

Připomínky KDP ČR ke komplexnímu pozměňovacímu návrhu novely zákona o daních z příjmů v rámci doprovodného zákona k novému zákonu o účetnictví

Připomínky KDP ČR k přechodným a přechodovým ustanovením k zákonu o daních z příjmů

Č. res.	Autor	Č. př.	Dotčené ustanovení	Připomínka	Vypořádání
		1	Obecně	Materiál k připomínkování byl Komoře daňových poradců zaslán dne 13. 10. s požadavkem na předložení připomínek v desetidenní lhůtě. S ohledem na komplexnost navrhovaného znění, jakož i zásadní dopady na daňovou praxi, považujeme takto krátkou dobu za nedostatečnou pro důkladné posouzení všech konsekvencí, provázanosti jednotlivých ustanovení a možných interpretačních nejasností. Novela zákona o daních z příjmů ve vazbě na nový zákon o účetnictví představuje významnou koncepční změnu, na což jsme již v minulosti upozornili. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby navazující úprava přechodů mezi jednotlivými režimy, zejména přechodná ustanovení, byla pečlivě a komplexně promyšlena. S ohledem na velmi krátkou lhůtu stanovenou pro připomínkování považujeme za nutné zdůraznit, že veškeré dopady přechodů mezi jednotlivými režimy nelze v takto omezeném časovém rámci zodpovědně posoudit, a to zejména má-li být zajištěna dostatečná míra právní jistoty poplatníků a předvídatelnost výkladu ze strany správců daně. To, že se nám i v takto krátkém čase podařilo předložit řadu připomínek, neznamená, že v rámci dalších diskusí s odbornou veřejností nebudou identifikovány další aplikační a výkladové problémy týkající se navrhované úpravy přechodných ustanovení a přechodů mezi režimy. V zájmu kvalitní legislativy, která bude dlouhodobě funkční a akceptovatelná jak pro poplatníky, tak pro správce daně, navrhujeme poskytnout podstatně více času na odbornou diskusi a dopracování návrhu. Jsme přesvědčeni, že takový postup může významně přispět k vyšší stabilitě právní úpravy a minimalizaci potřeby následných dílčích novelizací. V této souvislosti bychom dále chtěli zdůraznit, že následně zaslané dva materiály, z nichž jeden se týká přechodných ustanovení a ustanovení upravujících přechody mezi jednotlivými daňovými režimy a druhý změn v oblasti zákona o rezervách, v některých případech, a to i poměrně zásadním způsobem, mění řešení obsažená v původně zaslaném materiálu. Za	

			této situace je velmi obtížné identifikovat a důsledně posoudit všechny vzájemné návaznosti a souvislosti mezi jednotlivými ustanoveními. Z tohoto důvodu považujeme za zcela zásadní a nezbytné, aby po vypořádání připomínek k jednotlivým částem celého projektu byl zpracován kompletní a vzájemně provázaný legislativní text, který zohlední výsledky připomínkování všech jeho částí, a tento text byl následně znovu předložen k řádnému připomínkování. Zdůrazňujeme, že tento náš požadavek, stejně jako celý úvod našich připomínek, je veden snahou přispět k co nejkvalitnějšímu výsledku celého legislativního projektu a v maximální možné míře předejít vzniku zásadních systémových chyb a aplikačních problémů. Jak již uvádíme výše, obáváme se, že při současném časovém harmonogramu a bez možnosti opětovného posouzení kompletního legislativního textu po zapracování připomínek nelze dostatečně prověřit všechny jeho vzájemné souvislosti a dopady. Konkrétním příkladem může být navrhovaná změna zákona o rezervách. Teprve z posledního zaslaného materiálu je zřejmá zásadní koncepční změna spočívající v nahrazení dosavadní možnosti daňově účinného odpisu pohledávek novým institutem mimořádné daňové opravné položky. Tato změna však může mít významné dopady také na řadu dalších ustanovení zákona o daních z příjmů, u nichž je nezbytné důsledně prověřit jejich vzájemnou provázanost a posoudit, zda nebude nutné odpovídajícím způsobem změnit i jejich koncepci. Obdobných příkladů přitom může být podstatně více. V návaznosti na výše uvedené proto opakovaně zdůrazňujeme, že vedle prodloužení časového prostoru pro odborné připomínkování a dopracování celého legislativního projektu považujeme za nezbytné rovněž odpovídajícím způsobem posunout jeho účinnost, a to nejdříve na 1. 1. 2030. Takový časový odstup by jednak umožnil důkladnější odborné posouzení a kvalitnější dopracování celé právní úpravy, včetně prověření vzájemných návazností jednotlivých ustanovení, jednak by poskytl dostatečný prostor pro případné odstranění chyb a nedostatků zjištěných ještě před nabytím její účinnosti. Jsme přesvědčeni, že právě tento postup může významně přispět k omezení rizika zásadních systémových chyb, posílení právní jistoty poplatníků a vytvoření dlouhodobě stabilní a prakticky použitelné právní úpravy.		
		2	Obecně	1. Jednoznačnost používané terminologie a odkazů na právní předpisy Navrhujeme důsledně prověřit celou tuto část, neboť podle našeho názoru není ve všech	

			případech jednoznačně zřejmé, zda použitá terminologie vychází z dosavadního znění ZDP a účetních předpisů, nebo naopak z jejich znění účinného po nabytí účinnosti nového zákona o účetnictví. V některých případech je příslušný odkaz výslovně uveden, avšak není zřejmé, zda v ostatních případech, kdy takový odkaz chybí, mají být použity nové právní předpisy, nebo zda jde pouze o nedůslednost při formulaci přechodných ustanovení. Příkladem může být bod 13 části týkající se daňových odpisů. Navrhujeme proto celou tuto část důsledně prověřit a jednoznačně vyjasnit, zda se jednotlivé pojmy a ustanovení vztahují k dosavadní, nebo nové právní úpravě, aby při aplikaci přechodných ustanovení nevznikaly výkladové nejasnosti.	
		3 Obecně	2.Obecná připomínka k přechodným ustanovením – dopady nové právní úpravy na dosavadní aktiva a dluhy Obecně se domníváme, že z přechodných ustanovení k novému zákonu o účetnictví by mělo být jednoznačně zřejmé, jakým způsobem budou nová účetní pravidla aplikována na aktiva a dluhy, které účetní jednotka vykazovala podle dosavadní právní úpravy. To například znamená vyjasnit, zda bude u nájemních smluv uzavřených před nabytím účinnosti nové právní úpravy nutné u poplatníka s akruálním základem daně nově vykázat aktivum představující právo užívání předmětu nájmu, a pokud ano, v jaké hodnotě. Obdobně je třeba vyjasnit, zda bude nutné provést diskontování dosavadních pohledávek a dluhů, jakým způsobem bude řešen přechod na nový systém účtování o leasingu a další obdobné situace. Na tuto účetní problematiku by měla bezprostředně navazovat daňová úprava. Minimálně v důvodové zprávě, v případech vyžadujících normativní řešení však přímo v textu ZDP, by mělo být jednoznačně vysvětleno, jaké budou daňové dopady převodu dosavadních aktiv a dluhů do nového účetního režimu, zda a v jakém okamžiku se tyto změny promítnou do základu daně a jakým způsobem bude při jejich zohlednění postupováno. Například v případě nově vykazovaného práva užívání předmětu nájmu se domníváme, že bude zřejmě nutné zohlednit rozdíl mezi náklady na nájemné, které již byly podle dosavadní právní úpravy daňově uplatněny, a náklady, které by byly uplatněny, pokud by bylo právo užívání předmětu nájmu účetně odpisováno již v minulosti. Tento rozdíl by měl být odpovídajícím způsobem zohledněn při stanovení základu daně tak, aby nedocházelo k duplicitnímu daňovému uplatnění nákladů ani k jejich definitivnímu daňovému neuplatnění.	

			Současně se domníváme, že by měly být systematicky prověřeny jednotlivé kategorie majetku a dluhů, u nichž dochází oproti dosavadní právní úpravě ke změně daňového režimu, a mělo by být jednoznačně stanoveno, jakým způsobem bude nadále postupováno u položek vzniklých nebo pořízených před nabytím účinnosti nové právní úpravy. Příkladem může být problematika goodwillu, kterou zmiňujeme dále, ale také například technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku podle dosavadní právní úpravy. V této souvislosti například není zřejmé, jak bude u těchto dosavadních technických zhodnocení řešena problematika případného dodanění nepeněžitého příjmu na straně pronajímatele dle § 23 odst. 6 ZDP. To je, zda se bude postupovat dle znění platném před účinností nebo po účinnosti nové právní úpravy. Obdobně je nutné vyjasnit postup při pokračování dosavadních nájemních smluv, jejich převodech či vkladech práv a povinností z těchto smluv. Vzhledem k velmi krátkému času, který máme k dispozici pro zpracování připomínek, nejsme schopni identifikovat a podrobně posoudit všechny možné situace a jejich daňové dopady. To však podle našeho názoru nic nemění na nezbytnosti provést důkladnou a systematickou analýzu všech oblastí, v nichž dochází oproti dosavadní právní úpravě ke změně koncepce zdanění. Navrhujeme proto komplexně prověřit všechny situace, v nichž se mění dosavadní účetní nebo daňový režim aktiv a dluhů, a jednoznačně upravit, jakým způsobem se nová pravidla uplatní na položky vzniklé nebo pořízené podle dosavadní právní úpravy. Současně považujeme za nezbytné výslovně vyjasnit související dopady do základu daně, včetně jejich časového zohlednění, tak, aby nedocházelo k duplicitnímu zdanění, dvojímu daňovému uplatnění nákladů ani k jejich definitivnímu daňovému neuplatnění.	
		4 Obecně	3. Možnost časového rozložení daňových dopadů přechodu na nové účetní předpisy 1.Vzhledem k tomu, že podle našeho názoru lze v současné době jen velmi obtížně předvídat a vyhodnotit všechny dopady přechodu na nové účetní předpisy do základu daně jednotlivých poplatníků, navrhujeme zavést obecnou možnost časového rozložení případných dopadů tohoto přechodu, které povedou ke zvýšení základu daně. Domníváme se, že s ohledem na rozsah a zásadní charakter změn účetních pravidel nelze vyloučit situace, kdy přechod na novou právní úpravu povede k jednorázovému a významnému zvýšení základu daně, aniž by tomu odpovídal skutečný ekonomický přínos či peněžní příjem poplatníka v daném období.	

			Příkladem může být změna účetní metody u poplatníků zabývajících se lesním hospodářstvím, které se podrobněji věnujeme dále. Daňové dopady této změny přitom mohou být velmi významné Navrhujeme proto umožnit poplatníkům rozložit případné zvýšení základu daně vyvolané přechodem na nové účetní předpisy do více zdaňovacích období, a to obdobným způsobem, jaký je upraven pro poplatníky stanovující základ daně podle IFRS. Takové řešení by podle našeho názoru přispělo ke zmírnění případných nepřiměřených jednorázových daňových dopadů přechodu na novou účetní úpravu a současně by zvýšilo právní jistotu a předvídatelnost daňového zatížení poplatníků. 2.Bod 21 (nově 22) přechodných ustanovení Možnost jednorázové úpravy základu daně i při snížení výsledku hospodaření. Z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků navrhujeme alespoň u nižších částek umožnit jednorázovou úpravu základu daně také v případě snížení výsledku hospodaření.	
		5 Obecně	4.Další obecná připomínka k definici hmotného majetku u poplatníků používajících IFRS V návaznosti na naše připomínky k předchozímu materiálu upozorňujeme na další otázku související s vymezením hmotného majetku pro daňové účely. Není podle našeho názoru jednoznačně zřejmé, zda se u poplatníka, který pro účely stanovení základu daně vychází z účetnictví vedeného podle mezinárodních účetních standardů (IFRS), bude vymezení hmotného majetku pro daňové účely odvíjet od jeho účetního zachycení podle IFRS, nebo zda bude nutné vycházet z vymezení majetku podle českých účetních předpisů. Tato otázka může mít zásadní praktické dopady, neboť vymezení jednotlivých aktiv a jejich samostatné vykazování se může podle IFRS a českých účetních předpisů lišit. Navrhujeme proto jednoznačně vyjasnit, z jakých účetních pravidel se bude při vymezení hmotného majetku pro daňové účely u poplatníků používajících IFRS vycházet.	

				I tato otázka podle našeho názoru potvrzuje vhodnost našeho opakovaného návrhu, aby byla v ZDP zakotvena jednotná definice hmotného majetku společná pro poplatníky s akruálním i peněžitým základem daně.	
		6	Obecně	5. Doporučujeme doplnit standardní přechodné ustanovení: „Pro daňové povinnosti u daně z příjmů za zdaňovací období započaté přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“	
		7	Obecně	Je potřeba vyjasnit, že přechodná ustanovení pro poplatníky s akruálním základem daně jsou oddělená od poplatníků, kteří vedou účetnictví podle mezinárodních účetních standardů, aby bylo postaveno na jisto, že veškeré úpravy, které budou poplatníci vedoucí účetnictví podle mezinárodních účetních standardů provádět, jsou zahrnuty ve změně účetní metody.	
		8	K přechodu z peněžního základu daně na akruální základ daně	Odstavec 1 a 4 mají řešit situaci, kdy poplatník uplatňující peněžní základ daně přechází na akruální základ, a v důsledku toho má dojít ke zvýšení či snížení základu daně o účetní hodnotu jeho aktiv a dluhů. Není však zřejmé, jak má poplatník, který dosud vedl evidenci pouze na peněžní bázi, určit „účetní“ hodnotu svých aktiv a dluhů pro účely tohoto přechodu. Odstavec 6 stanoví, že pro účely odstavců 2 a 4 se u poplatníka, který je plátcem daně z přidané hodnoty, účetní hodnota: a) pohledávky snižuje o daň z přidané hodnoty, pokud uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty a byla splněna daňová povinnost na výstupu, b) dluhu snižuje o daň z přidané hodnoty. Formulace podmínek u pohledávky je problematická z hlediska systematiky DPH i praktické aplikace. Uplatnění odpočtu DPH se typicky vztahuje k přijatému plnění, zatímco daňová povinnost na výstupu se pojí k uskutečněnému plnění, z něhož vzniká pohledávka. Není zřejmé: ▪ zda mají být obě podmínky splněny současně, ▪ k jaké konkrétní transakci má odpočet daně z přidané hodnoty vztah – zda k téže transakci, z níž vzešla pohledávka, či k jinému plnění, ▪ jak postupovat v běžných situacích, kdy odpočet na vstupu a povinnost na výstupu časově či věcně nekorespondují. Současné znění tak vytváří právní nejistotu a otevírá prostor pro rozdílný výklad ze strany správců daně i poplatníků. Pro právní jistotu a předvídatelnost daňového prostředí by bylo	

			vhodné jednoznačně vymezit, na jaké transakce a v jakém okamžiku se snížení účetní hodnoty pohledávky o DPH uplatní. Odstavec 11 umožňuje při přechodu z peněžního základu daně na aktuální základ daně rozložit dopad této změny do devíti po sobě jdoucích zdaňovacích období. Ustanovení však jednoznačně nevymezuje, zda musí být částky rozloženy rovnoměrně, zda může poplatník délku rozložení v průběhu času měnit ani jaký postup se uplatní v případě kratšího zdaňovacího období. Zároveň platí, že při opačném přechodu – z aktuálního základu daně na peněžní základ – obdobná možnost postupného promítnutí významného zvýšení základu daně vůbec není zakotvena. Dochází tak k neodůvodněné asymetrii v daňovém zacházení při změně základu daně podle směru přechodu.	
		9	K § 23 odst. 18 ZDP 1. Navrhované ustanovení odkazuje na postup podle přílohy č. 1, která však podle našeho zjištění není součástí zasláných materiálů. Vzhledem k tomu, že se jedná o důležitý podklad pro posouzení navrhované právní úpravy a jejích daňových dopadů, považujeme za nezbytné, aby byla tato příloha předložena společně s návrhem zákona. Považujeme proto za nezbytné doplnění přílohy č. 1 a poskytnutí možnosti se k jejímu obsahu vyjádřit, neboť bez její znalosti nelze navrhovanou úpravu komplexně posoudit. 2. Přechodná ustanovení pro subjekty přecházející na IFRS Chybí konkrétní přechodné ustanovení pro subjekty, které v důsledku novely přejdou na IFRS. Návrh upravuje přechodná ustanovení pro IFRS poplatníky před novelou i po ní, neřeší však konkrétně subjekty, které dosud účtovaly podle vlastních vyhlášek (např. banky, fondy a pojišťovny) a nově budou účtovat dle IFRS. Úprava přechodu na IFRS a z IFRS s možností rozložení na tři roky podle textu návrhu a odůvodnění míří až na přechody uskutečněné za účinnosti nové legislativy. Způsob zohlednění přechodu finančních institucí a pojišťoven ze současných vyhlášek na IFRS není upraven. Použití pouze obecných pravidel změny účetní metody by vedlo k nedůvodnému rozdílu: přechod IFRS–IFRS vyvolaný novou legislativou by měl vliv rozložený na deset let, zatímco přechod CAS–IFRS při novele by měl dopad do základu daně jednorázově, případně ve třech letech, pokud by se použila navržená úprava přechodu na IFRS a z IFRS. Doporučujeme doplnit zvláštní přechodné ustanovení pro tuto skupinu subjektů.	
		10	K řešení nesouladu Domníváme se, že navrhovaná právní úprava je formulována velmi obecně a z jejího znění není dostatečně zřejmé, jakým způsobem má být v praxi aplikována a jaké konkrétní dopady	

		daňových režimů mezi zúčastněnými stranami u transakcí s daňovou kontinuitou	bude mít do základu daně jednotlivých poplatníků. Potřebné vysvětlení podle našeho názoru neposkytuje ani předložené odůvodnění. Považujeme proto za zcela zásadní, aby bylo navrhované řešení podrobněji analyzováno a vysvětleno na konkrétních praktických příkladech, které by byly uvedeny v důvodové zprávě, případně v její příloze. Na základě této analýzy by pak mělo být zváženo také odpovídající zpřesnění či doplnění samotného textu právní úpravy. Pro ilustraci uvádíme některé situace, u nichž není z navrhovaného řešení zřejmé, jakým způsobem má být postupováno. 1. Přejedání pohledávky z fyzické osoby na obchodní korporaci – diskontování pohledávek Pokud má nabyvatel převzít daňový režim převodce, znamená to například, že v případě, kdy fyzická osoba vloží do obchodní korporace pohledávku s dlouhou dobou splatnosti, nebude obchodní korporace pro daňové účely provádět diskontování této pohledávky, přestože by jinak podle účetních předpisů měla povinnost takto postupovat? Není tedy zřejmé, zda a v jakém rozsahu se pravidlo daňové kontinuity promítne do daňového zacházení s účetními dopady diskontování pohledávky u nabyvatele. 2. Přejedání pohledávky z obchodní korporace na fyzickou osobu a rozdíly ve vymezení majetku Obdobná otázka vzniká v opačné situaci, kdy fyzická osoba nabude od obchodní korporace pohledávku, u níž obchodní korporace prováděla diskontování například v rámci převzetí jmění. Znamená převzetí daňového režimu převodce, že tato fyzická osoba, přestože bude poplatníkem s peněžitým základem daně, bude muset určitým způsobem pokračovat v diskontování pohledávky? Bude například povinna rozdělovat přijatou úhradu na nominální a úrokovou složku a úrokovou složku zdaňovat podle § 8 ZDP? 3. Vymezení majetku Další významné otázky vznikají v případech rozdílného vymezení majetku u obou skupin poplatníků. Jak bude například postupováno, pokud nabyvatel získá majetek, který u něj nesplňuje definici hmotného majetku, přestože u převodce hmotným majetkem byl?	
--	--	---	---	--

			Znamená to, že nabyvatel bude jako daňově uznatelné výdaje uplatňovat účetní náklady související s tímto majetkem, nebo bude povinen pokračovat v daňovém odpisování podle režimu převodce? Jak bude v takovém případě postupovat fyzická osoba, která je poplatníkem s peněžitým základem daně? Bude oprávněna hodnotu takto nabytého majetku přímo zahrnout do daňových výdajů, nebo bude muset pokračovat v daňovém režimu převodce, přestože tento majetek u ní již nesplňuje příslušnou definici? 4a. Vklad pronajímaného majetku do obchodní korporace, která je jeho nájemcem Další problematickou situací je případ, kdy fyzická osoba vloží do obchodní korporace majetek, který této obchodní korporaci dosud pronajímala. Před uskutečněním vkladu fyzická osoba jako pronajímatel daňově odpisuje pronajímaný majetek, zatímco obchodní korporace jako nájemce účetně odpisuje právo užívání tohoto majetku. V důsledku vkladu a přechodu vlastnického práva na obchodní korporaci dojde k zániku nájemního vztahu (k datu přechodu vlastnického práva). Obchodní korporace však bude mít ve svém účetnictví jednak dosavadní právo užívání, které účetně odpisovala, a jednak nově nabytý majetek, u něhož by zřejmě měla pokračovat v daňovém odpisování a převzít daňový režim vkladatele. Vzniká proto otázka, zda bude obchodní korporace v takovém případě fakticky evidovat dva majetky, u nichž bude docházet k duplicitnímu odpisování, nebo zda bude nutné některý z těchto majetků vyřadit, případně ukončit jeho odpisování. Pokud ano, který z těchto majetků to bude a jakým způsobem bude naloženo s jeho zbývajícím účetním, případně daňovou hodnotou? Bude tato hodnota představovat daňově uznatelný výdaj, a pokud ano, za jakých podmínek? Situace bude ještě komplikovanější, pokud nájemce na pronajatém majetku provedl dodatečné zhodnocení, které samostatně odpisuje. Bude takovéto dodatečné zhodnocení nadále samostatně odpisováno, nebo dojde k jeho spojení s některým z uvedených majetků? Pokud dojde ke spojení, s kterým majetkem a podle jakých pravidel budou následně stanoveny daňové odpisy?	
--	--	--	--	--

			Je rovněž nutné vyjasnit, zda bude řešení odlišné podle toho, zda obchodní korporace vystupuje v pozici nájemce, nebo naopak pronajímatele, například v případě přechodu příslušného majetku v rámci vkladu obchodního závodu. Ve vztahu k dodatečnému zhodnocení v této souvislosti odkazujeme také na dosavadní závěry příslušných koordinačních výborů (Ing. Mgr. Petr Toman, Ing. Alena Švecová, Mgr. Jana Fuksová 479/16.06.15 Odpisování technického zhodnocení provedeného nájemcem při fúzi nájemce a pronajímatele, KV ze dne 15.6.2016). Považujeme za potřebné jednoznačně vyjasnit, zda a v jakém rozsahu budou tyto závěry nadále použitelné, případně jakým způsobem budou novou právní úpravou modifikovány. 4b. Přechod majetku a práva užívání z obchodní korporace na fyzickou osobu Obdobné, a v některých ohledech možná ještě složitější otázky mohou vznikat při přechodu majetku z obchodní korporace na fyzickou osobu, například v důsledku převzetí jmění. Může jít o situaci, kdy fyzická osoba jako pronajímatel dosud daňově odpisovala pronajímaný majetek a v důsledku převzetí jmění na ni přejde také právo užívání, které obchodní korporace jako nájemce evidovala ve svém účetnictví a účetně odpisovala. Pokud má fyzická osoba převzít daňový režim obchodní korporace, znamená to, že bude pro daňové účely uplatňovat určitou dobu účetních odpisů práva užívání, přestože je poplatníkem s peněžitým základem daně? Nebo bude zbývající účetní hodnota práva užívání představovat u této fyzické osoby přímo daňově uznatelný výdaj? Z navrhované právní úpravy není zřejmé, jak má být v těchto případech zajištěna daňová kontinuita, aniž by docházelo k duplicitnímu uplatnění daňových výdajů nebo naopak k situacím, kdy určité hodnoty nebude možné daňově uplatnit vůbec. 5. Rozsah převzetí daňového režimu převodce Obecně není zřejmé, zda se povinnost převzít daňový režim převodce vztahuje také na případy, kdy daňové řešení u poplatníka s akruálním základem daně vychází z účetnictví a do základu daně se promítá například na základě § 24 odst. 2 písm. v) ZDP. Je proto potřebné vyjasnit, zda se přebírá pouze způsob daňového zacházení s konkrétním majetkem, nebo také jednotlivá pravidla, která byla u převodce aplikována s ohledem na jeho způsob stanovení základu daně. 6. Komponentní odpisování při přechodu majetku mezi poplatníky s rozdílným způsobem stanovení základu daně	
--	--	--	---	--

			Další otázkou je postup při přechodu majetku z poplatníka s akruálním základem daně na poplatníka s peněžitým základem daně v situaci, kdy převodce uplatňoval komponentní odpisování. Znamená převzetí daňového režimu převodce, že nabyvatel bude povinen pokračovat v komponentním odpisování, přestože by jinak měl možnost rozhodnout se, zda tento způsob odpisování použije? Naopak při přechodu majetku z poplatníka s peněžitým základem daně na poplatníka s akruálním základem daně může vzniknout situace, kdy nabyvatel bude podle účetních předpisů povinen uplatňovat komponentní odpisování, avšak pro daňové účely bude zřejmě nutné zohlednit, zda tento způsob odpisování uplatňoval převodce. To může vést k rozdílům mezi účetním a daňovým odpisováním a k související dodatečné administrativní zátěži. Považujeme proto za nezbytné vyjasnit, jaká pravidla budou v uvedených případech platit a zda má daňová kontinuita přednost před pravidly stanovenými pro příslušnou kategorii poplatníka. 7. Hranice převzetí daňového režimu převodce Za zásadní považujeme také otázku, jak široce má být pravidlo převzetí daňového režimu převodce vykládáno a aplikováno. Při jeho doslovném a velmi širokém výkladu by bylo možné dospět až k nelogickým závěrům. Například pokud převodce uplatňoval pravidla nízké kapitalizace, znamenalo by převzetí jeho daňového režimu, že tato pravidla bude muset ve vztahu k převzaté transakci aplikovat také nabyvatel, a to bez ohledu na své vlastní poměry a způsob stanovení základu daně to je i PPZD? Obdobně pokud jsou u fyzické osoby jako poplatníka s peněžitým základem daně určité daňové výdaje podmíněny jejich zaplacením, bude muset tuto podmínku splnit také nabyvatel, který je poplatníkem s akruálním základem daně? Tyto příklady ukazují, že je nezbytné jednoznačně vymezit, které prvky daňového režimu převodce mají být zachovány a které se naopak budou řídit pravidly platnými pro nabyvatele.	
--	--	--	---	--

			8a. Postoupení nájemních smluv mezi poplatníky s rozdílným způsobem stanovení základu daně Další významné výkladové problémy mohou vznikat při postoupení nájemních smluv na straně nájemce i pronajímatele, zejména pokud zúčastněné osoby uplatňují rozdílné způsoby stanovení základu daně. Za zvláště problematické považujeme situace na straně nájemce. Není zřejmé, v jakém rozsahu budou nadále použitelné dosavadní výklady k této problematice, včetně otázky okamžiku vzniku nepeněžního příjmu a určení poplatníka, u něhož tento příjem vzniká (viz. Ing. Jiří Nesrovnal, Ing. Radislav Tkáč, Ing. Otakar Machala, Ing. Petr Toman, 516/24.01.18 Cese nájemní smlouvy z hlediska technického zhodnocení provedeného nájemcem ve znění novely ZDP - zákona č. 170/2017 Sb., KV ze dne 24.1.2018 a Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, 536/23.01.19 Bezúplatný příjem v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy, KV ze dne 23.1.2019). . Příkladem může být postoupení nájemní smlouvy z poplatníka s akruálním základem daně na poplatníka s peněžitým základem daně, kdy původní nájemce účetně odpisoval právo užívání a současně mohl samostatně daňově odpisovat dodatečné zhodnocení pronajatého majetku. Bude původní nájemce oprávněn zahrnout do daňových výdajů zbývající účetní hodnotu práva užívání a daňovou zůstatkovou hodnotu dodatečného zhodnocení? Pokud ano, za jakých podmínek? Jak bude postupovat nový nájemce, pokud bude poplatníkem s peněžitým základem daně? Bude povinen převzít daňový režim původního nájemce, přestože tento režim vycházel z účetního zachycení práva užívání? Jak se situace změní, pokud bude nový nájemce naopak poplatníkem s akruálním základem daně? Bude i nadále platit dosavadní výklad, podle něhož v těchto případech za stanovených podmínek nedochází ke vzniku nepeněžního příjmu na straně pronajímatele? Považujeme za nezbytné, aby bylo v této souvislosti výslovně vyjasněno, v jakém rozsahu zůstávají použitelné dosavadní závěry příslušných koordinačních výborů a další ustálené výklady a v čem případně dochází k jejich změně.	
--	--	--	--	--

			8b. Přejedání majetku, který je předmětem finančního leasingu Další podobné otázky vznikají v případech, kdy mezi poplatníky s rozdílným způsobem stanovení základu daně dochází k převodu majetku, který je předmětem finančního leasingu, a v důsledku této transakce finanční leasing zaniká. Příkladem může být situace, kdy leasingový pronajímatel, který je poplatníkem s peněžitým základem daně, vloží předmět finančního leasingu do obchodní korporace, která je leasingovým nájemcem. Jakým způsobem bude v takovém případě zajištěna daňová kontinuita a jak bude naloženo s jednotlivými účetními a daňovými hodnotami souvisejícími s finančním leasingem? Také v těchto případech je nezbytné zohlednit situace, kdy bylo na předmětu finančního leasingu provedeno dodatečné zhodnocení, které je samostatně odpisováno. Obdobně je nutné vyjasnit opačnou situaci, kdy majetek, který je předmětem finančního leasingu, přejde na poplatníka s peněžitým základem daně. Znamená převzetí daňového režimu převodce, že tento poplatník nebude předmětný majetek daňově odpisovat, nebude zdaňovat příjmy z nájmu a bude zdaňovat pouze úrokovou složku obdobně jako dosavadní leasingový pronajímatel? Pokud má být takovýto postup skutečně důsledkem navrhované právní úpravy, je podle našeho názoru nezbytné jej jednoznačně vymezit a vysvětlit. Pokud tomu tak být nemá, je potřebné upřesnit, jaký daňový režim se v těchto případech uplatní. <u>Potřeba podrobnější analýzy navrhovaného řešení</u> Obecně se domníváme, že se jedná o jednu z nejproblematictějších oblastí navrhované právní úpravy, která může v praxi vyvolávat velmi závažné aplikační a výkladové problémy a je riziko, že by v některých případech bylo možné dospět k absurdním závěrům. Z výše uvedených příkladů je patrné, že obecně formulované pravidlo převzetí daňového režimu převodce může při rozdílných pravidlech pro poplatníky s aktuálním a peněžitým základem daně vést k nelogickým, vnitřně rozporným, případně i prakticky obtížně realizovatelným závěrům.	
--	--	--	---	--

			Navrhujeme proto tuto oblast podrobit důkladné věcné a legislativní analýze, do důvodové zprávy doplnit co nejširší soubor konkrétních příkladů správného postupu a na základě jejich vyhodnocení provést případné nezbytné úpravy textu zákona. Za důležité považujeme zejména zajistit, aby navrhovaná pravidla nevedla k duplicitnímu uplatnění daňových výdajů, k jejich úplnému vyloučení ani k nepřiměřenému zvýšení administrativní zátěže poplatníků. <u>Potřeba minimalizace rozdílů mezi poplatníky s akruálním a peněžitým základem daně</u> Jsme přesvědčeni, že výše uvedené příklady současně názorně ukazují, jak závažné komplikace mohou vznikat v důsledku rozdílného daňového režimu poplatníků s akruálním a peněžitým základem daně. Považujeme proto za nanejvýš žádoucí omezit rozdíly mezi oběma skupinami poplatníků na nezbytné minimum. V této souvislosti se znovu vracíme k naší zásadní připomínce požadující zavedení jednotné společné definice hmotného majetku pro obě skupiny poplatníků. Domníváme se, že sjednocení definice hmotného majetku by mohlo významně přispět nejen ke zjednodušení samotné právní úpravy, ale také k odstranění řady výše uvedených problémů souvisejících s daňovou kontinuitou při přechodu majetku mezi poplatníky s rozdílným způsobem stanovení základu daně. Navrhujeme proto tuto naši zásadní připomínku znovu důkladně zvážit, a to i ve světle praktických problémů, které může navrhované řešení daňové kontinuity vyvolávat.	
		11	K právu užívání z finančního leasingu – formulační připomínka Původní znění: <i>„10. Vstupní cenou práva užívání z finančního leasingu, pokud k převzetí jeho předmětu došlo před prvním dnem prvního zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se rovná...“</i> Gramaticky správné znění: <i>„10. Vstupní cena práva užívání z finančního leasingu, pokud k převzetí jeho předmětu došlo před prvním dnem prvního zdaňovacího období započatého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se rovná...“</i>	
		12	K daňovým odpisům 1. Použití nového způsobu daňového odpisování na dosavadní majetek	

			Z navrhované právní úpravy není jednoznačně zřejmé, zda po nabytí její účinnosti budou veškeré dosud daňově odpisované majetkové složky povinně odpisovány podle nového modelu daňového odpisování upraveného v ZDP, tedy po dobu 5, respektive 30 let, nebo zda bude možné u majetku pořízeného před účinností nové právní úpravy pokračovat v dosavadním způsobu daňového odpisování. Navrhujeme tuto otázku v přechodných ustanoveních jednoznačně vyjasnit. 2. Stanovení zbývajících doby daňového odpisování - Nejasné určení počtu měsíců dosavadního odpisování hmotného majetku. Pokud by mělo u dosavadního majetku dojít k povinnému přechodu na nový způsob daňového odpisování, není zcela zřejmé, jakým způsobem bude stanovena zbývajících doba odpisování. Předpokládáme, že by mělo jít o nově stanovenou dobu daňového odpisování (5, respektive 30 let), zkrácenou o dobu, po kterou již byl příslušný majetek daňově odpisován podle dosavadní právní úpravy. V této souvislosti považujeme za potřebné výslovně upravit, jakým způsobem bude dosavadní doba daňového odpisování stanovena. Hmotný majetek byl podle dosavadní právní úpravy zpravidla odpisován na roční, nikoli měsíční bázi. Proto bez dalšího nelze určit počet měsíců, po které byl majetek odpisován, a z přechodného ustanovení není zřejmé, jak má být tento počet v konkrétní situaci stanoven. Doporučujeme upřesnit způsob započtení prvního roku odpisování (například paušálně jako šest měsíců nebo od měsíce následujícího po měsíci zařazení majetku, pokud nedošlo k přerušení odpisování, případně stanovit jiné jednoznačné pravidlo), stanovit pravidlo pro situace, kdy mohl být uplatněn jen poloviční odpis (např. při nabytí majetku podléhajícího povinnosti pokračovat v odepisování). Dále doporučujeme rovněž jednoznačně upravit, jak se započítá případné období delší či kratší 12 měsíců, za které byl uplatněn roční či poloviční odpis dle současné úpravy odpisů hmotného majetku. Bez jednoznačné úpravy této otázky mohou vznikat významné výkladové nejasnosti a rozdíly v postupu jednotlivých poplatníků. 3a. Zamezení prodloužení celkové doby daňového odpisování Současně považujeme za nezbytné zajistit, aby případný povinný přechod na nový způsob daňového odpisování nevedl k prodloužení celkové doby daňového odpisování majetku oproti době, která by vyplývala z dosavadní právní úpravy. Takový postup by mohl nepříznivě zasáhnout do legitimních očekávání poplatníků, kteří pořizovali majetek a zahajovali jeho daňové odpisování za určitých zákonem stanovených podmínek. V krajním případě by mohl vyvolávat také otázky z hlediska ústavních limitů retroaktivity a ochrany právní jistoty.	
--	--	--	---	--

			Navrhujeme proto výslovně stanovit, že přechod na nový způsob daňového odpisování nesmí vést k prodloužení celkové doby daňového odpisování majetku oproti dosavadní právní úpravě. 3b. Možnost dokončit daňové odpisování podle dosavadních pravidel S ohledem na výše uvedené skutečnosti a možné praktické i administrativní komplikace spojené s přechodem na nový způsob daňového odpisování navrhujeme, aby poplatníci měli možnost rozhodnout se, že u majetku, jehož daňové odpisování bylo zahájeno před nabytím účinnosti nové právní úpravy, budou v daňovém odpisování pokračovat podle dosavadních pravidel. Takové řešení by podle našeho názoru přispělo k zachování právní jistoty poplatníků, ochraně jejich legitimních očekávání a současně by umožnilo předejít zbytečným administrativním komplikacím spojeným se změnou způsobu daňového odpisování již odpisovaného majetku. Navrhujeme proto do přechodných ustanovení výslovně zakotvit možnost dokončit daňové odpisování dosavadního majetku podle právní úpravy účinné před nabytím účinnosti novely ZDP. 4. Nehmotný majetek odpisovaný podle dosavadních přechodných ustanovení ZDP Z navrhované právní úpravy rovněž není zřejmé, jakým způsobem bude postupováno u nehmotného majetku, který je i nadále daňově odpisován podle dosavadních ustanovení ZDP na základě přechodných ustanovení přijatých v souvislosti s vypuštěním zvláštní úpravy daňového odpisování nehmotného majetku ze ZDP. Není zejména zřejmé, zda bude u tohoto majetku možné dokončit daňové odpisování podle dosavadních pravidel, nebo zda se na něj budou vztahovat nová pravidla daňového odpisování. Navrhujeme proto tuto otázku v přechodných ustanoveních výslovně upravit, a to přednostně tak, aby bylo možné u uvedeného nehmotného majetku dokončit daňové odpisování podle dosavadní právní úpravy.	
		13 K dodatečnému zhodnocení	1. Nedokončené technické zhodnocení při přechodu na novou právní úpravu Z navrhované právní úpravy není zřejmé, jakým způsobem bude postupováno v případech, kdy budou ke dni nabytí účinnosti nového zákona o účetnictví na účtu nedokončených investic evidovány náklady na dosud nedokončené technické zhodnocení, které však podle nové právní úpravy již nebude splňovat podmínky pro jeho posouzení jako následného zhodnocení.	

				Vzniká proto otázka, zda bude možné tyto částky při přechodu na novou právní úpravu odúčtovat do nákladů a zda budou takto zaúčtované náklady daňově uznatelné. Navrhujeme proto tuto situaci v přechodných ustanoveních výslovně upravit a jednoznačně vyjasnit daňový režim nákladů na nedokončené technické zhodnocení, které podle nové právní úpravy již nebude považováno za následné zhodnocení.	
		14	Ke goodwillu	1. Rozsah použití dosavadní právní úpravy Z navrhovaných přechodných ustanovení není zcela zřejmé, zda se dosavadní právní úprava bude na příslušné případy vztahovat v plném rozsahu, tedy včetně pravidel pro daňové odpisování goodwillu a možnosti jeho jednorázového zahrnutí do základu daně. Pokud je záměrem zachovat dosavadní daňový režim v plném rozsahu, považujeme za vhodnější a jednoznačnější řešení odkázat na celé ustanovení § 23 odst. 15 ZDP ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti nové právní úpravy. Navrhujeme proto výslovně vyjasnit rozsah použití dosavadního daňového režimu a v případě jeho zachování v plném rozsahu upravit přechodné ustanovení formou odkazu na celé dosavadní znění § 23 odst. 15 ZDP. 2. Rozhodný okamžik pro použití dosavadní nebo nové právní úpravy Z navrhovaného přechodného ustanovení rovněž není jednoznačně zřejmé, jaký okamžik je rozhodující pro použití dosavadního, nebo nového daňového režimu goodwillu. Za nejasný považujeme zejména význam použitého pojmu „vzniklé“. Není zřejmé, zda se tím rozumí okamžik nabytí účinnosti příslušné smlouvy, okamžik přechodu vlastnického práva, nebo okamžik, kdy účetní jednotka o příslušné skutečnosti skutečně účtovala. Rozdílný výklad tohoto pojmu přitom může vést k odlišnému daňovému zacházení s totožnými transakcemi, zejména v případech, kdy jednotlivé uvedené okamžiky nastanou v různých zdaňovacích obdobích nebo před nabytím účinnosti nové právní úpravy a po něm. Navrhujeme proto v přechodném ustanovení jednoznačně vymezit rozhodný okamžik, podle kterého bude určeno, zda se na příslušný goodwill použije dosavadní, nebo nová právní úprava.	

		15	K daňové ztrátě	1. Sjednocení pravidel pro určení období, ve kterých lze uplatnit daňovou ztrátu Z navrhované právní úpravy vyplývá, že v případě daňových ztrát vzniklých před nabytím účinnosti nové právní úpravy bude při určení období, ve kterých lze daňovou ztrátu uplatnit, postupováno podle dosavadních pravidel, zatímco u daňových ztrát vzniklých po nabytí její účinnosti budou uplatňována pravidla nová. Domníváme se, že souběžná existence dvou odlišných režimů může v praxi vést k významným aplikačním komplikacím a zvýšení administrativní zátěže poplatníků. Problematické mohou být zejména situace související s přeměnami obchodních korporací, a to zvláště při zohlednění možnosti stanovit hospodářský rok s přesností na týdny. Vzhledem k tomu, že nová právní úprava současně výrazně omezuje počet případů, kdy se délka zdaňovacího období může podstatně odlišovat od standardních 12 měsíců, domníváme se, že z koncepčního i praktického hlediska by bylo vhodnější sjednotit pravidla pro určení období, ve kterých lze daňovou ztrátu uplatnit. Navrhujeme proto, aby se po nabytí účinnosti nové právní úpravy při určení období, ve kterých lze daňovou ztrátu uplatnit, vycházelo jednotně ze zdaňovacích období, a to jak u daňových ztrát vzniklých před nabytím účinnosti nové právní úpravy, tak u daňových ztrát vzniklých po tomto okamžiku. Takové řešení by podle našeho názoru přispělo ke zjednodušení právní úpravy, odstranění souběhu dvou odlišných režimů a snížení administrativní zátěže poplatníků. Současně považujeme za důležité, aby případné sjednocení pravidel nevedlo ke zkrácení již existující možnosti uplatnění daňových ztrát vzniklých podle dosavadní právní úpravy.	
		16	K daňovým rezervám na opravy hmotného majetku a daňovým opravným položkám	1. Přechod dosavadních daňových rezerv na opravy hmotného majetku do nového daňového režimu Z navrhované právní úpravy není zcela zřejmé, z jakého ustanovení vyplývá, že dosavadní daňové rezervy na opravy hmotného majetku, u nichž bylo podmínkou jejich daňové uznatelnosti zaúčtování, budou po nabytí účinnosti nové právní úpravy považovány za daňové rezervy podle nových pravidel, která již podmínku zaúčtování neobsahují. Současně není jednoznačně vyjasněno, zda se na takto převzaté daňové rezervy budou i nadále vztahovat dosavadní pravidla jejich tvorby a čerpání, zejména pokud jde o počet zdaňovacích období, po která lze daňovou rezervu na opravy hmotného majetku tvořit.	

			Navrhujeme proto přechodná ustanovení výslovně doplnit tak, aby bylo jednoznačně zajištěno pokračování dosavadních daňových rezerv v novém daňovém režimu, a současně vyjasnit, která z dosavadních pravidel se na tyto daňové rezervy budou nadále vztahovat. 2. Chybějící přechodná ustanovení k daňovým opravným položkám V navrhované právní úpravě podle našeho názoru zcela absentují přechodná ustanovení upravující postup u dosavadních daňových opravných položek. Také v jejich případě je nezbytné vyřešit přechod dosavadních daňových opravných položek, u nichž bylo podmínkou jejich daňové uznatelnosti zaúčtování, do nového režimu daňových opravných položek, který již s podmínkou zaúčtování nepočítá. Není zejména zřejmé, zda budou dosavadní daňové opravné položky automaticky považovány za daňové opravné položky podle nové právní úpravy a jaká pravidla se na ně budou vztahovat při jejich následném zachování, změně či zrušení. Považujeme za důležité, aby přechod na novou právní úpravu nevedl k nejasnostem ohledně daňového režimu již vytvořených daňových opravných položek ani k jejich případnému duplicitnímu daňovému uplatnění či naopak k nežádoucímu daňovému dopadu pouze v důsledku změny právní úpravy. Navrhujeme proto doplnit odpovídající přechodné ustanovení, které jednoznačně upraví převzetí dosavadních daňových opravných položek do nového daňového režimu a stanoví pravidla pro jejich další daňové posuzování.	
		17	Přechodná ustanovení k rezervám v pojišťovnictví 1. Přechodná ustanovení k rezervám v pojišťovnictví Přechodné ustanovení k rezervám v pojišťovnictví nijak nezohledňuje pojišťovny se stálou provozovnou v zahraničí. V rámci zavádění „Solvency II“ systému do daní (zákon č. 364/2019 Sb.) přechodné ustanovení řešilo situace, kdy měla pojišťovna stálou provozovnu ve státě, vůči němuž se podle SZDZ uplatní vynětí. Doporučujeme zvážit (a odůvodnit), proč tato úprava není odpovídajícím způsobem reflektována i při opouštění „Solvency II“ systému v daních. Dále není zcela zřejmé a odůvodněné, zda se na tuto úpravu rovněž uplatní desetileté rozložení v čase či nikoli. Čistě z textu nového bodu 22 přechodných ustanovení se domníváme, že tato úprava je zamýšlena jako jednorázová. Nicméně v kontextu úprav základu daně z titulu přechodu IFRS a jejich rozložení v čase se tento princip jeví poněkud nekonceptní.	

		18	Přechodná ustanovení k rezervám v pojišťovnictví pro „IFRS pojišťovny“	Přechodná ustanovení k rezervám v pojišťovnictví. Domníváme se, že přechod u pojišťoven, které již nyní účtovaly dle IFRS, pro daně však vycházely z CAS (§ 23 odst. 2 ZDP) je potřeba řešit samostatně. Odůvodnění návrhu pracuje s tím, že „Rozdíl mezi dosavadními technickými rezervami a oceněním podle IFRS 17 se tak i u nich promítne jako dopad změny účetní metody v souladu s bodem 20 podle § 23/3/a/13 a § 23/3/b/6 ZDP. Rozdíl mezi dosavadními technickými rezervami a rezervami dle Solvency II se upraví podle navrhovaného přechodného ustanovení (bod 21).“ Podle navrženého bodu 21 je však přinejmenším sporné, zda u těchto pojišťoven lze hovořit o „zůstatku technických rezerv“ dle zákona o účetnictví, pokud tyto pojišťovny podle zákona o účetnictví technické rezervy netvořily, ale pouze prováděly odpovídající úpravy podle ZDP ve spojení se zákonem o rezervách. Doporučujeme proto doplnit zvláštní přechodnou úpravu pro daňové zacházení s rezervami těchto pojišťoven.	
		19	Bod 21 (nově 22) přechodných ustanovení; § 23 odst. 3 písm. a) bod 13 a § 23 odst. 3 písm. b) bod 6 ZDP	Nemožnost určení hodnoty „změny účetní metody“ při přechodu IFRS–IFRS. Bod 21 přechodných ustanovení ve spojení s § 23 odst. 3 písm. a) bodem 13 a § 23 odst. 3 písm. b) bodem 6 ZDP neumožňuje stanovit částku, o kterou má být výsledek hospodaření upraven. Pravidla pro určení částky úpravy základu daně při změně účetní metody vycházejí z částky, o které je účtováno. U poplatníků účtujících dle IFRS však nebude účtováno o žádné částce zvyšující nebo snižující kumulovaný výsledek hospodaření. Považujeme proto za nutné v přechodných ustanoveních jednoznačně stanovit způsob výpočtu hodnoty úpravy základu daně pro IFRS poplatníky.	

Připomínky KDP ČR k přechodným a přechodovým ustanovením k novému zákonu o účetnictví

Č. res.	Autor	Č. př.	Dotčené ustanovení	Připomínka	Vypořádání
		1	K přechodu z peněžního účetnictví na akruální účetnictví	Z navrhovaného ustanovení ani z jeho odůvodnění není zcela zřejmé, zda se má vztahovat pouze na jednorázový přechod vyvolaný nabytím účinnosti nového zákona o účetnictví, nebo zda má být aplikováno obecně i na další situace, kdy dochází k přechodu z peněžitého účetnictví na akruální účetnictví. Považujeme za potřebné rozlišit zejména následující situace: 1.Přechod v souvislosti s nabytím účinnosti nového zákona o účetnictví, kdy dosavadní účetní jednotka přechází z peněžitého účetnictví na akruální účetnictví v důsledku změny právní úpravy.	

			2.Přechod v průběhu účinnosti nové právní úpravy, kdy již existující účetní jednotka přechází z peněžitého účetnictví na aktuální účetnictví například v důsledku změny podmínek, za nichž je povinna nebo oprávněna vést příslušný druh účetnictví. 3.Situace související se vznikem nové účetní jednotky, například při vzniku obchodní korporace při přeměně a podobně. Z navrhované právní úpravy není zřejmé, zda mají být všechny uvedené situace řešeny shodně, nebo zda se navrhované ustanovení vztahuje pouze na některé z nich. Toto rozlišení přitom považujeme za důležité nejen z hlediska rozsahu použití daného ustanovení, ale také z hlediska správného stanovení základu daně a zajištění návaznosti mezi dosavadním a novým účetním a daňovým režimem. Navrhujeme proto jednoznačně vymezit, na které z uvedených situací se navrhované ustanovení vztahuje. Pokud má být jeho použití omezeno pouze na jednorázový přechod související s nabytím účinnosti nového zákona o účetnictví, mělo by to být z textu přechodného ustanovení výslovně zřejmé. Pokud má být naopak použitelné i při dalších přechodech mezi peněžitým a aktuálním účetnictvím, navrhujeme odpovídajícím způsobem upravit jeho znění a doplnit vysvětlení jednotlivých situací do důvodové zprávy.	
		2 K přechodným ustanovením týkajícím se změn dosavadních účetních metod	1. Nejednoznačnost odkazů na účetní a další právní předpisy Z navrhovaného ustanovení není zřejmé, z jakého znění účetních předpisů se má vycházet, zejména k jakému rozhodnému okamžiku a se zohledněním kterých případných novelizací. V této souvislosti odkazujeme na naši obecnou připomínku, podle níž není v přechodných ustanoveních důsledně rozlišováno, zda odkazy na účetní či jiné právní předpisy směřují k jejich dosavadnímu, nebo novému znění. Současně je nutné zohlednit, že i nové účetní předpisy mohou být ještě před nabytím jejich účinnosti novelizovány. 2. Nejednoznačnost odkazů na mezinárodní účetní standardy Obdobná nejasnost vzniká u odkazů na mezinárodní účetní standardy, neboť není zřejmé, k jakému rozhodnému okamžiku se má určovat jejich použitelné znění.	

			Vzhledem k průběžným změnám těchto standardů a jejich možným dopadům do základu daně považujeme tuto otázku za významnou z hlediska právní jistoty poplatníků. Společný návrh k bodům 1 a 2 Navrhujeme proto u všech odkazů na účetní a další právní předpisy, včetně mezinárodních účetních standardů, jednoznačně vymezit rozhodný okamžik, k němuž se určuje jejich znění použitelné pro účely přechodných ustanovení.	
		3 K ustanovením týkajícím se dodatečného zhodnocení a oprav	1.Náklady na opravy evidované na účtu nedokončených investic Z navrhované právní úpravy není zřejmé, jakým způsobem má být postupováno v případech, kdy budou na účtu 04x evidovány náklady, které by podle nových účetních předpisů měly být posouzeny jako opravy, nikoliv jako dodatečné zhodnocení. Není zejména zřejmé, zda mají být tyto náklady při přechodu na novou právní úpravu odúčtovány z účtu nedokončených investic, a pokud ano, zda má být toto odúčtování provedeno rozvahově, nebo výsledkově. V návaznosti na zvolený účetní postup je nezbytné jednoznačně vyjasnit také související daňové dopady, zejména zda a v jakém okamžiku budou příslušné náklady daňově uznatelné. 2. Návaznost daňového řešení na zvolenou účetní alternativu Domníváme se, že v závislosti na tom, zda bude zvolena alternativa 1, nebo alternativa 2 navrhovaného účetního řešení, bude nezbytné odpovídajícím způsobem upravit také daňový režim. Nepovažujeme za koncepčně vhodné, aby se daňové řešení v těchto případech bez věcného důvodu odchylovalo od zvoleného účetního postupu. Takový přístup by navíc vedl ke vzniku dalších rozdílů mezi účetnictvím a základem daně a ke zbytečnému zvýšení administrativní zátěže poplatníků. 3. Možnost volby účetní alternativy a její promítnutí do základu daně V této souvislosti navrhujeme, aby účetní jednotka měla možnost sama si zvolit, zda při přechodu na novou právní úpravu použije alternativu 1, nebo alternativu 2, přičemž zvolený účetní postup by měl být odpovídajícím způsobem promítnut také do daňového řešení.	

			Navrhujeme proto výslovně upravit návaznost daňového režimu na zvolenou účetní alternativu tak, aby nevznikaly neodůvodněné rozdíly mezi účetním a daňovým zacházením s příslušnými náklady. 4. Nejednoznačnost pojmu „zásahy do aktiva provedené“ Za nejasný považujeme rovněž pojem „zásahy do aktiva provedené“, který je v navrhované právní úpravě použit. Není zřejmé, jaké konkrétní skutečnosti mají být tímto pojmem zahrnuty a zejména jaký okamžik je rozhodující pro posouzení, zda byl příslušný zásah do aktiva již proveden. Může jít například o okamžik faktického zahájení prací, jejich dokončení, předání výsledku prací nebo o okamžik účetního zachycení příslušných nákladů. Navrhujeme proto uvedený pojem jednoznačně vymežit, včetně určení rozhodného okamžiku, a předejít tak možným výkladovým nejasnostem při aplikaci přechodných ustanovení.	
		4 K přechodným ustanovením týkajícím se goodwillu a ocenění při kapitálových transakcích	1.Vymezení rozhodného okamžiku uskutečnění vkladu Z navrhované právní úpravy není zřejmé, co se rozumí pojmem „uskutečnění vkladu“ a jaký okamžik je pro účely přechodného ustanovení rozhodující. Není zejména jasné, zda jde o okamžik nabytí účinnosti smlouvy, na jejímž základě je vklad uskutečňován, přijetí rozhodnutí příslušného orgánu obchodní korporace o vkladu, nebo okamžik nabytí vlastnického práva k předmětu vkladu. Navrhujeme proto jednoznačně vymežit rozhodný okamžik uskutečnění vkladu a současně jej sladit s rozhodným okamžikem stanoveným v přechodném ustanovení k § 23 odst. 15 ZDP. 2.Vymezení oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a goodwillu Z navrhovaného ustanovení rovněž není jednoznačně zřejmé, co se rozumí oceňovacím rozdílem k nabytému majetku a goodwillem podle dosavadních účetních předpisů, zejména z jakého znění těchto předpisů se má vycházet. Pro odstranění případných výkladových pochybností navrhujeme odkázat přímo na příslušná ustanovení dosavadních prováděcích právních předpisů v oblasti účetnictví, včetně jednoznačného vymezení jejich rozhodného znění.	

			3. Daňové dopady zvýšení kumulovaného výsledku hospodaření Z navrhované právní úpravy není zřejmé, zda a případně jakým způsobem bude zvýšení kumulovaného výsledku hospodaření daňově relevantní, zejména zda a jak se promítne do základu daně. Navrhujeme proto výslovně vyjasnit daňové dopady tohoto zvýšení, včetně případné návaznosti na příslušná ustanovení ZDP upravující stanovení základu daně.	
		5	K přechodným ustanovením o oceňování pohledávek a dluhů současnou hodnotou 1.Daňové dopady změn kumulovaného výsledku hospodaření Z navrhované právní úpravy opět není zřejmé, zda a případně jakým způsobem bude dopad do kumulovaného výsledku hospodaření daňově relevantní, tedy zda se promítne do základu daně. Navrhujeme proto tuto otázku výslovně vyjasnit. 2. Posouzení daňových dopadů přechodných ustanovení V této souvislosti obecně navrhujeme podrobně prověřit jednotlivá přechodná ustanovení a jejich možné daňové dopady. Považujeme za nezbytné, aby bylo minimálně v důvodové zprávě jednoznačně vysvětleno, které dopady přechodu na novou účetní právní úpravu budou ovlivňovat základ daně, jakým způsobem a v jakém zdaňovacím období.	
		6	K chybějícím přechodným ustanovením týkajícím se majetku 1. Potřeba úpravy přechodu na nové vymezení majetku V navrhované právní úpravě podle našeho názoru obecně chybí přechodná ustanovení upravující dopady změn ve vymezení majetku, především ve vztahu k vymezení hmotného majetku dle ZDP. Z návrhu se přitom jeví, že u poplatníků s aktuálním základem daně má vymezení hmotného majetku v zásadě vycházet z účetních předpisů. V této souvislosti nejde pouze o otázku, zda určitá majetková složka bude podle nové účetní právní úpravy považována za aktivum, ale také o to, co bude představovat samostatný majetek, který má být pro daňové účely posuzován jako samostatný hmotný majetek. V důsledku přechodu na nové účetní předpisy tak mohou vznikat situace, kdy:	

			-Dosud samostatně evidované majetkové složky budou nově posuzovány jako jeden majetek, -Dosavadní majetek bude naopak nově rozdělen na více samostatných majetkových složek, -Určitá majetková složka, která byla podle dosavadních předpisů považována za majetek, již podle nových účetních předpisů nebude splňovat podmínky pro její vykázání jako aktiva. -Může nastat i to, že to, co doposud za majetek považováno nebylo, nově majetkem bude. Ve všech těchto případech je nezbytné vyjasnit, jakým způsobem bude při přechodu na novou právní úpravu postupováno, zejména zda se příslušné změny promítnou do výsledku hospodaření, nebo přímo do položek vlastního kapitálu, a jaké budou jejich daňové důsledky. Současně je nutné vyřešit návaznost na dosavadní daňové hodnoty majetku a jeho daňové odpisování tak, aby nedocházelo k neodůvodněným daňovým dopadům pouze v důsledku změny účetního vymezení majetku. Navrhujeme proto doplnit odpovídající přechodná ustanovení, která jednoznačně upraví postup při změnách ve vymezení jednotlivých majetkových složek v důsledku přechodu na nové účetní předpisy, včetně jejich dopadů do základu daně. 2. Potřeba jednotné definice hmotného majetku Domníváme se, že výše uvedené problémy opět potvrzují opodstatněnost naší zásadní připomínky požadující jednotnou společnou definici hmotného majetku v ZDP pro poplatníky s akruálním i peněžitým základem daně. Jsme přesvědčeni, že takové řešení by bylo z koncepčního i praktického hlediska podstatně jednodušší, omezilo by rozdíly mezi oběma skupinami poplatníků a současně by přispělo ke snížení počtu problematických situací, které bude nutné řešit prostřednictvím přechodných ustanovení. Navrhujeme proto naši zásadní připomínku týkající se jednotné definice hmotného majetku znovu zvážit i v souvislosti s výše uvedenými problémy. 2.1. Lesní porosty a biologická aktiva Domníváme se, že navrhovaná přechodná ustanovení dostatečně neřeší problematiku pozemků s lesními porosty, zejména v případech, kdy účetní jednotka vlastní lesní porost	
--	--	--	--	--

			určený k těžbě, který bude podle nové účetní právní úpravy vykazován jako oběžné biologické aktivum. Podle dosavadní účetní úpravy byly náklady na pěstební činnost zpravidla promítány do nákladů průběžně, v období jejich vzniku. Podle nové účetní úpravy by však měly být tyto náklady zahrnovány do ocenění zásob a do nákladů se promítnout až v souvislosti s prodejem dřevní hmoty. Tato změna účetního postupu má být podle přechodných ustanovení k novému zákonu o účetnictví posuzována jako změna účetní metody. Není však zřejmé, jakým způsobem bude při přechodu na novou právní úpravu provedeno oddělení hodnoty lesního porostu od hodnoty pozemku, s nímž byl dosud účetně spojen. Má být i tento postup považován za změnu účetní metody? Jakým způsobem bude stanoveno počáteční ocenění samostatně vykázaného lesního porostu a jak se případné související účetní zápisy promítnou do výsledku hospodaření, případně do položek vlastního kapitálu? Za zásadní považujeme rovněž vyjasnění daňových dopadů uvedených změn. Není zejména zřejmé, zda a v jakém okamžiku budou případné změny ocenění lesního porostu daňově relevantní a jak bude zajištěna návaznost na náklady na pěstební činnost, které již byly v minulosti zahrnuty do základu daně. Navrhujeme proto výslovně upravit, případně alespoň podrobně vysvětlit v důvodové zprávě, postup při oddělení lesního porostu od pozemku, jeho počáteční ocenění a související daňové dopady. Současně považujeme za nezbytné zajistit, aby přechod na nový způsob účetního zachycení lesních porostů a nákladů na pěstební činnost nevedl k duplicitnímu daňovému uplatnění nákladů ani k jejich definitivní daňové neuznatelnosti.	
--	--	--	--	--

Připomínky zpracovali: Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR a vedoucí Sekce DPPO, Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO, Marie Velflová, členka Prezidia KDP ČR.

Připomínky zaslali: Jana Fuksová, vedoucí Redakční rady KDP ČR, Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR a vedoucí Sekce DPPO, Lenka Nováková, vedoucí Sekce DPFO, Marta Šťastná, Marie Velflová, členka Prezidia KDP ČR.