč, a to bez ohledu na příčinu pochybení. Za rok 2016 lze prominout dvě pokuty a za rok 2017 už jen jednu pokutu, pokud k jiným pochybením v souvislosti s kontrolním hlášením nedošlo.

Prominout lze dále i pokutu uloženou za podání potvrzujícího následného kontrolního hlášení nejpozději pátý pracovní den po uplynutí zákonné lhůty. Přitom povinnost změnit nebo doplnit údaje daňovému subjektu nesměla vzniknout a jednalo se o jediné pochybení za daný rok.

Možné je také prominutí pokuty ve výši 50 tisíc Kč, když plátce kontrolní hlášení nepodal, protože mu povinnost podat kontrolní hlášení ze zákona nevznikla, ale na výzvu finančního úřadu k podání tohoto hlášení reagoval opožděně, maximálně však o 5 dní později.

Do ospravedlnitelných důvodů ke stoprocentnímu prominutí sankce byla také zahrnuta situace, kdy správce daně vyzval daňový subjekt k podání kontrolního hlášení nebo následného kontrolního hlášení pouze e-mailem. To vyplývá z nálezu Ústavního soudu, o kterém jsme informovali v našem Mandantenbriefu 2/2017.

K prominutí pokuty nedochází automaticky, je nutné podat písemnou žádost o prominutí, která podléhá poplatku ve výši 1 tisíce korun.

Aktuální vývoj v oblasti EET

V souvislosti s druhou fází elektronické evidence tržeb zveřejnila finanční správa celou řadu upřesňujících informací. Z těch nejdůležitějších vybíráme dokument o takzvaných minoritních činnostech, o příkladech datových zpráv, dodávkách prostřednictvím dopravců, neziskových subjektů a některých platebních metodách.

Minoritní činnosti

Dříve vydaný metodický pokyn k EET umožňuje zahájit evidenci tržeb u takzvaných minoritních činností až v pozdější fázi, než kam by spadaly samostatně. Nový

doplňk metodického pokynu upřesňuje, jak má být spočten rozhodný limit příjmů 175 tisíc Kč za rok a 49 procent příjmů provozovny.

Při posouzení splnění těchto kritérií poplatník porovnává objem přijatých plateb z jednotlivých činností s celkovým objemem tržeb v rámci jedné provozovny, které zároveň splňují formální a materiální znaky evidované tržby za předcházející kalendářní rok. Do objemu posuzovaných plateb se tedy nezahrnují například platby z nepodnikatelské činnosti či platby uskutečněné bankovním převodem.

Pokud poplatník uskutečňuje v jedné provozovně platby z více minoritních činností spadajících do jedné fáze, pro účely provedení objemového testu se tyto tržby sčítají. V případě, že poplatník uskutečňuje další minoritní činnosti, které spadají do další fáze evidence tržeb, pro posouzení splnění daných kritérií se posuzovaný objem daných plateb z minoritních činností postupně „nasčítává“ od počáteční fáze.

Dané testování je poplatník povinen provádět k okamžiku zahájení evidence tržeb dle jednotlivých fází, ale také k 1. lednu každého následujícího kalendářního roku. Konkrétní postup a počátek evidence tržeb z minoritních činností v případě překročení kritérií se může lišit v závislosti na možnosti rozlišení hlavních a minoritních činností.

Vzorové datové zprávy

Finanční správa vydala také názorný dokument s příklady, jakou strukturu má mít datová zpráva v určitých vzorových situacích (včetně zastupování, pověřování, nabíjení a čerpání kreditu). Informace jsou určeny primárně pro vývojáře a dodavatele pokladních zařízení a software.

Dodávky prostřednictvím dopravců

Pokud poplatníci k expedici zboží zákazníkům využívají služeb externích dopravců, je při evidenci tržeb třeba určit smluvní vztah u poskytovaných dopravních služeb. V okamžiku přijetí platby dopravcem od zákazníka dopadá povinnost evidence tržeb na poplatníka, pokud dopravce jedná na základě přímého zastoupení. V této situaci je sám poplatník povinen zajistit splnění evidenční povinnosti. V případě nepřímého zastoupení dopadá povinnost evidence tržeb v okamžiku přijetí peněz od zákazníka na dopravce, jelikož jedná vlastním jménem na účet jiného poplatníka. K vystavení účtenky v obou situacích musí dojít nejpozději v okamžiku přijetí platby od zákazníka.

Pokud dopravce při dodání zboží vystupuje v roli prostředníka, okamžik evidence tržeb vzniká až při převzetí plateb poplatníkem od daného dopravce. V roli prostředníka nejčastěji vystupují provozovatelé poštovních služeb a tento postup odpovídá principu fungování dobírky. Zde také platí, že pokud dopravce převede platby poplatníkovi bankovním převodem, poplatníkovi nevznikne povinnost tyto platby evidovat.

EET u neziskových subjektů

Finanční správa dále vydala sborník příkladů vysvětlujících, kdy nemají neziskové subjekty povinnost evidovat tržby, neboť jde o veřejně prospěšnou činnost, a naopak, které jejich činnosti evidenci podléhají, neboť jde o podnikání. Konkrétněji je objasněn prvek soustavnosti, posuzování ziskového účelu činnosti a některé systémové výjimky dle zákona o evidenci tržeb.

Příkaz plátce prostřednictvím příjemce

V další informaci objasňuje finanční správa, co se v zákoně o evidenci tržeb rozumí pojmem příkaz plátce prostřednictvím příjemce, a tedy které platební metody na internetu podléhají EET. Z informace například vyplývá, že jen část plateb uskutečněných prostřednictvím PayPal je nutné evidovat.

> Daně krátce

Návrh zvýšení daňového zvýhodnění na první dítě

Po opakovaném zvýšení daňového zvýhodnění na druhé a třetí a další dítě se vládní koalice shodla na zvýšení daňového zvýhodnění i na první dítě, a to z 13.404 Kč na 15.204 Kč, tedy o 150 Kč měsíčně. Toto navýšení však zatím není v návrhu zákona. Je tak otázkou, zda je možné jeho schválení v průběhu volebního roku 2017.

Doklady pro diplomaty

Generální finanční ředitelství v reakci na četné dotazy vydalo informaci k povinnostem prodejců poskytujících plnění osobám požívajícím výsad a imunit dle zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o spotřebních daních.



Zdroj: archiv Rödl & Partner

Povinností prodejce je na požádání osoby požívající výsad a imunit vždy vystavit doklad se všemi zákonem pro tyto účely stanovenými náležitostmi, a to bez ohledu na cenu poskytované služby nebo dodaného zboží. Oproti daňovému dokladu musí tento doklad obsahovat také jméno osoby, pro kterou se uskutečnilo zdanitelné plnění, a výši ceny včetně daně celkem. Nelze tedy vystavovat zjednodušený daňový doklad.

Vaše kontaktní osoby:



Ing. Alexander Novák, LL.M.

daňový poradce
Senior Associate

Tel.: +420 236 136 252

E-mail: alexander.novak@roedl.cz



Ing. Martina Šotníková

daňová poradkyně
Senior Associate

Tel.: +420 236 136 252

E-mail: martina.sotnikova@roedl.cz

> Judikatura

Lenka Krupičková, Rödl & Partner Praha

Odklad splatnosti závazku může představovat zneužití práva

Nejvyšší správní soud se ve svém nedávném rozsudku zabýval daňovými účinky dohody o prodloužení (odložení) splatnosti závazku uzavřené mezi daňovým subjektem (společností s ručením omezeným) jakožto dlužníkem a jeho společníky a současně jednateli (fyzickými osobami) jakožto věřiteli. V daném případě nastala splatnost závazků (z titulu pořízení zboží, majetku a nájemného) v letech 1999 až 2006, přičemž společnost tyto své závazky uhra-

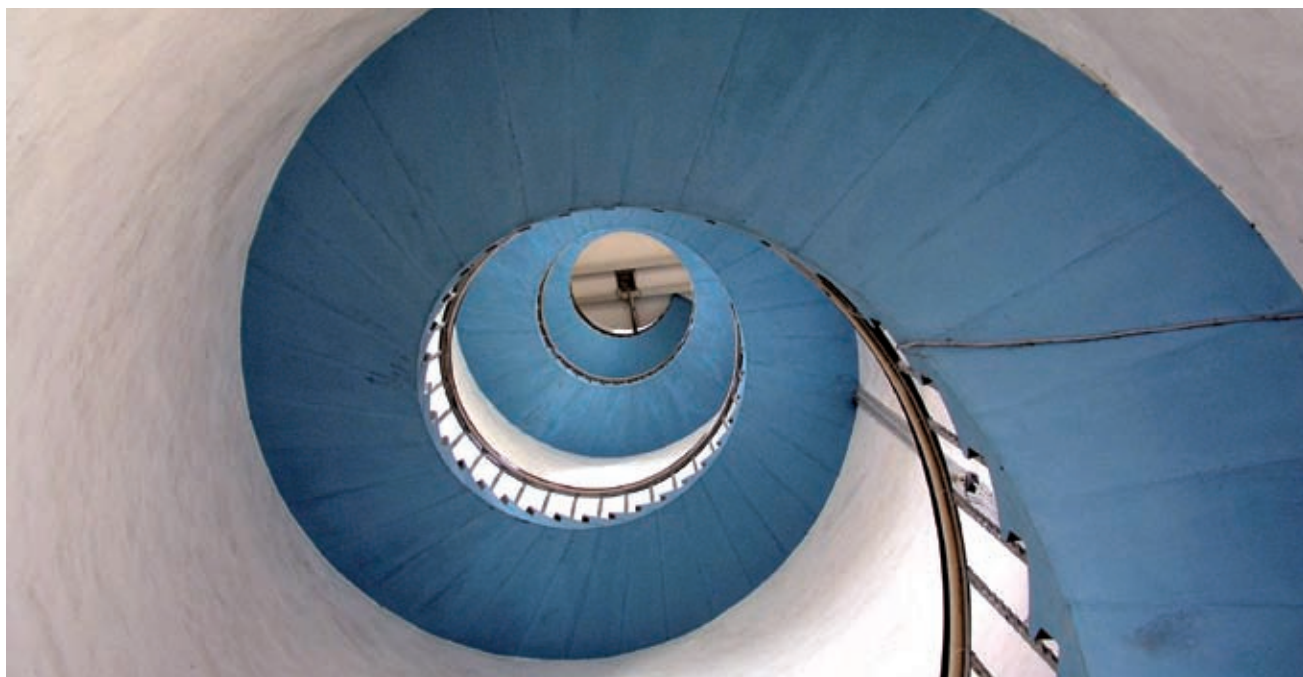
dila pouze částečně. Smluvní strany následně v roce 2005 a 2008 uzavřely předmětné dohody o prodloužení splatnosti zbývajících částí závazků, a to v obou případech až do 31. prosince 2020.

Správce daně, který provedl u společnosti kontrolu daně z příjmů právnických osob za roky 2008 a 2009, posoudil dohody o posunutí splatnosti závazků jako účelové s tím, že jejich smyslem bylo na straně společníků oddálit jejich daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob a v případě dohody z roku 2008 u společnosti navíc vyhnouti se povinnosti zvýšit základ daně o neuhrazené závazky více než 36 měsíců po splatnosti (tato povinnost platila poprvé pro zdaňovací období roku 2008). Správce daně označil tento postup za zneužití práva a zvýšil základ daně společnosti o neuhrazené závazky podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud nejprve obecně konstatoval, že zákaz zneužití práva lze aplikovat i v daňovém právu, a to nejen tehdy, pokud bylo určité jednání vedeno úmyslem způsobit škodu jinému, ale i tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem určitého jednání je získání daňového zvýhodnění. V daňové oblasti je dle Nejvyššího správního soudu nutné pečlivě rozlišovat situace, kdy se jedná o volbu daňově nejvýhodnější alternativy z různých v úvahu přicházejících možností, jež mají svůj samostatný smysl (což je legitimní a právem aprobovaný postup), od situace, kdy jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Plnění realizované mezi spojenými osobami je přitom dle Nejvyššího správního soudu obecně náchylnější k vytváření umělých skutkových okolností za účelem optimalizace daňové zátěže, proto je třeba zkoumat, zda v konkrétním případě bylo či nebylo činěno toliko s úmyslem dosáhnout daňovou výhodu.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda k zneužití práva došlo v posuzované věci. Konstatoval, že z hlediska účetních a daňových předpisů postupovala společnost správně, když plnění přijatá od věřitelů zaúčtovala a zahrnula je do základu daně v okamžiku, kdy k těmto plněním došlo. Společnost totiž byla účetní jednotkou. Pokud by byli účetními jednotkami i věřitelé, pak by plnění rovněž museli zaúčtovat a zdanit k okamžiku jejich poskytnutí a nemohli k nim vytvářet daňové opravné položky. Za této situace by neuhrazení závazků věřitelům bylo daňově neutrální, nemělo by za následek žádnou daňovou výhodu, a tudíž by nemohlo být považováno za zneužití práva. Jelikož by neuhrazení závazků v tomto případě žádné dopady ve vztahu k veřejným rozpočtům nemělo, je možné zohlednit dohody o posunutí splatnosti předmětných závazků i pro daňové účely a není důvod v dané věci aplikovat ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů (dodání polhůtních závazků).

Pokud by nicméně věřitelé nebyli účetními jednotkami a účtovali o poskytnutých plněních na bázi peněžních toků, pak by tento odlišný způsob účtování o plněních ze



Zdroj: archiv Rödl & Partner

strany společnosti a věřitelů nebyl daňově neutrální. Za této situace by dohody o posunutí splatnosti závazků na neobvykle vzdálenou dobu musely být považovány za právní úkony učiněné mezi spojenými osobami, jejichž jediný účel spočíval v ponechání nelegitimního daňového zvýhodnění na úkor státního rozpočtu (u společnosti daňový náklad k datu přijetí plnění, u věřitelů zdanitelný výnos až k datu úhrady). Taková nežádoucí situace by nemohla být odůvodněna ani snahou ponechat finanční prostředky ve společnosti pro její další rozvoj, protože majetkový prospěch daňového subjektu nemůže být založen na újmě státu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukázal na to, že splatnost závazků byla odložena na neobvykle velmi dlouhou dobu, což by mezi nezávislými osobami vůbec nepřicházelo v úvahu. Při tomto rozdílném způsobu účtování na straně dlužníka a věřitelů by proto Nejvyšší správní soud považoval uvedené dohody o odložení splatnosti za účelová jednání nemající žádný racionální základ a představující porušení principu zákazu zneužití práva.

Vaše kontaktní osoba:



Mgr. Lenka Krupičková, LL.M.
advokátka, daňová poradkyně
Senior Associate
Tel.: +420 236 136 252
E-mail: lenka.krupickova@roedl.cz

> Zastavte výrobu!... Chystá se inventura.

Zásady řádného provádění inventarizace v praxi

David Trytko, Rödl & Partner Praha

Úvodem

- > Hledání možností zlepšení a zvyšování efektivity odstraňováním časově náročných činností patří k základním znakům současných prosperujících firem a leaderů trhu. Proto je nejen v rámci provádění inventur stále více zapojována nejmodernější výpočetní technika a high-tech zařízení. Je zkracována doba sčítání a především vyhodnocování rozdílů. Načítání skladových položek je on-line propojeno s účetním softwarem, kde lze průběh inventur bezprostředně sledovat. Čím dál více je využíváno výhod průběžných inventur v rámci celého účetního období. Otázkou je, zdali jsou používané metody v souladu se základními principy, na kterých stojí česká účetní legislativa.

Vymezení a definice

Princip sestavování roční účetní uzávěrky je vedle ostatních činností postaven na provedení inventarizace, tj. fyzické a dokladové inventury včetně porovnání se stavem evidenčním a vyhodnocením i jiných zjištěných kvalitativních stránek inventovaných položek. Jak si jinak představit

zajištění věrohodnosti vykazovaného krátkodobého či dlouhodobého majetku v rozvaze, než že se provede jeho součet a vyhodnotí jeho další využití a skutečný stav. Je pravda, že hodně autorů a uživatelů si pod inventurou představí pouze fyzické počítání, měření, vážení, eventuálně odborné odhadování skutečného počtu. Proto je pojem inventura chápán často jen jako inventura zásob. Tím je ale význam a správný obsah pojmu nesprávně omezován.

Způsob zjišťování skutečného stavu včetně kvalitativních charakteristik závisí na dvou základních skutečnostech: inventurním systému a inventurním postupu. Zatímco inventurní systém je určován faktorem času, inventurní postup je dán metodou provádění inventury.

K běžným inventurním systémům patří provádění periodicky opakované inventury – vždy jednou za účetní rok k datu účetní závěrky či jinému jí blízkému datu – proto takzvaná periodická inventura.

Inventura prováděná v jiném – na rozvahovém dni nezávislém termínu – je označovaná s ohledem na průběh účetního období jako průběžná inventura. Jelikož nejen zákon v tomto případě předpokládá opakované provádění načítání skutečného stavu, je pro tento systém inventarizace používán také termín permanentní inventura. Ta je založena na několika zásadních předpokladech, které je nutné striktně dodržovat. Je to přesný a jednoznačný způsob evidence každého skladového pohybu jako je pořízení, přeskladnění a výdej. V každém okamžiku účetního období je potřeba přesně znát a určit, kde se vybraná skladová položka nachází a v jakém množství. Z toho vyplývá, že průběžná inventura není například vhodná pro zboží v maloobchodních prodejnách, jež je účtováno metodou B, či v případech zakázkové nedokončené výroby a podobně.

Inventurní metody se dělí do následujících skupin: všeobecně známé inventurní postupy fyzické inventury (měření, vážení, počítání atd.), již zmíněná dokladová inventura, fyzická inventura propojená s dokladovou a využití statistiky při takzvané namátkové inventuře za využití ověřené metody výběru dostatečného množství ověřovaného vzorku. Poslední inventurní postup je s ohledem na zákonný předpoklad provedení úplné inventury, tj. všech položek alespoň jedenkrát ročně, používán pro jiné účely než je roční účetní závěrka – například mezitímní závěrka, systémová analýza vzniku určitého druhu manka a podobně.

Průběžná a namátková inventarizace

Namátková průběžná inventura představuje efektivní nástroj časové optimalizace provádění inventur ke konci roku. Prostřednictvím této metody lze rovněž zavést chtěný prvek nepředvídatelnosti, kdy hmotně odpovědné osobě není známo, které položky budou kontrolovány, obzvláště když se kontrolované položky v průběhu roku opakují. Z celoročního pohledu musí být zaručena úplnost inventarizace, tj. musí být zabezpečeno, že každá skladová



Zdroj: archiv Rödl & Partner

položka byla v rámci vymezených termínů pro provedení inventury alespoň jednou inventována, a tím nebyla žádná opomenuta. Opakované – průběžné – provádění dílčích či namátkových inventur má další výhodu. Lze efektivně a bezprostředně zjistit důvod inventurních rozdílů, a tím časově náročnou analýzu a hledání vzniku inventurních rozdílů přesunout do ne tolik hektického období konce roku a účetní uzávěrky. Rovněž i časový rozsah inventur je motivující v porovnání s periodickou inventurou.

Velkou nevýhodou naopak bývá důkazní břemeno v případě záměn. Je zřejmé, že zohledňování záměn na základě časově oddělených inventur je diskutabilní. Tento problém lze jednoduše vyřešit proaktivně tak, že je vzorek při vyhodnocování inventur rozšířen na podobné inventované položky a v následujícím termínu průběžně – permanentní inventury zopakovat kontrolu stejných položek. O opakování inventury těch položek, u kterých se vyskytl inventurní rozdíl, nemluvě.

Zásady řádného provádění inventur u průběžného systému inventarizací

V kontinentální odborné literatuře lze nalézt následující zásady a principy řádného provádění průběžných či namátkových inventur:

- > úplnost
- > správnost
- > průkaznost
- > individuální posouzení
- > významnost

V případě namátkové a průběžné inventury musí být jako nejvyšší z uvedených zásad a principů zaručena již výše zmíněná úplnost. Navíc se pod touto zásadou rozumí i statistická vlastnost výběru kontrolovaného vzorku, kdy každá kontrolovaná položka má stejnou pravděpodobnost, že bude vybrána, a z celoročního pohledu bude nejméně jednou kontrolována. Ekvivalentně je úplností rozuměno, že musí být kontrolováno každé skladové místo.

Správností se nerozumí jen pečlivé zaznamenávání a dokladování inventury včetně vyhodnocování, ale především výběr takové matematicko-statistické metody, jež pracuje s hodnotou statistické chyby nejvýše jedno procento a jež je dostatečně vhodně použitelná pro aproximaci dílčích výsledků na celkový stav zásob. Jen za použití vhodných matematicko-statistických metod lze na základě vybraného vzorku usuzovat o celkovém stavu zásob a výši inventurních rozdílů. V odborné literatuře se dokonce vyskytují názory, že právě systém průběžných inventarizací v porovnání s ročním

periodickým systémem vede k vyšší míře jistoty a správnosti, neboť je dílčí inventura časově méně pracná, a tím provedena s vyšší pozorností (která u zdlouhavé periodické inventury s délkou provádění klesá). Často je takovéto inventury účastna odborně zralejší osoba, která nejenže dokáže dodržet striktní předpoklady a odhalit nedostatky v samém začátku, ale také průběžně vyhodnotit zjištění, což může mít pozitivní vliv na motivaci ostatních zúčastněných osob.

Průkazností se nerozumí pouze (samozřejmá) průkaznost inventurních záznamů, ale především použití uznávaných statistických metod výběru vzorků, jež jsou zároveň jednoznačné, nekomplikované a srozumitelné. Některé národní auditorské standardy navíc vyžadují, aby průkaznost byla schopna vyhodnotit běžně zkušená a znalá osoba, a to na základě dokumentace provedených kroků a výpočtů bez přítomnosti osoby odpovědné za inventuru.

Předpokladem provádění průběžných inventur je obecně individuální věcná (kusová), časová a místní evidence skladovaných položek, jež umožňuje provést vztažení dílčích závěrů na celek zásob jako takový. Tato charakteristika je proto základním předpokladem, jež v sobě zachycuje i podmínku dostatečnosti a vhodnosti používaného softwaru – evidence včetně možnosti zpracovávat dříve pořízené a evidované údaje.

Zásadou významnosti se u provádění průběžných inventur rozumí především použití významnosti pro výběr vzorku, kdy nejsou vybírány pouze skladové položky s nejvyšší hodnotou, ale rovněž dostatečný počet položek s nízkou či zanedbatelnou hodnotou. Významnost sama jako taková stojí na pozadí rozhodování a určování o volbě systému inventarizace – náklady na provádění určitého inventurního systému – náklady periodické inventarizace mohou být v porovnání s průběžnou významné, až určující.

Překvapivý závěr

Průběžný systém inventarizací je určitě vhodnou možností, jak odlehčit břemeno únavných inventur ke konci roku. Při důkladném zjišťování všech možností a především podmínek lze naopak dospět k opačnému názoru. Podmínky a jejich striktní dodržování představují jakési protizávaží, druhou stranu mince. Je to tím, že na účetní jednotku kladou požadavky na komplexní účetní systém propojený se sofistikovaným skladovým modulem. Ten musí umožňovat objektivní výběr vzorku, který je založen na matematicko-statistických metodách. O proškolených uživateli ani nemluvě. Pro některé, spíše menší účetní jednotky to může představovat takovou překážku, kterou lze jen velmi obtížně či vůbec překonat. Proto se běžné sčítání, vážení a měření všech položek ke konci roku za využití jednoduchých inventurních soupisek a selského rozumu jeví jako univerzální a často jediný možný způsob naplnění základního předpokladu a principu účetní uzávěrky – provedení inventury.

Vaše kontaktní osoba:



Ing. David Trytko, Ph.D.
vedoucí auditorského týmu
Associate Partner
Tel.: +420 236 163 303
E-mail: david.trytko@roedl.cz



> Akce / Připravujeme pro Vás: duben–červen 2017

Jana Švédová, Rödl & Partner Praha

Duben

Novela zákoníku práce 2017

4. dubna 2017, hotel Artemis Praha 8

Přednáší: *Václav Vlk*

Katastr nemovitostí – co v něm vyčteme, jak s ním zacházet

12. dubna 2017, konferenční sál Rödl & Partner Praha

Přednáší: *Václav Vlk*

Transferové ceny z pohledu daňových kontrol

19. dubna 2017, Hotel Barceló Old Town Praha

Přednáší: *Petr Tomeš, Martin Koldinský*

Motivační nástroje v průmyslovém podniku – optimalizace mzdového systému

26. dubna 2017, konferenční sál Rödl & Partner Praha

Přednáší: *Alena Spilková, Petr Andrlé, Václav Vlk*

Květen

Co nového v korporátní Compliance (2017)

3. května 2017, konferenční sál Rödl & Partner Praha

Přednáší: *Pavel Koukal a hosté*

Novela zákoníku práce a souvisejících předpisů 2017

24. května 2017, konferenční sál Rödl & Partner Praha

Přednáší: *Eva Blechová, Václav Vlk*

Corporate Compliance

24. května 2017, sídlo společnosti Verlag Dashöfer, Evropská 423/178, Praha 6

Přednáší: *Pavel Koukal*

Odpčet výdajů od základu daně z příjmů, vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje v obchodní korporaci

31. května 2017, konferenční sál Rödl & Partner Brno

Přednáší: *Pavel Karásek, Petr Andrlé*

Novela zákoníku práce a souvisejících předpisů 2017

31. května 2017, konferenční sál Rödl & Partner Brno

Přednáší: *František Geršl*

Červen

Zasílatel, dopravce a náhrada škody na zásilce z pohledu jejího uplatňování

7. června 2017, konferenční sál Rödl & Partner Praha

Přednáší: *Alice Kubová Bártková*

Rizika koncernových vztahů optikou českého podnikatele

13. června 2017, Hotel Grandior Prague

Přednáší: *Pavel Koukal, Miroslav Kocman, Petr Tomeš, Jaroslav Dubský, Ivan Brož*

Více o programu a online přihlášky na

http://www.roedl.com/cz/cz/akce/aktualni_akce.html

Změna programu vyhrazena.

-jsd-

Tvoříme základy

„Naše znalosti tvoří základ našeho poradenství. Na nich stavíme, společně s našimi klienty.“

Rödl & Partner

„Jedinečné lidské věže mohou vyrůst pouze tehdy, mají-li pevný základ.“

Castellers de Barcelona



„Celek se skládá z jednotlivců“ – u Castellers, i v naší společnosti.

Lidské věže symbolizují jedinečným způsobem firemní kulturu společnosti Rödl & Partner. Ztělesňují naši filozofii soudržnosti, rovnováhy, odvahy a týmového ducha. Jsou paralelou růstu vlastní silou, který Rödl & Partner promítá do dnešní podoby.

Heslem všech Castellers, jež je i vyjádřením jejich základních životních hodnot, je „Força, Equilibri, Valor i Seny“ (síla, stabilita, odvaha a rozum). Toto heslo charakterizuje i nás. To bylo také i jedním z důvodů, proč společnost Rödl & Partner v květnu 2011 navázala spolupráci s Castellers de Barcelona, reprezentanty dlouholeté tradice stavby lidských věží.

Impressum Mandantenbrief Česká republika

Duben 2017, MK ČR E 16542

Vydavatel: **Rödl & Partner Consulting, s.r.o.**
Platněnská 2, 110 00 Praha 1
Tel.: + 420 236 163 111 | www.roedl.cz

Redakce: **Ing. Jana Švédová** – jana.svedova@roedl.cz

Layout/Sazba: **Rödl & Partner** – publikace@roedl.cz

Tento newsletter je nezávaznou informační brožurou a slouží obecným informačním účelům. Nepředstavuje právní, daňové ani podnikové poradenství, jeho cílem není ani nahrazení individuálního poradenství. Při zpracování newsletteru se společnost Rödl & Partner snaží o maximální pečlivost, nemůže ale převzít odpovědnost za správnost, aktuálnost a úplnost informací. Protože se zde obsažené informace nezabývají konkrétními tématy jednotlivých fyzických nebo právnických osob, měl by si klient požadované informace vždy ověřit poradenskou zakázkou. Rödl & Partner nepřijímá odpovědnost za rozhodnutí, která čtenáři na základě článků newsletteru učiní. Naši poradci jsou Vám rádi k dispozici.

Veškerý obsah newsletterů zveřejněný na internetu včetně odborných informací je duševním vlastnictvím společnosti Rödl & Partner a je chráněn autorskými právy. Uživatelé mohou obsah newsletterů stahovat, tisknout nebo kopírovat pouze pro vlastní potřebu. Jakékoli změny, rozmnožování, šíření nebo sdělování tohoto obsahu nebo jeho částí veřejnosti, ať už online nebo offline, vyžadují předchozí písemný souhlas společnosti Rödl & Partner.