

## 4 Společnost s ručením omezeným jako daňový subjekt

Daňovým subjektem je podle § 20 odst. 1 daňového řádu osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Daňovému subjektu vzniká podle § 3 daňového řádu daňová povinnost okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Daňový řád upravuje práva a povinnosti daňových subjektů, které jim vznikají při správě daní, od roku 2011 (do konce roku 2010 tuto oblast upravoval zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů).

Z § 24 daňového řádu vyplývá, že při správě daní je oprávněn jednat jménem s. r. o. její statutární orgán. Jestliže je pro jednání statutárního orgánu s. r. o. vyžadováno společné jednání více osob (jednatelů), jedná jménem společnosti při správě daní kterýkoliv člen statutárního orgánu, tj. kterýkoliv jednatel. Prokurista s. r. o. je při správě daní oprávněn jednat jménem společnosti, může-li podle udělené prokury jednat samostatně. S. r. o. ale také může v konkrétním rozsahu pověřit jednáním za společnost před správcem daně svého zaměstnance nebo jinou fyzickou osobu, která vykonává činnost společnosti.

Podle § 125 daňového řádu obecně platí, že registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. V přihlášce k registraci uvede s. r. o. předepsané údaje potřebné pro správu daní.

Přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů, včetně příloh, které jsou jejich součástí, je podle § 72 odst. 2 daňového řádu formulářovým podáním, které lze podat pouze

- na tiskopise vydaném Ministerstvem financí,
- na tištěném výstupu, který
  - má údaje, náležitosti a jejich uspořádání shodné s tiskopisem vydaným Ministerstvem financí nebo
  - odpovídá vzoru formulářového podání podle vyhlášky, nebo
- elektronicky s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

S. r. o. je povinna učinit podání přihlášky k registraci vždy pouze elektronicky, a to datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu. Totéž platí pro podání oznámení o změně registračních údajů.

Podle § 72 odst. 3 daňového řádu lze ve formulářovém podání požadovat kromě obecných náležitostí podání také

- a) údaje označující správce daně a podání, které je činěno,
- b) identifikační, kontaktní a platební údaje osoby zúčastněné na správě daní,
- c) údaje o dani, které se podání týká, a co se ve vztahu k ní navrhuje,
- d) údaje o skutečnostech prokazujících tvrzení daňového subjektu,
- e) další údaje nezbytné pro správu daní,
- f) další údaje, které stanoví zákon.

Podle § 72 odst. 5 daňového řádu může Ministerstvo financí stanovit pro jednotlivé druhy daní vyhláškou

- a) podrobnosti obecných náležitostí podání,
- b) podrobnosti údajů podle odstavce 3 písm. a), b), c) a f),
- c) uspořádání obecných náležitostí podání a požadovaných údajů,
- d) formát elektronického formulářového podání zveřejněný podle odstavce 2 písm. c) nebo
- e) vzor formulářového podání.

Vzory formulářových podání přihlášky k registraci k dani z příjmů a vzor oznámení o změně registračních údajů k daním z příjmů jsou stanoveny vyhláškou Ministerstva financí č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V této vyhlášce jsou stanoveny i vzory formulářových podání oznámení o změně registračních údajů a žádosti o zrušení registrace k daním.

Vzory formulářových podání přihlášky k registraci k dani z přidané hodnoty a žádosti o registraci do zvláštního režimu jednoho správního místa včetně případných pokynů k jejich vyplnění jsou stanoveny vyhláškou Ministerstva financí č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Vzor oznámení o změně registračních údajů k dani z přidané hodnoty a vzor žádosti o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty jsou uvedeny ve vyhlášce o formulářových podáních pro daně z příjmů.

Na základě přihlášky k registraci přidělí správce daně s. r. o., která dosud nebyla registrována k žádné dani, daňové identifikační číslo (DIČ), které obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor (tím je v případě s. r. o. identifikační číslo). Přidělené DIČ je podle § 130 odst. 2 daňového řádu s. r. o. povinna uvádět ve všech případech, které se týkají daně, ke které byla tímto daňovým identifikačním číslem registrována, při styku se správcem daně a dále v případech stanovených zákonem (např. podle zákona o dani z přidané hodnoty je s. r. o., která je plátcem DPH, povinna uvádět své DIČ na daňových dokladech).

Dojde-li ke změně údajů, které je s. r. o. povinna uvádět při registraci (např. vznikne povinnost k další dani nebo zanikne některá z dosavadních daňových povinností, dojde ke změně sídla, ke změně bankovního účtu), je podle § 127 odst. 1 daňového řádu s. r. o. povinna tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala, popř. požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody.

### S. r. o. jako poplatník nebo plátcе daně podle zákona o daních z příjmů

Podle § 17 zákona o daních z příjmů je s. r. o. poplatníkem daně z příjmů právnických osob, přičemž:

- s. r. o., která má sídlo na území České republiky nebo zde má místo svého vedení (tímto místem se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen), je **daňovým rezidentem České republiky**, který má daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí,
- s. r. o., která nemá na území České republiky své sídlo, je **daňovým nerezidentem**, který má daňovou povinnost, jež se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

Podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Z § 17a odst. 2 zákona o daních z příjmů vyplývá, že s. r. o. není veřejně prospěšným poplatníkem (to platí i pro s. r. o., která byla založena k veřejně prospěšnému účelu).

Podle § 39a odst. 1 zákona o daních z příjmů je s. r. o., která je daňovým rezidentem České republiky, povinna podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u příslušného správce daně do 15 dnů od svého vzniku.

Řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podle § 136 odst. 1 daňového řádu podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Podle § 136 odst. 2 daňového řádu se tato lhůta prodlužuje na

- a) 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, pokud daňové přiznání nebylo podáno
- b) nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně bylo daňové přiznání podáno elektronicky, nebo 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud
  1. daňový subjekt má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
  2. daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně daňové přiznání podal poradce (tím se podle § 29 odst. 2 daňového řádu rozumí daňový poradce nebo advokát).

### Příklad:

*S. r. o. podává řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob elektronicky prostřednictvím datové schránky. Za zdaňovací období roku 2021 tak musí učinit nejpozději ve čtyřměsíční lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. do 2. 5. 2022 (elektronické podání daňového přiznání ale může s. r. o. učinit i v obecně tříměsíční lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu).*

*Pokud ale bude řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2021 podávat za s. r. o. daňový poradce, může tak učinit v šestiměsíční prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. do 1. 7. 2022.*

*Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období musí s. r. o. podle § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů podat vždy, tj. i v případě, kdy je za zdaňovací období vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta.*

*Podle § 38c odst. 1 zákona o daních z příjmů je s. r. o. se sídlem na území České republiky **plátcem daně**, pokud je plátcem*

- a) příjmu ze závislé činnosti,
- b) příjmu, z kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo
- c) příjmu, z kterého se sráží úhrada na zajištění daně.

Podle § 39b zákona o daních z příjmů je plátcem daně povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických nebo právnických osob u příslušného správce daně nejpozději do osmi dnů ode dne, kdy mu vznikla povinnost vykonávat tímto zákonem stanovené úkony plátce daně. Ve stejné lhůtě je plátcem daně povinen podat přihlášku i za plátcovu pokladnu. Při registraci plátcovy pokladny plátcem daně určí osobu, která je oprávněna jednat za tuto plátcovu pokladnu jeho jménem.

## S. r. o. jako plátcem podle zákona o dani z přidané hodnoty

Jelikož s. r. o. je zpravidla podnikatelským subjektem, který je založen k uskutečňování ekonomických činností, je proto od svého vzniku považována pro účely zákona o dani z přidané hodnoty za **osobu povinnou k dani**.

Podle § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se s. r. o. se sídlem v tuzemsku stane **plátcem**, pokud její obrat za nejméně 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 mil. Kč, s výjimkou s. r. o., která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Obratem se podle § 4a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- a) zdanitelné plnění,
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně,
- c) plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až § 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Podle § 4a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se do obratu nezahrnuje úplata za dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, není-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

S. r. o., jejíž obrat za nejméně 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců přesáhne 1 mil. Kč, je podle § 6 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. V § 6b až § 6fa zákona o dani z přidané hodnoty jsou uvedeny další případy, kdy se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku stává plátcem i z jiných zákonných důvodů, než je překročení stanovené výše obratu, např.: *„při nabytí majetku, pokud nabyvá tento majetek od plátce nabytím obchodního závodu, při nabytí jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem, v rámci přeměny obchodní korporace“*.

V případech uvedených v § 6g až § 6l zákona o dani z přidané hodnoty se s. r. o., která není plátcem, stává **identifikovanou osobou**, např.: *„pokud v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu a hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyšuje částku 326 000 Kč, při přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o poskytnutí služby nebo o dodání zboží s instalací nebo montáží, při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká příjemci služby“*.

Pokud se s. r. o. stane plátcem z důvodu překročení stanoveného obratu, je podle ustanovení § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. V ostatních případech, kdy se s. r. o. stane plátcem z jiných důvodů stanovených zákonem, než je překročení stanovené výše obratu, je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala plátcem. Podle § 96 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je s. r. o. povinna v přihlášce k registraci plátce uvést také čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost.

Podle § 94a zákona o dani z přidané hodnoty může s. r. o., která v tuzemsku uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, dobrovolně podat přihlášku k registraci plátce kdykoliv, přičemž podle § 6f zákona o dani z přidané hodnoty se v tomto případě stane plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je registrována k dani z přidané hodnoty. Podle § 97 zákona o dani z přidané hodnoty se může s. r. o., která není plátcem, ale je osobou podle § 6j až 6l, dobrovolně registrovat jako osoba identifikovaná k dani.

Jakmile se s. r. o. stane plátcem, je povinna vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k její

daňové povinnosti, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení.

Podle § 100 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je s. r. o., která je plátcem, povinna vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty také:

- přehled uskutečněných plnění, která jsou osvobozena od daně z přidané hodnoty nebo nejsou předmětem této daně, a
- přehled obchodního majetku, který je pro účely daně z přidané hodnoty vymezen v § 4 odst. 4 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.

Zdaňovacím obdobím je podle § 99 zákona o dani z přidané hodnoty kalendářní měsíc. Pokud obrat s. r. o. za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 mil. Kč a s. r. o. není nespolehlivým plátcem, může se rozhodnout, že jejím zdaňovacím obdobím pro příští kalendářní rok bude kalendářní čtvrtletí.

Jestliže s. r. o., která je plátcem, nedosáhla za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu většího než 1 mil. Kč, může požádat o zrušení registrace. Žádost o zrušení registrace z uvedeného důvodu ale podle § 106b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty může s. r. o. podat nejdříve po uplynutí jednoho roku ode dne, kdy se stala plátcem.

S. r. o., která je plátcem, může být zrušena registrace k DPH i správcem daně z moci úřední, a to v případech uvedených v § 106 zákona o dani z přidané hodnoty, např.:

- pokud s. r. o. přestala uskutečňovat ekonomické činnosti,
- pokud s. r. o. neuskutečnila bez oznámení důvodu správci daně po dobu 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců žádné plnění v rámci ekonomické činnosti.

S. r. o. se může registrovat k DPH také jako člen skupiny. Možnost skupinové registrace je v České republice zavedena od roku 2009. Právní úprava skupiny a její registrace je obsažena v § 5a–5c a § 95a zákona o dani z přidané hodnoty. Skupinou se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a. Spojenými osobami se pro daný účel rozumí:

- kapitálově spojené osoby, tj. osoby, z nichž jedna osoba se přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob (např. s. r. o. a její společník), nebo
- jinak spojené osoby, za které se pro daný účel považují osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba (např. s. r. o. a osoba, která v ní vykonává funkci statutárního orgánu).

Při vzniku skupiny přecházejí práva a povinnosti členů skupiny na skupinu dnem její registrace, příp. dnem přistoupení člena do skupiny. Skupina se pro účely DPH považuje za samostatnou osobu povinnou k dani, za niž jedná zastupující člen.

V případě, že s. r. o. uskutečňuje ekonomickou činnost na území jiného členského státu EU, vznikne jí za podmínek stanovených v legislativě daného členského státu povinnost registrace k DPH v tomto státě. Pokud ale s. r. o. se sídlem na území České republiky neuskutečňuje v jiném členském státě žádnou ekonomickou činnost, nemůže se tam ani dobrovolně registrovat k DPH.

S. r. o., která uskutečňuje vybrané plnění podle § 110b odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, může za stanovených podmínek použít zvláštní režim jednoho správního místa podle § 110a a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

Za podmínek stanovených v ostatních daňových zákonech se s. r. o. může stát poplatníkem nebo plátcem příslušné daně s povinností uvést tuto daň v přihlášce k registraci u příslušného správce daně. S výjimkou daně z nemovitých věcí se místní příslušnost správce daně řídí sídlem s. r. o. (ke správě daně, jejímž předmětem je nemovitá věc, je podle § 13 odst. 2 daňového řádu místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitá věc nachází). U poplatků, jejichž předmětem je zpoplatnění úkonu, je podle § 13 odst. 3 daňového řádu místně příslušným správcem daně orgán veřejné moci, který je příslušný k provedení tohoto úkonu (např. soud).

### ■ 34

#### Město jediným společníkem s. r. o.

*Město založilo s. r. o. a je jejím 100% vlastníkem. Město vložilo do s. r. o. pozemky a nějaký majetek. S. r. o. bude mít na starosti výstavbu sportovišť a jejich provoz, resp. údržbu. Je výhoda z pohledu DPH, že při výstavbě sportovišť bude moci uplatit DPH a zároveň se např. příjmy ze vstupu budou danit na výstupu? Je nějaká výhoda, resp. nevýhoda z pohledu DPH, kterou musí s. r. o. odvést, oproti situaci, kdy by nebyla založena s. r. o. a město by např. prostřednictvím příspěvkové organizace provozovalo sportoviště? V případě, že bude mít nárok na odpočet, s. r. o. vznikne výhoda ve formě nadměrného odpočtu. Mělo by město tuto výhodu, kdyby provozovalo, resp. vystavilo sportoviště bez s. r. o.? Nejedná se v tomto případě o využití jakési výhody, které město využije prostřednictvím s. r. o. ve formě nadměrného odpočtu? Bude se s. r. o. chovat z pohledu daně z příjmů právnických osob jako běžná s. r. o.? Bude sportoviště odpisovat? S. r. o. bude pravděpodobně ve ztrátě – bude ji moci daňově uplatnit? Není tam nějaké omezení? Chová se s. r. o. vlastněná městem jako klasická s. r. o.? Bude moci uplatnit paušál na automobil jako ostatní s. r. o.? Bude se z pohledu silniční daně chovat jako klasická s. r. o., která bude silniční daň platit?*

#### Odpověď:

V zásadě je možné konstatovat, že právní forma daňového subjektu, tj. s. r. o. versus příspěvková organizace, z pohledu DPH prakticky žádný význam nemá. Z pohledu DPH je rozhodující, jaká daňový subjekt jako plátc DPH uskutečňuje plnění, tj. zda zdanitelná, či osvobozená a zda má nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely jím poskytovaných zdanitelných plnění. Až na výjimky je tento princip stejný bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o s. r. o. nebo příspěvkovou organizaci. Ovšem jednou z těchto výjimek, která souvisí s provozováním sportovišť, je ustanovení § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně také poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost. To tedy znamená, že pokud tyto služby poskytuje právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, tedy např. příspěvková organizace, je poskytování těchto služeb osvobozeno od daně na výstupu, ovšem bez nároku na odpočet daně na vstupu. Pokud tyto služby poskytuje s. r. o., toto osvobození nelze uplatnit a poskytování těchto služeb představuje zdanitelné plnění, ovšem s tím, že současně je možné uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění.

Lze tak předpokládat, že pokud bude výstavbu provádět s. r. o., která bude následně poskytnuté služby zdaňovat, bude mít při výstavbě nárok na odpočet daně, čímž může být docíleno nadměrného odpočtu v průběhu výstavby, záleží samozřejmě na dalších okolnostech ekonomické činnosti plátce DPH. V případě příspěvkové organizace či jiného neziskového plátce DPH by tato situace byla mnohem složitější, protože v tomto případě by se mnohem hůře prokazovalo naplnění podmínek na nárok na odpočet daně v souladu s úpravou § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

V souvislosti s uvedenou problematikou upozorníme na velmi zajímavý rozsudek Soudního dvora C-18/12 Město Žamberk ze dne 21. 2. 2013 a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 5 Afs 1/2011-140 ze dne 31. 5. 2013.

Z pohledu daně z příjmů právnických osob je rozhodující, že se jedná o s. r. o., a i přesto, že se jedná o s. r. o. založenou městem, v souladu s § 17a zákona o daních z příjmů se nemůže jednat o veřejně prospěšného poplatníka, protože se jedná o obchodní korporaci. Tato s. r. o. tak bude zdaňována jako „běžný“ podnikatelský poplatník. Pokud budou sportoviště využívána k dosahování zdanitelných příjmů, což lze v případě s. r. o. předpokládat, sportoviště je možné daňově odpisovat, pokud s. r. o. bude mít k tomuto hmotnému majetku vlastnické právo. Možnost uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně vymezuje § 34 zákona o daních z příjmů, v případě s. r. o. založené městem žádné omezení uvedená úprava neobsahuje.

Uplatnění paušálu na dopravu vymezeného v § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů je vyloučeno u většiny veřejně prospěšných poplatníků. Jak bylo ale uvedeno, s. r. o. založená městem takovým poplatníkem není, paušální výdaje na dopravu tak budou uplatněny podle obecných podmínek platných pro všechny ostatní poplatníky.

I v případě silniční daně platí obdobné závěry. Podle § 2 odst. 1 zákona o dani silniční jsou předmětem silniční daně silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, pokud jsou registrovaná v České republice, provozovaná v České republice a používaná poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Určité úlevy platí opět pro veřejně prospěšné poplatníky, kterým však tato s. r. o. nebude, a tak lze konstatovat, že i z pohledu silniční daně budou uplatňovaná pravidla stejná jako v případě jiných s. r. o.

Závěrem lze konstatovat, že se jedná o poměrně složitou problematiku a zejména zdanění příspěvkových organizací jako alternativy řešení má svá specifická pravidla. V odpovědi tak byly uvedeny pouze základní aspekty této problematiky, ovšem celý problém by bylo nutné řešit s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu. Cílem odpovědi bylo poskytnout pouze základní orientaci v dané problematice, více ani nebylo možné.

### Související předpisy:

- § 61 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty
- § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty
- § 17a zákona o daních z příjmů
- § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů
- § 34 zákona o daních z příjmů
- § 2 odst. 1 zákona o dani silniční

## ■ 35

### Zahájení daňového odpisování hmotného majetku v roce vzniku s. r. o.

*Pokud s. r. o. vznikla 1. 4. 2022, pořídila dlouhodobý hmotný majetek, má nárok na 50% odpis. Budou účetní odpisy ve 100% výši a daňové 50%, anebo mohou být také účetní odpisy na polovině?*

**Odpověď:**

U hmotného majetku pořízeného v průběhu zdaňovacího období roku 2021 lze v tomto zdaňovacím období zahájit daňové odpisování, přičemž v tomto zdaňovacím období se podle § 26 odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, uplatní odpisy ve výši ročního odpisu (nikoliv pouze polovina ročního odpisu) za první rok odpisování:

- při rovnoměrném způsobu odpisování podle § 31 zákona o daních z příjmů ve výši jedné setiny součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby pro první rok odpisování,
- při zrychleném způsobu odpisování podle § 32 zákona o daních z příjmů jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování.

Účetní odpisování dlouhodobého hmotného majetku musí být podle § 28 odst. 6 zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, prováděno v průběhu jeho používání podle sestaveného odpisového plánu.

**Související předpisy:**

- § 26 odst. 6 zákona o daních z příjmů
- § 28 odst. 6 zákona o účetnictví

■ 36

**Karavan v majetku s. r. o. pro ubytování zaměstnanců**

*Firma, která podniká v dopravě (tzn. nákladním vozem jezdí po dálnicích po celé ČR a převáží různý materiál apod.), chce do podnikání vložit karavan. Důvodem je, že nechce platit náklady na ubytování pro zaměstnance v hotelech/ubytovnách, ale chce je právě ubytovat v tomto karavanu. Je to z hlediska daně z příjmů v pořádku?*

**Odpověď:**

Z daňového hlediska by pořízení karavanu pro ubytování zaměstnanců při pracovních cestách nemělo představovat žádný problém. V případě použití karavanu pro přechodné ubytování zaměstnance mimo pracovní cestu by se však jednalo o nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci, které představuje na straně zaměstnance příjem ze závislé činnosti, na který se vztahuje osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů. Podle uvedeného ustanovení je hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytovaná jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, osvobozena od daně maximálně do výše 3 500 Kč měsíčně.

**Související předpisy:**

- § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů

■ 37

**Ubytování externích subdodavatelů v nákladech s. r. o.**

*Společnost s. r. o. by chtěla přímo hradit externím subdodavatelům – fyzickým osobám ve stavebnictví ubytování. Tito subdodavatelé jsou fyzické osoby, které pro společnost fakturují pokládání kamenných dlažeb na území ČR dle dohodnuté ceny s tím, že by jim společnost s. r. o. platila mimo tuto fakturaci ubytování v ČR přímo ubytovateli. Lze tento druh nákladu na ubytování zahrnout jako daňový náklad společnosti nebo naopak?*



**Odpověď:**

V obecné rovině dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že daňově uznatelným výdajem je takový výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Výdaj spočívající v tom, že uhradíme za naše subdodavatele ubytování nepochybně tímto „testem“ daňové uznatelnosti pravděpodobně projde.

Na druhou stranu je však u tohoto výdaje třeba myslet na to, že aby byl výdaj daňově uznatelný, musíme k němu být povinni, nemůže se jednat o výdaj, který hradíme dobrovolně za někoho jiného, je tedy třeba, aby bylo ve smlouvě mezi s. r. o. a subdodavatelem ujednáno, že tento výdaj za subdodavatele hradíme.

Aniž by to bylo předmětem dotazu, dovolím si také upozornit na to, že pokud budeme za naše subdodavatele hradit ubytování, jedná se na jejich straně o nepeněžní příjem a hodnotu ubytování musí zdanit jako svůj zdanitelný příjem.

**Související předpisy:**

- § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

■ 38

**Postup s. r. o. při daňovém odpisu pohledávky**

*Společnost s r. o. eviduje pohledávku po splatnosti (splatnost v lednu 2020). Dlužník vstoupil v roce 2020 do insolvence, v roce 2021 byl prohlášen konkurz. Věřitel pohledávku nepřihlásil. Je možné pohledávku i tak v plné výši daňově odepsat a jak postupovat? Po 18 měsících po splatnosti (tj. k červenci 2021) zaúčtovat zákonnou opravnou položku ve výši 50 %, následně po 30 měsících po splatnosti (tj. k červenci 2022) zaúčtovat další zákonnou opravnou položku ve výši zbylých 50 %? Lze pak odepsat 100 % pohledávky? Jsou v tomto případě opravné položky daňově uznatelné, a taktéž odpis?*

**Odpověď:**

Navržená cesta k daňově uznatelnému odpisu pohledávky v dotazu je správná. S odkazem na ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů je odpis pohledávky na vrub účtu 546-Odpis pohledávky daňově uznatelný do výše vytvoření zákonné opravné položky. Jelikož pohledávka nebyla přihlášena do insolvence, lze tvořit opravnou položku jen dle § 8a nebo § 8c zákona o rezervách. To znamená, že 50% opravnou položku lze vytvořit po 8 měsících od splatnosti a 100% opravnou položku až po 30 měsících (při splnění dalších podmínek uvedených v § 8a zákona o rezervách). Nebo v případě, že pohledávka při vzniku nepřesáhla hodnotu 30 000 Kč, lze vytvořit 100% opravnou položku už po 12 měsících od splatnosti (§ 8c zákona o rezervách). Teprve po vytvoření 100% opravné položky lze pohledávku odepsat na vrub daňově uznatelných nákladů.

Nebo je možné počkat, až dlužník zanikne a bude vymazán z veřejného rejstříku a potom je odpis pohledávky taktéž daňově uznatelný i bez nutnosti vytvoření zákonné opravné položky, a to dle § 24 odst. 2 písm. y) bod 4 zákona o daních z příjmů za podmínky, že dlužník nebyl s věřitelem spojenou osobou dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

**Související předpisy:**

- § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů
- § 8a a § 8c zákona o rezervách

## ■ 39

**Dodanění neuhrazených závazků s. r. o. po uplynutí 30 měsíců od data splatnosti dluhu**

*Společnost s r. o. má neuhrazené závazky po uplynutí lhůty splatnosti 30 měsíců. Závazky se budou muset dodanit na ř. 30 daňového přiznání k dani z příjmu. Může být závazek po 30 nebo 36 měsících odúčtován z účtu 321 ve prospěch účtu 648 a veden pouze v podrozvahové evidenci. Výnos na účtu 648 by byl daňově neúčinný a uveden na ř. 140 daňového přiznání. Mohou být tyto operace provedeny v jednom roce?*

**Odpověď:**

S odkazem na bod 4.1.3. ČÚS pro podnikatele č. 019 lze právně zaniklý závazek odepsat na příslušný účet ostatních výnosů, nejčastěji tedy ve prospěch výnosového účtu 648-Ostatní provozní výnosy. Taktéž dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 11. zákona o daních z příjmů je povinnost zvýšit výsledek hospodaření, pokud uplynulo 30 měsíců od data splatnosti dluhu (při splnění dalších podmínek uvedených v tomto ustanovení). Pokud se rozhodnete dluh účetně odepsat v období, kdy uplyne 30 měsíců od jeho splatnosti, je zbytečné již provádět dodanění tohoto dluhu na řádku 30 daňového přiznání, jelikož v okamžiku podání daňového přiznání dluh již není evidován v rozvaze a výnos z jeho odepsání bude podléhat zdanění a ke zdanění dluhu tak dojde prostřednictvím jeho odúčtování ve prospěch zdanitelných výnosů.

Pouze v případě, kdy byste v jednom období dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 11 zákona o daních z příjmů dodanili dluh a v dalším období provedli jeho účetní odpis ve prospěch výnosů, nebude se tento výnos s odkazem na ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů zdaňovat, jelikož již byl zdaněn v předchozím roce prostřednictvím zvýšení výsledku hospodaření na řádku 30 daňového přiznání a výnos tedy bude snižovat výsledek hospodaření na řádku 140 daňového přiznání.

**Související předpisy:**

- § 23 odst. 3 písm. a) bod 11 zákona o daních z příjmů
- § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů
- ČÚS pro podnikatele č. 019, bod 4.1.3.

## ■ 40

**S. r. o. jako pořadatel veřejné sbírky – daňový pohled**

*Pokud bude s. r. o. pořádat veřejnou sbírku, jaký to bude mít u ní daňový dopad, když to nebude její hlavní činností? Jednalo by se o výběr peněz, následný nákup hraček a darování těchto hraček do dětských domovů.*

**Odpověď:**

Podle § 19b odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů jsou bezúplatné příjmy (tj. přijaté dary) plynoucí do veřejné sbírky konané právnickou osobou v souladu se zákonem o veřejných sbírkách osvobozeny od daně z příjmů právnických osob. Podle § 19 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny i úrokové příjmy plynoucí z prostředků veřejné sbírky pořádané k účelům vymezeným v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů (např. na podporu mládeže, na účely sociální, charitativní apod.). Náklady vynaložené na dary jsou podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů daňově neuznatelné.

**Související předpisy:**

- § 19b odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů
- § 19b odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů
- § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů

■ 41

**Podávání přiznání k dani z příjmů právnických osob při vzniku povinného auditu účetní závěrky s. r. o.**

*Jestliže s. r. o. vznikne poprvé za účetní období roku 2021 povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, do jakého termínu bude povinna odevzdat za toto zdaňovací období daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob?*

**Odpověď:**

Se vznikem povinnosti auditu účetní závěrky souvisí změna lhůty pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů za příslušné zdaňovací období. Podle § 136 odst. 2 písm. b) daňového řádu poplatník, který má povinnost podle zákona o účetnictví mít účetní závěrku ověřenou auditorem, podává daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud tedy bude mít s. r. o. povinnost ověřovat účetní závěrku za rok 2021 auditorem, bude povinna podat přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2021 do 1. července 2022.

**Související předpisy:**

- § 136 odst. 2 písm. b) daňového řádu

■ 42

**Dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2021 a související změny v účetnictví s. r. o.**

*Pokud přijdeme na chybu účtování roku 2021, které již máme uzavřeno (byla vytvořena účetní závěrka, odevzdáno daňové přiznání, účtujeme už nějakou dobu v novém období), podáme dodatečné daňové přiznání za rok 2021, kde například přiznáme větší výnosy nebo vykážeme nižší náklady a změní se nám tím původní daňová povinnost. Daň doplatíme. Jak se ale potom tato skutečnost promítne v účetním období roku 2022? Měla bych opravit počáteční stavy účtů a výkazů rozvahy a zisku a ztráty již započatého účetního období roku 2022 podle zjištěných chyb, nebo opravu těchto chyb zaúčtovat až v roce 2022, či o tom vůbec neúčtovat a vyřešit pouze dodatečným daňovým přiznáním?*

**Odpověď:**

Dle § 141 odst. 1 daňového řádu platí, že daňový subjekt je povinen podat dodatečné daňové přiznání v případě, kdy zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň, a to do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil. Povinnost podat dodatečné daňové přiznání naopak nevzniká v situacích, kdy poslední známou daňovou povinnost snižujeme, a to dle § 141 odst. 2 daňového řádu. V tomto případě daňovému subjektu vzniká pouze právo podat dodatečné daňové přiznání. Jestliže se ale ve vašem případě budou výnosy zvyšovat nebo náklady snižovat, zvýší se vám tedy původní výše daně, případně sníží daňová ztráta, a jste tedy povinni dodatečné daňové přiznání podat.

Opravy chyb, ke kterým v účetnictví roku 2021 došlo a na základě nichž podáváte za toto zdaňovací období dodatečné daňové přiznání, musíte proučtovat až v aktuálním

období, ve vašem případě tedy opravy účetních chyb roku 2021 zaúčtujete v roce 2022, a to s použitím účtu 426-Jiný výsledek hospodaření, a použití tohoto účtu jste pak povinni i popsat v příloze k účetní závěrce za rok 2022.

**Související předpisy:**

- § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu
- § 15a odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

■ 43

**Podání dodatečného daňového přiznání s aktualizovanou účetní závěrkou**

*Jsmo s. r. o. a zjistili jsme, že jsme do roku 2021 nezaúčtovali předpis daně z příjmů v částce 4 000 Kč, která nám vyšla v sestaveném přiznání k dani z příjmů. Samotné přiznání k dani z příjmů, hospodářský výsledek k 31. 12. (uvedený na ř. 10 přiznání) i výsledná daň je v pořádku, pokud bychom ale zaúčtovali do roku 2021 předpis daně z příjmů na účet 591, změní se tímto čísla v rozvaze i výledovce. Účetní závěrka ještě nebyla schválena a ani zveřejněna v obchodním rejstříku. Je možné tedy předpis daně z příjmů zaúčtovat ještě do roku 2021 a podat dodatečné přiznání k dani včetně správných čísel v rozvaze a výledovce, nebo podat jen opravenou rozvahu a výledovku? Jaké je správné řešení tohoto problému?*

**Odpověď:**

Pokud ještě nebyla účetní závěrka a výsledek hospodaření schválen valnou hromadou, je možné do účetnictví vstoupit a daň zaúčtovat. Aktualizované účetní výkazy lze potom správci daně podat prostřednictvím dodatečného daňového přiznání s doplňujícím vysvětlením, že samotné přiznání se nemění, jenom účetní výkazy. Ale doporučuji se nejprve spojit se správcem daně a případně si s ním domluvit předání pouze aktualizovaných účetních výkazů bez nutnosti podávat dodatečné daňové přiznání.

**Související předpisy:**

- § 141 odst. 4 daňového řádu

■ 44

**Možnost předání účetní závěrky s. r. o. do sbírky listin obchodního rejstříku prostřednictvím podání přiznání k dani z příjmů právnických osob**

*S. r. o. bude podávat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2021 v březnu 2022. Valná hromada, která bude schvalovat účetní závěrku, bude v květnu 2022. Když zaškrtnu v daňovém přiznání, že účetní závěrka nebyla ještě schválena, tak bychom si asi neměli nechat dle nové přílohy tuto účetní závěrku zveřejnit správcem daně. Ve sbírce listin by měla být schválena účetní závěrka. Když tam nic nezaškrtnu a nechám správcem daně zveřejnit, bylo by zveřejněno něco, co ještě není schváleno valnou hromadou. Vychází mi tedy, že tato nová pomoc pro podnikatele je v podstatě k ničemu a nelze tento institut využít. Ve většině firem, které podávají daňové přiznání v březnu, dochází ke schválení účetní závěrky až po podání daňového přiznání. Je moje úvaha správná?*

**Odpověď:**

Úvahu uvedenou v dotazu, podle které možnost předat účetní závěrku do sbírky listin veřejného rejstříku prostřednictvím podání u příslušného správce daně z příjmů není