

Bulletin

Komory daňových poradců ČR



1/2023

- ROZHOVOR: Povídal jsem si s AI
- Kolik máš datových schránek, tolikrát...
- Nový koncept účtování přijatých a poskytnutých záloh v cizí měně
- Trestní řízení vedené Úřadem evropského veřejného žalobce v případě daňových trestných činů
- Odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jako nástroj správního trestání

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

dostáváte do rukou první číslo letošního roku, jehož obsah bychom mohli shrnout jako novinky, judikáty a zajímavosti. Tentokrát výjimečně nemáme většinu místa časopisu zaměřenu na jedno nosné téma, ale připravili jsme pro vás řadu zajímavých střípků, nebo spíše článků.

Začneme rozhovorem s umělou inteligencí. Milan Vodička, vedoucí Sekce IT KDP ČR, se rozhodl vyzpovídat umělou inteligenci neboli AI. Od konce roku 2022 budí velkou pozornost nabídka na rozhovor s chatbotem ChatGPT, který disponuje rozsáhlými znalostmi načerpanými z mnoha miliard stran textů, rozvinutou slovní zásobou a schopností vést rozhovor prakticky o čemkoli. Milan Vodička položil otázky, které se týkají zdaňování kryptoměn, resp. jejich představitele, bitcoinu. Myslím, že pročtení tohoto rozhovoru bude pro nás všechny velmi inspirativní a potěšující, že i AI doporučuje použití služeb daňového poradce.

První článek je z rukou Milana Vodičky a Pavla Říhy k datovým schránkám. Předpokládám, že každý z vás během prvního čtvrtletí řešil se svými klienty, kamarády nebo členy rodiny, že jim byla zřízena datová schránka a co s tím mají dělat. Mluvím z vlastní zkušenosti, kdy jsem své švagrové vysvětlovala, proč se jí vlastně přihodilo, že jí byla zřízena „datovka“, když má ten starý zapomenutý živnostenský list. Článek je zaměřen na využívání datových schránek v naší poradenské praxi.

Dalším článkem od Jáchyma Lukeše a Jiřího Pospíšila chceme upozornit na nově schválenou interpretaci Národní účetní rady *I-48 Ocenění aktiv a závazků při operacích se závodem nebo jeho částí*. V této interpretaci Národní účetní rada preferuje pro tyto transakce využít individuální ocenění nabytých položek majetku a vykázat goodwill. V článku chtějí kolegové tento názor podepřít daty z výzkumu, který realizují na Vysoké škole ekonomické v Praze, na fúzích a rozdělení. Připojují tak důkazy o tom, že vykázání oceňovacího rozdílu k nabytému majetku často nevede k poskytnutí věrného obrazu skutečnosti v účetnictví.

Další text od Jany Skálové a Matěje Nešlehy navazuje také na interpretace Národní účetní rady týkající se účtování o zálohách v cizí měně. V něm se autoři zamýšlí nad novým způsobem účtování o zálohách, kdy poté, co nebudeme vykazovat kursově rozdíly k datu rozvahového dne, musíme také změnit způsob zúčtování záloh při pořízení majetku či realizaci dodávky. Zavedení nastíněného postupu zúčtování poskytnutých záloh přímo na pořízení aktiv nebo do nákladů nebo přijatých záloh do výnosů nutně povede ke změnám v softwaru na vedení účetnictví, který bude vhodné ve vnitropodnikové směrnici upravit pro účtování o všech zálohách.

Dalšími texty se přesuneme do oblasti soudnictví a judikatury. Vít Koupil nám představuje novinku – trestní řízení vedené Úřadem evropského veřejného žalobce v případech daňových trestných činů. Vladimír Šefl pro náš Bulletin shromáždil judikáty k profesní mlčenlivosti daňového poradce.

Velký text nám dodal Michal Dvořák k problematice daňové neutrality u svěřenských fondů. Svěřenské fondy nabývají na významu, stávají se stále oblíbenějším nástrojem pro správu rodinného majetku nebo předání majetku mezi generacemi. Článek přibližuje některá pravidla zejména pro výplatu obmyšleným z fondu.

Posledním článkem je zamyšlení nad odepřením nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jako nástrojem správného trestání od Jana Hájka.

Závěr našeho Bulletinu patří fotografiím ze života Komory daňových poradců ČR. Tentokrát bych na ně ráda upozornila, protože zde najdeme fotky nejen z oblíbené soutěže Daňář a daňová firma roku 2022 a ze zkoušek daňových poradců. Novinkou je akce v rámci inovačního týdne na Vysoké škole ekonomické, kde naše Komora uspořádala talkshow moderovanou Matějem Nešlehou a Petrem Tomanem. Hojná účast studentů potvrdila zájem o profesi daňového poradce.

Přeji vám všem krásné čtení. ■

doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.,
daňový poradce č. 332,
partner TPA Group, docentka na VŠE v Praze



Obsah

■ Úvodník

doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. 1

■ Rozhovor

Povídá jsem si s AI (MVDr. Milan Vodička) 3

■ Odborné články

Kolik máš datových schránek, tolikrát...
(MVDr. Milan Vodička, Ing. Pavel Říha) 6

Oceňovací rozdíl a goodwill
(Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.) 13

Nový koncept účtování přijatých
a poskytnutých záloh v cizí měně
(doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., Ing. Matěj Nešleha) 16

Trestní řízení vedené Úřadem evropského
veřejného žalobce v případě daňových trestných činů
(Mgr. Vít Koupil) 21

Judikáty k profesní mlčenlivosti daňového poradce
(Ing. Mgr. Vladimír Šefl, Ph.D.) 25

Daňové aspekty svěřenských fondů se zaměřením
na daňovou neutralitu (Ing. Michal Dvořák) 30

Odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty
jako nástroj správního trestání
(Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., Ph.D.) 34

■ Ze života KDP ČR

Inovační týden na VŠE v Praze 37

Daňář & daňová firma roku 2022 38

Přípravné kurzy ke kvalifikačním zkouškám
na daňového poradce 40

Seminář v hotelu Tři věžičky 41

Osobní rozvoj 41

Písemná část kvalifikační zkoušky
na daňového poradce 42

Online semináře na zajímavá daňová témata 43

Klubová setkání Praha a Brno 43



Tištěný čtvrtletník

Komora daňových poradců České republiky

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **28. 4. 2023**,

Datum předání do tisku: **24. 4. 2023**.

Tisk: **IMPAX**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie Shutterstock.com a Pixabay.com.

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.,
Ing. Lucie Wadurová, LL.M., doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.,
JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.,
MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusejí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Udělení souhlasu: Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových portálech spolupracujících s KDP ČR.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz, tel. +420 244 404 555,
+420 606 404 953, mediakit a další informace na www.impax.cz.

Povídal jsem si s AI

Odpovídala umělá inteligence (AI), rozhovor vedl Milan Vodička, vedoucí Sekce IT KDP ČR.

Motto: „Neexistují žádná fakta, pouze jejich výklady.“ Friedrich Nietzsche

Umělá inteligence neboli AI¹ je tématem debat již delší dobu, ale až v posledních letech začíná nabývat obrysů, které považují za skutečně pozoruhodné. Není přítom sporu, že proniká velmi rychle do běžného každodenního života. Můžete se o tom přesvědčit při návštěvě řady webových stránek, hlavně e-shopů, portálů pro zprostředkování zaměstnání, ale i obchodních společností ad., kde první kontakt zajišťují tzv. chatboti, tedy softwaroví roboti simulující rozhovor s operátorem, který dokáže poradit nebo vyřešit nějaký problém. První myšlenky na takový způsob využití informačních technologií (IT) pocházejí již z 50. let dvacátého století, kdy vznikl známý Turingův² test, a o dekádu let později program Eliza pro psychotherapeutické pohovory.

Od konce roku 2022 pak velkou pozornost budí nabídka na rozhovor s chatbotem ChatGPT, který disponuje rozsáhlými znalostmi nacerpanými z mnoha miliard stran textů, rozvinutou slovní zásobou a schopností vést rozhovor prakticky o čemkoli. Je to ten zlomový okamžik, kdy dochází k setkání se skutečně vyspělou umělou inteligencí? Rozhodl jsem se to vyzkoušet a položit otázky, na které stále hledáme v daňově-poradenské praxi odpovědi a které se týkají zdaňování kryptoměn, resp. jejich představitelů, bitcoinu. Hned na tomto místě musím upozornit, že níže uvedené odpovědi obsahují faktické a legislativní chyby, takže se jimi v žádném případě nelze řídit.

Povídali jsme si na <https://chat.openai.com/chat>.

Jak se v České republice zdaňují bitcoiny?

V České republice jsou bitcoiny zdaněny podle zákona o dani z příjmů. Konkrétně se jedná o daň z příjmu fyzických osob, která se vypočítává z příjmů z kapitálového majetku.

Pokud fyzická osoba prodá bitcoin za vyšší cenu než za jakou ho zakoupila, jedná se o příjem z kapitálového majetku a je tedy zdaňován. V takovém případě je potřeba danit rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou.

Pokud fyzická osoba provozuje těžbu bitcoinů, jedná se o podnikání a tato činnost je také zdaňována jako příjem z podnikání.

V případě, že fyzická osoba vlastní bitcoiny pouze jako investici a neprodává je, není tato investice zdaněna, dokud bitcoin nebyl prodán.

Je důležité si uvědomit, že zdanění bitcoinů a dalších kryptoměn je komplexní téma a dané osoby by měly vždy konzultovat své konkrétní situace s daňovým poradcem.



1 Z anglického Artificial Intelligence, případně „silná“ inteligence, tedy AGI – Artificial General Intelligence.

2 Autorem je britský matematik Alan Turing, který byl během 2. světové války hlavním strůjcem využití výpočetní techniky (předchůdců počítačů) při úspěšném dešifrování kódu Enigma používaného Němci.

A co když vyměním bitcoin za ethereum?³

Výměna bitcoinu za ethereum se v České republice z hlediska danění řídí podobnými pravidly jako prodej bitcoinu. Pokud osoba vymění bitcoin za ethereum a získá při této výměně vyšší hodnotu, než za jakou bitcoin zakoupila, tak tento příjem je zdaňován jako příjem z kapitálového majetku. To znamená, že rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou bitcoinu se bude považovat za příjem a bude zdaněn podle zákona o dani z příjmů.

Je důležité poznamenat, že daňové předpisy se mohou lišit v závislosti na konkrétních okolnostech výměny a mohou se lišit také v závislosti na tom, zda výměna probíhá mezi fyzickými osobami nebo mezi fyzickou a právnickou osobou. V každém případě by měla být konkrétní situace přezkoumána s daňovým poradcem.

Podléhá zisk z prodeje bitcoinů sociálnímu a zdravotnímu pojištění?

Ano, v České republice podléhá zisk z prodeje bitcoinů sociálnímu a zdravotnímu pojištění, pokud osoba, která bitcoin prodává, je podnikatelem, který je povinen odvádět tyto pojistné platby.

Pokud fyzická osoba prodává bitcoin jako soukromá osoba, tedy nejedná se o podnikání, platby sociálního a zdravotního pojištění se nevztahují na příjem z prodeje bitcoinu.

Je však důležité mít na paměti, že v případě, že osoba prodává bitcoin jako součást podnikání nebo jako opakovanou aktivitu, bude pravděpodobně považována za podnikatele a může být povinna odvádět sociální a zdravotní pojištění.

Je proto vhodné, aby osoby prodávající bitcoin jako součást podnikání konzultovaly svou situaci s daňovým poradcem nebo se sociálními a zdravotními pojišťovnami.

Jak bych měl postupovat, když zaplatím bitcoiny za zboží? Je to směna nebo prodej a nákup?

Pokud zaplatíte bitcoiny za zboží, obecně se tato transakce považuje za směnu. Směna zboží za jiné zboží je v daňové soustavě považována za výměnu majetku. V případě směny za bitcoiny se vyměňuje zboží za digitální měnu.

V takovém případě obvykle dochází k přepočtu hodnoty zboží na hodnotu bitcoinu, protože cena zboží se často vyjadřuje v tradičních měnách, jako jsou koruny, dolary atd. Pokud tato směna způsobuje zisk, může být tato hodnota zdaněna jako kapitálový zisk.

Je důležité si uvědomit, že pokud jde o směnu zboží za bitcoiny, existuje určitá nejistota ohledně toho, jaký bude přesný daňový postup, protože dané právní předpisy v této oblasti nejsou v České republice úplně jasně definovány.

Podle kterých paragrafů a jakého zákona se bude v České republice zdaňovat prodej bitcoinů?

V České republice je zdanění kryptoměn (včetně bitcoinů) upraveno zákonem o daních z příjmů, konkrétně jeho § 6 odst. 1 písm. g) a odst. 5. Zdanění se tedy týká příjmů z prodeje kryptoměn. Podle těchto ustanovení jsou příjmy z prodeje kryptoměn zdanitelné jako příjmy z kapitálového majetku a jsou podléhající dani z příjmů. Příjmy z prodeje kryptoměn musí být hlášeny v daňovém přiznání a zaplacený v souladu se zákonem o daních z příjmů.

Při prodeji bitcoinů může být zisk získaný z prodeje zdanitelný daní z příjmu fyzických osob v České republice, pokud přesáhne určitou hranici. Pro rok 2023 činí tato hranice 50 000 Kč. Pokud zisk z prodeje bitcoinů nepřesáhne tuto hranici, není nutné jej hlásit a zdanit. Je důležité si uvědomit, že každý konkrétní případ prodeje bitcoinů se může lišit v závislosti na mnoha faktorech, jako jsou výše zisku, délka držení, druh transakce a další. Pokud máte konkrétní otázky ohledně zdaňování prodeje bitcoinů, doporučujeme se obrátit na daňového poradce, který vám poskytne přesné informace v souladu s vaší konkrétní situací.

Ale § 6 ZDP v České republice řeší daně ze závislé činnosti, tedy příjmy zaměstnanců. Příjmy z kapitálového majetku jsou v § 8...

Máte pravdu, omlouvám se za můj omyl. Daně z příjmů z prodeje bitcoinů jsou regulovány zákonem o daních z příjmů v § 8, nikoliv v § 6. Podle § 8 odst. 1 písm. g) jsou příjmy z prodeje kryptoměn (včetně bitcoinů) zdanitelné jako příjmy z kapitálového majetku a jsou podléhající dani z příjmů.

Je důležité si uvědomit, že každý konkrétní případ prodeje bitcoinů se může lišit v závislosti na mnoha faktorech, jako jsou výše zisku, délka držení, druh transakce a další. Pokud máte konkrétní otázky ohledně zdaňování prodeje bitcoinů, doporučujeme se obrátit na daňového poradce, který vám poskytne přesné informace v souladu s vaší konkrétní situací.

Takže bych se měl ještě poradit s daňovým poradcem?

Ano, je vhodné konzultovat svou konkrétní situaci s daňovým poradcem, zejména pokud se jedná o složitější transakce s bitcoiny, jako jsou například obchody s více kryptoměnami nebo využití kryptoměn jako platidla za zboží nebo služby.

Každá situace je unikátní a dané osoby by měly pečlivě posoudit své daňové povinnosti a povinnosti v oblasti sociálního a zdravotního pojištění. Zdaňování a platby pojistného v případě kryptoměn se mohou lišit v závislosti na mnoha faktorech, jako jsou například způsob nabytí kryptoměny, způsob transakce, účel transakce a další.

Protože daně a pojistné platby jsou komplexní záležitosti, může být užitečné se obrátit na daňového poradce, který má zkušenosti s daní

³ Bitcoin i ethereum jsou kryptoměny volně obchodovatelné na internetu.

z příjmů a pojistným vztahujícím se k kryptoměnám a bude schopen poskytnout konkrétní rady ohledně konkrétní situace.

Asi bude lepší obrátit se na daňového poradce...

Ano, pokud máte konkrétní otázky ohledně zdaňování prodeje bitcoinů, nebo se chcete ujistit, že postupujete správně při podání daňového přiznání, doporučujeme se poradit s daňovým poradcem. Daňový poradce vám poskytne přesné informace v souladu s vaší konkrétní situací a pomůže vám minimalizovat riziko případného porušení daňových předpisů.

A navíc jsou daňoví poradci povinně pojištěni na škodu, takže zodpovídají za své pokyny a rady

Ano, máte pravdu. Daňoví poradci jsou v České republice povinně pojištěni na škodu v souladu se zákonem o daňovém poradenství. To znamená, že jsou odpovědní za své rady a pokyny poskytnuté klientům a jsou povinni uhradit náhradu škody v případě, že způsobí klientovi škodu svým nesprávným poradenstvím.

Toto pojištění poskytuje klientům určitou ochranu v případě, že by daňový poradce porušil své povinnosti a způsobil klientovi škodu. Přesto doporučujeme pečlivě vybrat si kvalifikovaného daňového poradce, který má dostatečnou odbornou způsobilost a zkušenosti, aby vám mohl poskytnout správnou radu a minimalizovat riziko škody.

Znáš nějakého daňového poradce v České republice, který se specializuje na kryptoměny?

Jako umělá inteligence nemám konkrétní informace o daňových poradcích v České republice specializujících se na kryptoměny. Doporučuji vám vyhledat daňové poradce v České republice a zkontaktovat je s konkrétními otázkami o zdaňování kryptoměn. Můžete také zkusit vyhledat daňové poradce specializující se na kryptoměny online, například na sociálních sítích nebo na webových stránkách zabývajících se kryptoměnami. Při výběru daňového poradce si pečlivě zkontrolujte jeho odborné způsobilosti a zkušenosti v této oblasti.

Kde najdu seznam daňových poradců ČR?

Seznam daňových poradců ČR najdete na webových stránkách Komory daňových poradců ČR (www.kdpcr.cz). Na této stránce si můžete vyhledat daňového poradce podle místa působení, specializace a dalších kritérií.

Další možností je vyhledání daňových poradců na webových stránkách obchodních komor nebo na specializovaných internetových portálech pro hledání daňových poradců. Při výběru daňového poradce si pečlivě zkontrolujte jeho odborné způsobilosti a zkušenosti v této oblasti. Zajímavé mohou být i reference od jeho klientů a recenze na internetu.

Jaká je právní závaznost tvých odpovědí?

Jako ChatGPT, strojově učený model, jsem vyvinut OpenAI a poskytuji informace na základě zpracování velkého množství dat

a algoritmů strojového učení. Moje odpovědi jsou založeny na mých znalostech a porozumění různým tématům, které jsem se naučil během mého trénování. Je důležité si uvědomit, že moje odpovědi nejsou právními radami ani finančními poradenstvími a nemohou nahradit konzultaci s odborníky, jako jsou daňoví poradci nebo právníci. Moje odpovědi jsou založeny na obecných znalostech a mohou být ovlivněny mnoha faktory, jako jsou různé zákony a předpisy platné v různých zemích a státech.

Je důležité si uvědomit, že odpovědnost za jakékoli rozhodnutí nebo jednání, které se odvíjí od mých odpovědí, leží plně na uživateli. Proto vždy doporučuji, abyste se v případě nejasností nebo specifických otázek obrátili na odborníka v příslušné oblasti.

Dobře, udělám to, díky

Není zač, rád jsem vám pomohl. Pokud budete mít další otázky ohledně tématu kryptoměn a daní, neváhejte se zeptat.

Závěr

Celý rozhovor trval pouze několik minut, AI reaguje opravdu velmi rychle. Překvapila mne výborná kvalita textu i znalosti českého jazyka a gramatiky, odpovědi uvádím bez jakýchkoli úprav a trochu se obávám, že úrovní převyšují vyjadřovací schopnosti řady živých lidí.

Co silně pokulhává, je odbornost, především ve vztahu k existující legislativě. Na druhou stranu jsou reakce ze strany ChatGPT v této chvíli realizovány pouze na základě již dříve načerpaných znalostí z omezeného (byť obrovského) množství digitálních písemností, AI zatím záměrně nevyužívá jako zdroj informací internet, který poskytuje často rozporuplné a protichůdné názory. Používá naopak proces strojového učení a sebezdokonalování, aktuálně je žhavým tématem implementace do balíku Microsoft Office pod názvem 365 Copilot a výsledky jsou pozoruhodné.

Ale i možnosti samotné chatovací AI jsou velmi široké a můžete si na uvedené webové adrese sami vyzkoušet, jak rychle lze získat dobře použitelný text na libovolné téma. Mimochodem, jedním z procesů, které probíhají, je i to, že ChatGPT bude nabízet kontrolu předloženého textu (včetně procentuální shody) pro zjištění, zda nevznikl za jeho významné účasti, např. při zhotovení diplomové práce atd. Ale otázky s tím spojené se brzy mohou týkat i naší profese, nejen z hlediska „konkurence“ při řešení jednodušších daňových nebo účetních problémů, ale i odborně. Tak schválně – jsem autorem cca 25 % textu v tomto článku, přičemž si lze představit písemná díla s výrazně nižším podílem lidské práce. Kdo je držitelem autorských práv? A jak by to bylo v případě, že bude ChatGPT zpoplatněn? Bude to pro AI autorský honorář? A jak byste jej zdanili?

Kolik máš datových schránek, tolikrát...

Motto: „Nejsmutnější je dnes to, že věda shromažďuje poznatky daleko rychleji, než společnost shromažďuje moudrost.“ Isaac Asimov

Během prvního čtvrtletí roku 2023 dochází k masivnímu nárůstu počtu datových schránek, odhady hovoří, že by jich měly přibýt více než dva miliony. Důvodem je část sto třicátá třetí zákona č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci. Tato část by se spíš dala nazvat „povinná elektronizace podnikatelů“, neboť mění především § 4 zákona č. 300/200 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „ZOEÚ“), a zavádí povinné datové schránky pro (skoro) všechny podnikající fyzické osoby. V tomto článku se proto zaměříme na praktické otázky používání datové schránky v daňově poradenské praxi, včetně situací, kdy má fyzická osoba zpřístupněno více datových schránek.



MVDr. Milan Vodička,
daňový poradce č. 1366,
vedoucí Sekce IT KDP ČR



Ing. Pavel Říha,
daňový poradce č. 4597,
člen Sekce IT KDP ČR

Datové schránky podnikajících fyzických osob

Datová schránka podnikající fyzické osoby je ze zákona zřizována (jak název napovídá) podnikajícím fyzickým osobám. Ale ne všem. Pro účely datových schránek máme dvě základní skupiny podnikajících fyzických osob. A aby to bylo ještě více zamotané, tak typů datových schránek podnikajících fyzických osob máme rovnou devět (z čehož jeden typ je v prvním čtvrtletí roku 2023 naopak rušen). Fyzické osoby nepodnikající pak mohou mít další dva typy datových schránek, přičemž jeden z nich zatím nebyl nikomu zřízen.

Nejprve se zaměříme na dvě základní skupiny podnikajících fyzických osob. Pro účely datových schránek je třeba rozlišovat podnikající fyzické osoby zapsané v jednom ze základních registrů, registru osob, a podnikající fyzické osoby nezapsané v registru osob. Osobě, která je zapsána v registru osob, je přiděleno IČO, osobě nezapsané v registru osob IČO přiděleno není. Možná se někteří zeptáte, kterým podnikatelům není přiděleno IČO.

Vzhledem k tomu, že IČO od 1. 7. 2012 přiděluje namísto Českého statistického úřadu příslušné agendové místo, došlo k situaci, že někteří podnikatelé nemají své agendové místo. Jedná se především o autory podnikající dle autorského zákona. Tyto osoby nemají a ani nemohou mít přiděleno IČO, tudíž nejsou zapsány v registru osob. Do registru osob se dále nezapisují ani zahraniční podnikající fyzické osoby. Všechny ostatní osoby mají své agendové místo, např. daňoví poradci Komoru daňových poradců ČR, auditori Komoru auditorů ČR, živnostníci Ministerstvo průmyslu a obchodu, lékaři Ústav zdravotnických informací a statistiky ČR nebo krajský úřad dle sídla a provozovatelé lékařských a zubářských rentgenů Státní úřad pro jadernou bezpečnost. Všechny osoby zapisuje do registru osob (a přiděluje IČO) první agendové místo, u kterého vznikne podnikatelské oprávnění. Případná další agendová místa pouze přidávají další zápisy do registru osob pod stejné IČO. Každé agendové místo může spravovat i více registrujících agend (označují se kódem a názvem). Např. Ministerstvo spravedlnosti je agendové místo pro agendu A7573 – Tlumočníci a překladatelé a pro agendu A7614 – Znalecká činnost. Do registru osob se každá agenda zapisuje samostatně, takže jedna

podnikající fyzická osoba může mít zapsáno více agend, např. daňový poradce, který má živnostenský list na vedení účetnictví, má zapsané agendy A7 – Seznam daňových poradců a A121 – Živnostenské podnikání. Seznam všech agendových míst je uveden v příloze k nařízení vlády č. 161/2011 Sb. a seznam všech agend je zveřejněn na internetu.¹ Jednotlivé agendy se po ukončení oprávnění k podnikání nevymazávají, ale pouze se uvede datum ukončení. V okamžiku ukončení poslední agendy přestává být fyzická osoba (nejen pro účely datových schránek) podnikající fyzickou osobou. V případě přerušení nebo pozastavení činnosti se do registru osob uvádí údaj o přerušení nebo pozastavení (v kolonce „Přerušení/pozastavení činnosti“ je uvedeno „ANO“). Podstatné ale je, že i přerušená činnost je stále aktivní agendou na rozdíl od ukončení oprávnění k podnikání. O výpis z registru osob je možné požádat prostřednictvím portálu veřejné správy² nebo portálu občana.³ Údaje registru jsou veřejné, takže lze požádat o výpis jakékoliv osoby v něm zapsané.

Ze zákona nejsou datové schránky zřizovány osobám nezapsaným v registru osob (autoři a zahraniční podnikatelé). Ti si mohou o zřízení datové schránky podnikající fyzické osoby požádat. Všichni podnikatelé zapsaní v registru osob s alespoň jednou aktivní agendou, včetně přerušených či pozastavených činností, budou mít 31. 3. 2023 zřízenou alespoň jednu datovou schránku ze zákona. A může jich být samozřejmě i více než jedna.

Existují profese (agendy v registru), které mají zřízeny speciální typy datových schránek:

- auditóři (agenda A6 – Seznam auditorů) – typ datové schránky PFO_AUDITOR (34),
- daňoví poradci (agenda A7 – Seznam daňových poradců) – typ datové schránky PFO_DANPOR (32),
- advokáti (agenda A8 – Advokacie) – typ datové schránky PFO_ADVOK (31),
- exekutoři (agenda A479 – Agenda soudních exekutorů) – typ datové schránky OVM_PFO (15),
- notáři (agenda A484 – Agenda notářů) – typ datové schránky OVM_PFO (15),
- insolvenční správci (agenda A1901 – Insolvenční správci) – typ datové schránky OVM_PFO (15),
- soudní tlumočníci a soudní překladatelé (agenda A7573 – Tlumočníci a překladatelé) – typ datové schránky PFO_TLUMOCNIK (36),
- znalci (agenda A7614 – Znalecká činnost) – typ datové schránky PFO_ZNALEC (35).

V případě datových schránek exekutorů, notářů a od 1. 1. 2023 nově i insolvenčních správců se jedná o datovou schránku orgánu veřejné moci, do které lze doručovat datové zprávy zdarma. Ostatní datové schránky jsou speciálními variantami datové

schránky podnikající fyzické osoby. Insolvenční správci doposud měli zřízen typ datové schránky PFO_INSSPR (33), která je v přechodném období prvního čtvrtletí roku 2023 znepřístupněna ihned po zřízení datové schránky typu OVM_PFO (15).

Pokud má podnikající fyzická osoba v registru osob zapsanou i jinou agendu než výše uvedené, bude jí zřízena datová schránka typu PFO (30). Do 31. 12. 2022 bylo možné tuto datovou schránku zřídit na žádost, od 1. 1. 2023 je zřizována z moci úřední. Pokud podnikatel k 31. 12. 2022 měl zřízenou datovou schránku PFO (30), nic se pro něj nemění, jenom tato datová schránka nově funguje v režimu „ze zákona“. Tudiž není možné ji znepřístupnit a taková osoba musí činit formulářové podání dle daňového řádu elektronicky.

Pokud podnikatel (se zapsanou jinou agendou než výše uvedené) neměl ke konci roku 2022 zřízenou datovou schránku PFO (30), je mu dle zákona zřízena v prvním čtvrtletí roku 2023. Přístupové údaje jsou doručovány poštovní zásilkou do vlastních rukou, případně do datové schránky fyzické osoby (nepodnikatelské) typ FO (40). Pokud zásilku podnikatel nepřevzme, je doručena fikcí desátý den ode dne prvního pokusu o doručení (nebo od dodání do datové schránky). Datová schránka je zpřístupněna (tedy je možné do ní doručovat a z ní podávat) prvním přihlášením oprávněné osoby. Pokud se tato osoba do datové schránky nepřihlásí do patnácti dnů od doručení přístupových údajů (případně od doručení fikcí), je datová schránka zpřístupněna tento patnáctý den. Pokud si podnikatel nepřevzme zásilku s přístupovými údaji, bude datová schránka zpřístupněna (bude funkční) 25. den po prvním pokusu o doručení zásilky.

Třetí skupinou jsou podnikatelé, kteří k 31. 12. 2022 měli znepřístupněnou datovou schránku PFO (30) zřízenou na žádost. Takovým podnikatelům byla 1. 1. 2023 datová schránka znepřístupněna trvale a do 31. 3. 2023 jim je zřízena nová datová schránka PFO (30), tentokrát již ze zákona.

Posledním typem datové schránky podnikající fyzické osoby je zcela nový typ PFO_REQ (50). Jedná se o datovou schránku zřizovanou na žádost podnikatelům, kteří nejsou zapsaní v registru osob (nemají IČO).

Samostatnou kategorií jsou osoby, které měly před 31. 12. 2022 zřízenou datovou schránku PFO (30), ale v registru osob nemají zapsanou jinou agendu než takovou, pro kterou je zřizována speciální profesní datová schránka (např. daňového poradce), případně datová schránka typu OVM_PFO (15) [např. notář]. Problém je v tom, že při zakládání datové schránky podnikající fyzické osoby PFO (30) došlo k chybě a úředník, který vyřizoval žádost o zřízení této datové schránky, „ohnul“ informační systém. Taková datová schránka byla vytvořena v rozporu s pravidly, ale protože

1 <https://rpp-ais.egon.gov.cz/gen/agendy-detail/>.

2 <https://portal.gov.cz/formulare/verejny-vypis-z-registru-osob>.

3 <https://obcan.portal.gov.cz/podani/zadost-o-vypisy/seznam/podani/verejny-vypis-z-registru-osob>.

neexistuje legální způsob, jak tuto chybu napravit, bude datová schránka fungovat i nadále (viz níže příklad č. 5). Přesto je nutné upozornit na důvodný předpoklad, že tato nesprávně zřízená datová schránka bude v budoucnu zpřístupněna.

Zřizování datových schránek všem podnikajícím fyzickým osobám v prvním čtvrtletí roku 2023 vyvolalo vlnu ukončování podnikatelské činnosti a případně i opravy v registru osob. Velké množství živnostníků s pozastavenou živností ukončilo živnost, takže datová schránka jim sice zřízena a zpřístupněna byla, ale po zrušení živnosti došlo k jejímu znepřístupnění.

Příklady z praxe podnikajících fyzických osob

Ale abychom jen neteoretizovali, uvedeme několik příkladů z praxe.

Příklad č. 1: Fyzická osoba daňový poradce bez žádného dalšího podnikatelského oprávnění (v registru osob má zapsanou jen agendu A7 – Seznam daňových poradců) má zřízenou datovou schránku typ PFO_DANPOR (32). Této osobě nelze zřídit datovou schránku typ PFO (30), protože nemá v registru osob zapsanou žádnou jinou agendu, ani jí nelze zřídit na žádost datovou schránku typ PFO_REQ (50), protože je zapsaná v registru osob.

Příklad č. 2: Fyzická osoba daňový poradce, který je současně živnostníkem (v registru osob má zapsané agendy A7 – Seznam daňových poradců a A121 – Živnostenské podnikání), má zřízenou datovou schránku typ PFO_DANPOR (32). V přechodném období prvního čtvrtletí jí byla zřízena datová schránka PFO (30), protože má zapsanou v registru osob agendu A121 – Živnostenské podnikání. Této osobě nelze zřídit na žádost datovou schránku typ PFO_REQ (50), protože je zapsaná v registru osob.

Příklad č. 3: Fyzická osoba daňový poradce, který je současně živnostníkem (v registru osob má zapsané agendy A7 – Seznam daňových poradců a A121 – Živnostenské podnikání), má zřízenou datovou schránku typ PFO_DANPOR (32) a před 31. 12. 2022 mu byla na žádost zřízena datová schránka PFO (30). Datová schránka PFO (30) se k 1. 1. 2023 změnila z „datové schránky na žádost“ na „datovou schránku ze zákona“. Této osobě nelze zřídit na žádost datovou schránku typ PFO_REQ (50), protože je zapsaná v registru osob.

Příklad č. 4: Fyzická osoba daňový poradce a znalec, který ukončil provozování živnosti (v registru osob má zapsané agendy A7 – Seznam daňových poradců, A7614 – Znalecká činnost a u agendy A121 – Živnostenské podnikání má uvedeno datum zániku 8. 1. 2018), má zřízenou datovou schránku typ PFO_DANPOR (32) a PFO_ZNALEC (35). Této osobě nelze zřídit datovou schránku typ PFO (30), protože nemá v registru zapsanou žádnou jinou aktivní agendu (A121 – Živnostenské podnikání je neaktivní agenda), ani jí nelze zřídit na žádost datovou schránku typ PFO_REQ (50), protože je zapsaná v registru osob.

Příklad č. 5: Fyzická osoba daňový poradce bez dalšího podnikatelského oprávnění (v registru osob má zapsanou jen agendu A7 – Seznam daňových poradců) má zřízenou datovou schránku PFO_DANPOR (32). Před 31. 12. 2022 mu byla nesprávně zřízena datová schránka PFO (30). Tato datová schránka bude (alespoň prozatím) fungovat běžným způsobem i nadále. Této osobě nelze zřídit na žádost datovou schránku typ PFO_REQ (50), protože je zapsaná v registru osob.

Příklad č. 6: Fyzické osobě, která podniká dle autorského zákona (není zapsána v registru osob – nemá přiděleno IČO), nelze zřídit datovou schránku typ PFO (30). Tato osoba si může požádat o zřízení datové schránky typ PFO_REQ (50), protože není zapsaná v registru osob.

Příklad č. 7: Fyzické osobě, která oznámila přerušení provozování živnosti (v registru osob má u agendy A121 – Živnostenské podnikání uvedeno přerušení činnosti), byla v přechodném období prvního čtvrtletí 2023 zřízena datová schránka PFO (30), protože má v rejstříku osob aktivní agendu (přerušení provozování živnosti neukončuje agendu). Této osobě nelze zřídit na žádost datovou schránku typ PFO_REQ (50), protože je zapsaná v registru osob.

Příklad č. 8: Fyzické osobě lékaři, který provozoval rentgen a který již ukončil výkon činnosti (v registru osob u agend A460 – Zdravotní péče v nestátních zdravotnických zařízeních a A1086 – Zdravotní služby má uvedeno datum zániku 31. 1. 2018, ale má aktivní agendu A3905 – Atomový zákon), byla v přechodném období prvního čtvrtletí 2023 zřízena datová schránka PFO (30), protože má v rejstříku osob aktivní agendu. Pravděpodobně se však jedná o chybu Státního úřadu pro jadernou bezpečnost, který při ukončení provozování rentgenu neprovedl záznam o ukončení této činnosti v registru osob. Státní úřad pro jadernou bezpečnost zápisy v registru osob od února 2023 ověřuje a opravuje. Pokud tento zápis není opraven z iniciativy tohoto úřadu, tak stačí tento úřad telefonicky kontaktovat, aby chybu napravil.

Datové schránky fyzických osob

Fyzická osoba může mít kromě datové schránky podnikající fyzické osoby i datovou schránku fyzické osoby (nepodnikatelskou) typ FO (40). Tato datová schránka se zřizuje na žádost a je dnes jediná, kterou lze na žádost oprávněné osoby znepřístupnit nebo zamezit příjmu soukromoprávních poštovních datových zpráv. Existuje jeden typ datové schránky, který prozatím nebyl nikomu zřízen, a to fyzická osoba (nepodnikatel) v postavení orgánu veřejné moci typ FO_OVM (14).

Fyzické osoby s více datovými schránkami

Pro fyzické osoby je určeno celkem 11 typů datových schránek, jeden typ se nevyužívá (FO_OVM) a jeden typ je rušen v průběhu prvního čtvrtletí 2023 (PFO_INSSPR). Neexistuje nikdo, kdo by mohl mít všechny typy datové schránky fyzické osoby a podnikající fyzické osoby, protože to neumožňuje systém datových

schránek (např. osoba s datovou schránkou PFO nemůže mít datovou schránku PFO_REQ) a neumožňují to předpisy pro podnikání (např. auditor nemůže být notářem, znalcem nebo tlumočnickem). Existují však fyzické osoby, které mají více než jednu datovou schránku, i mezi daňovými poradci najdeme řadu takových, kteří mají tři datové schránky, ba někteří i více.

Fyzická osoba se může do datové schránky (kromě jiného) přihlásit prostřednictvím Identity občana (např. použitím bankovní identity). Při tomto způsobu přihlášení se zobrazí k výběru všechny datové schránky, do kterých má daná fyzická osoba přístup. A to nejen vlastní datové schránky či datové schránky právnických osob, ve kterých je statutárním orgánem, ale i datové schránky, do kterých má přístup jako pověřená osoba.

Datové schránky právnických osob

K 1. 1. 2023 dochází k rozšíření okruhu právnických osob, kterým je ze zákona zřizována datová schránka. Do konce roku měly povinně datovou schránku jen právnické osoby zřízené zákonem nebo zapsané v obchodním rejstříku. Od roku 2023 to jsou všechny právnické osoby zapsané v registru osob. Vzhledem k tomu, že do registru osob se zapisují všechny tuzemské právnické osoby, je všem tuzemským právnickým osobám od roku 2023 zřízena datová schránka ze zákona. Zřízení datové schránky se nově nevyhnou např. společenství vlastníků jednotek, politické strany, spolky nebo školské právnické osoby.

Na rozdíl od fyzických osob může mít právnická osoba pouze jednu datovou schránku. Přístup do ní získávají ve smyslu § 8 odst. 3 ZOEÚ všichni členové statutárního orgánu zapsaní do registru osob. Tedy i ti, kteří nemohou dle stanov za právnickou osobu jednat samostatně. Pokud tyto osoby nemají důvěru nejvyššího orgánu právnické osoby (valné hromady, shromáždění), je nutné jejich odvolání z pozice člena statutárního orgánu a případně i změna stanov.

Pokud právnická osoba nemá v registru osob zapsaného žádného člena statutárního orgánu (např. spolek), tak datová schránka je sice zřízena, ale protože není komu zaslat přihlašovací údaje, nebude nikdy zpřístupněna.

Jak nám budou doručovat

Obecně je možné říci, že pokud má fyzická osoba zpřístupněnou datovou schránku, doručují orgány veřejné moci povinně prostřednictvím ISDS. Výstižně to zformuloval Nejvyšší soud v usnesení ze dne 6. 11. 2013, sp. zn. **21 Cdo 3489/2012**:

„... každému, kdo má zpřístupněnou datovou schránku, soud doručuje rozhodnutí, předvolání a další listiny do datové schránky, aniž by adresát o takové doručení musel žádat nebo soudu sdělovat identifikátor své datové schránky. Soud zjišťuje z úřední povinnosti, zda má

adresát zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku. Ten, kdo má zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku, má právo očekávat, že mu soud bude veškerá rozhodnutí, předvolání a jiné listiny doručovat v elektronické podobě do datové schránky.“⁴

V případě, že má ale fyzická osoba více než jednu datovou schránku, musí orgány veřejné moci posoudit povahu písemnosti a postavení dané osoby v řízení a podle toho pak vybrat jako cílovou tu „příslušnou“ datovou schránku. Trestem za chybný postup při jejím výběru by byla nemožnost uplatnění doručovací fikce po uplynutí lhůty deseti dnů od dodání do datové schránky příjemce. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 6. 9. 2016, sp. zn. **23 Cdo 1850/2015**:

„Naopak fikce doručení dle 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech nepřichází v případě doručování písemnosti do ‚nepříslušné‘ datové schránky v úvahu. Adresátovi nemůže jít k tíži pochybení soudu, který nesprávně doručoval rozhodnutí do datové schránky zřízené adresátovi pro jeho činnost advokáta, jestliže v daném řízení před soudem nevystupoval jako advokát a do své datové schránky zřízené pro činnost advokáta se ani nepřihlásil, tedy neměl možnost se s písemností nijak seznámit.“

Podobný názor, tedy rozlišování datových schránek fyzické osoby podle jejího postavení v řízení, vyjevil i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudcích ze dne 15. 7. 2010, čj. **7 Afs 46/2010-51**, nebo ze dne 21. 11. 2013, čj. **7 Afs 5/2013-50**. Test ústavnosti nalezneme např. v usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2018, sp. zn. **II. ÚS 2385/18**:

„8. V předmětném řízení se řešila otázka, zda soudy mají doručovat písemnosti adresované podnikající fyzické osobě, která nemá pro tuto roli zřízenou datovou schránku, do její datové schránky fyzické osoby. Stěžovatel má samozřejmě pravdu, že na jedné straně jde materiálně vždy o toho samého člověka a v řadě případů bude obtížné jeho ‚dvojí tvář‘ oddělovat; na druhou stranu však z hlediska práva nejde o ten samý subjekt a v mnoha činnostech i z praktického hlediska je naopak rozlišování mezi oběma rolmi očividné.“

V případě daňových povinností není poměrně často možné rozlišit, zda se jedná o roli podnikatelskou nebo roli nepodnikatelskou. V oblasti daně z příjmů fyzických osob může mít poplatník jak příjmy z podnikání, tak příjmy ze zaměstnání nebo kapitálového majetku či pronájmu. Pokud takový poplatník má datové schránky FO (40) a PFO (30), je pro správce daně složité odlišit, do jaké datové schránky má zaslat např. konkludentní platební výměr, o který poplatník požádal. Jak jsme již uvedli, nebude možné uplatnit fikci doručení, pokud by nebylo dodrženo pořadí doručování nebo pokud by byl nesprávně zvolen typ datové schránky. S největší pravděpodobností to ale nebude představovat vadu řízení, protože bude aplikovatelná materiální zásada doručení.

4 Ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 11. 2016, čj. 3 As 26/2016-45.

Materiální zásada (funkce) doručení

Pokud je písemnost dodána do sice „nepříslušné“ datové schránky, do které se ale před okamžikem uplatnění funkce doručení přihlásí osoba, která má k písemnosti přístup, nepovažuje se adrese do chybné datové schránky též fyzické osoby za takovou vadu, která by vedla k neúčinnosti doručení, byla totiž naplněna materiální zásada (funkce) doručení. Jedná se o zásadu, která chrání práva účastníků, ale na druhé straně brání účelovému prodlužování řízení cestou namítání přepjatě formálních vad. Rozhodující je proto skutečnost, zda měl účastník řízení možnost se s písemností seznámit, a jestliže lze za daných okolností důvodně usuzovat, že ano, není podstatné, jak bylo doručováno. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, čj. **1 Afs 148/2008-73**:

„Je-li adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.“

Ústavnost aplikace materiální zásady doručení několikrát potvrdil také Ústavní soud, např. v nálezech ze dne 1. 12. 2011, sp. zn. **IV. ÚS 2594/11**, a také ze dne 28. 2. 2012, sp. zn. **IV. ÚS 3807/11**:

„Stěžovatelé lze přisvědčit v námitce, že usnesení exekutora mu mělo být primárně doručováno do jeho datové schránky. Avšak to, že mu usnesení exekutora bylo doručeno prostřednictvím poštovního doručovatele, nepovažuje Ústavní soud rozhodně za takové pochybení, které by mohlo mít za následek porušení ústavně zaručených práv stěžovatele. Podstatné je, že usnesení exekutora (obsahující poučení o možnosti podat odvolání) bylo stěžovateli doručeno, resp. stěžovatel si je osobně převzal, a mohl se s ním tudíž seznámit a zvolit další procesní postup.“

Nejvyšší správní soud pak dovodil, že k naplnění materiální zásady doručení může dojít i tehdy, pokud se do datové schránky fyzické osoby přihlásí pověřená osoba, a to dokonce i v případech, že písemnost byla odeslána do jiné datové schránky též fyzické osoby. Z rozsudku ze dne 29. 8. 2012, čj. **1 Ans 7/2012-43**:

„Proto ať už by se jednalo o pověřené osoby insolvenčního správce nebo daňového poradce, předpokládá se u nich taková míra pozornosti a spolehlivosti, aby mohly nakládat s jakýmkoliv dokumenty doručeny do datové schránky, k jejímuž přístupu byly pověřeny.“

K naplnění materiální zásady doručení došlo i v případě, kdy byla písemnost doručena do datové schránky jiného subjektu – právnické osoby, namísto osoby fyzické. Jednalo se o případ advokáta, který vystupoval v řízení jako zmocněnec, ale písemnosti byly formálně chybně doručovány do datové schránky obchodní společnosti, ve které byl tento advokát společníkem. Právní věta z rozsudku NSS ze dne 21. 8. 2014, čj. **4 Afs 56/2014-35** (byl posléze potvrzen nálezem Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. **IV. ÚS 3594/14**):

Informační systém datových schránek doznává v těchto dnech významného rozšíření, nejen z hlediska počtu držitelů nebo daňových subjektů podávajících formulářová podání povinně elektronicky, ale i ve smyslu použitelnosti v soukromoprávní oblasti.

„Pokud jsou v řízení před správním orgánem doručovány písemnosti namísto do datové schránky zmocněnce účastníka – advokáta vykonávajícího advokacii jako společník společnosti podle § 15 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, do datové schránky této společnosti – advokátní kanceláře, přičemž zasílané písemnosti byly takto fakticky doručeny příslušnému advokátovi, nepředstavuje to zpravidla podstatnou vadu řízení před správním orgánem.“

V této souvislosti je záhodno připomenout, že drtivá většina zpráv (více než 99%) odesílaných prostřednictvím systému datových schránek je doručena přihlášením osoby, která má k písemnosti přístup. V praxi lze proto se značnou mírou pravděpodobnosti předpokládat uplatnění materiální zásady doručení i v případech, kdy bude datová zpráva adresována do „nepříslušné“ datové schránky.

Jako výstižné shrnutí zásad správného doručování fyzické osobě s více datovými schránkami lze citovat z rozhodnutí pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. **PlsN 1/2015**:

*„Lze tedy shrnout, že má-li fyzická osoba zřízeno více datových schránek (např. datovou schránku fyzické osoby a datovou schránku podnikající fyzické osoby, nebo advokát datovou schránku podnikající fyzické osoby – advokáta, ale též insolvenčního správce nebo daňového poradce), je třeba jí doručovat písemné vyhotovení rozhodnutí, jiných úkonů a další písemnosti do té datové schránky, která odpovídá **povaze doručované písemnosti**. Za podmínek uvedených v § 17 odst. 3 zákona o elektronických úkonech však nastanou účinky doručení písemnosti i jejím doručením do jiné („nepříslušné“) datové schránky též fyzické osoby.“*

Jak budeme podávat

Výrazně jednodušší je situace ohledně výběru datové schránky, ze které bude odeslána písemnost představující úkon právního jednání. Lze použít kteroukoli datovou schránku fyzické osoby a úkon bude shledán právně bezvadným, vždy totiž bude naplněna podmínka určení jednatelky osoby.⁵

Judikatorně byl potvrzen i postup, kdy prostřednictvím své datové schránky činila úkon fyzická osoba jménem právnické osoby, za kterou byla ze zákona oprávněna jednat. Z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. **27 Cdo 143/2020**:

„Fyzická osoba, oprávněná jednat jménem právnické osoby podle § 21 o. s. ř. (ve spojení s § 120 zákona o veřejných rejstřících) může jménem právnické osoby učinit elektronické podání podle § 22 zákona o veřejných rejstřících i ze své datové schránky (z datové schránky fyzické osoby podle § 8 odst. 1 zákona o elektronických úkonech). V takovém případě je podání podepsáno touto fyzickou osobou; je-li přitom z podání zřejmé, že je činí jménem právnické osoby např. jako předseda jejího statutárního orgánu, jde o podání této právnické osoby učiněné a podepsané fyzickou osobou oprávněnou jednat za dotčenou právnickou osobu.“

Bylo by ale zásadní chybou dovozovat z výše uvedeného usnesení Nejvyššího soudu, že lze dojít k analogickému závěru i pro situaci, kdy by fyzická osoba provedla úkon právního jednání prostřednictvím datové schránky právnické osoby, do které má přístup jako oprávněná osoba, tedy že by např. jednatel obchodní společnosti činil podání prostřednictvím datové schránky společnosti. Z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 3. 2014, sp. zn. **33 Cdo 2743/2013**:

„Podle Nejvyššího soudu je tedy nutno podání, které bylo odesláno prostřednictvím datové schránky advokátní kanceláře, považovat za podání této právnické osoby, nikoliv za podání advokáta. Pokud tedy advokát učiní podání prostřednictvím datové schránky advokátní kanceláře, je povinen k němu připojit svůj zaručený elektronický podpis, jinak bude na podání nahlíženo jako na podání právnické osoby.“

Na výše uvedené posouzení neměla v jiném případě vliv ani skutečnost, že fyzická osoba byla jediným společníkem a jediným jednatelem společnosti, z jejíž datové schránky bylo podání učiněno, takže bylo možné logicky dovodit, že osobou oprávněnou k přístupu do datové schránky společnosti může být pouze a jedině jedna fyzická osoba. Z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 9. 2022, sp. zn. **33 Cdo 3351/2021**, vyplývá, že takový úkon je nutno posoudit jako podání za použití jiných elektronických prostředků, které je nezbytné v příslušné lhůtě řádně opakovat nebo potvrdit.⁶

„Datová zpráva nebyla opatřena elektronickým podpisem a byla odeslána z datové schránky právnické osoby – advokátní kanceláře, a nikoliv z datové schránky fyzické osoby – advokátky, která zastupovala účastníka řízení. Za této situace měla zástupkyně žalobce ve lhůtě 3 dnů doplnit dovolání předložením originálu, neboť shora uvedeným způsobem doručenému dovolání nesvědčila fikce podpisu podle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., ani nebylo opatřeno zaručeným elektronickým podpisem podle § 6 odst. 2 zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, a představuje tak prosté elektronické podání. Na danou věc nemá vliv, že právnickou osobou byla s. r. o., kde jediný společník a jednatel byla samotná advokátka.“

Soukromoprávní úskalí

Rozvoj datových schránek směřuje stále více i do oblasti doručování soukromých písemností mezi fyzickými a právnickými osobami. I pro ně se již uplatňuje fikce doručení po uplynutí desetidenní lhůty od dodání. Datové schránky zřízené ze zákona navíc již neumožňují zamezit příjmu soukromoprávních poštovních datových zpráv, takže lze předpokládat nárůst komunikace např. s klienty nebo dodavateli. V této souvislosti je ale potřeba si uvědomit zásadní odlišnosti mezi veřejno- a soukromoprávními zprávami.

První rozdíl je postřehnutelný již při výběru datové schránky příjemce, kdy ISDS označuje schránky fyzických a právnických osob, jejichž výběr povede k tvorbě poštovní datové zprávy hrazené České poštou (na základě smlouvy nebo z nabitého kreditu).

Veřejnoprávní datová zpráva	Soukromoprávní poštovní datová zpráva
Jako odesílatel nebo příjemce figuruje orgán veřejné moci	Odesílatel i příjemce jsou fyzická nebo právnická osoba
Datová zpráva je pro odesílatele u příjemce bezplatná	Poštovní datové zprávy jsou komerční službou České pošty (10 Kč/zprávu)
Pokud je adresátem OVM, nastávají účinky doručení okamžikem dodání do jeho DatS	Účinky doručení nastávají okamžikem přihlášení osoby s přístupem k dokumentu
U datových zpráv odesílaných OVM se uplatňuje fikce doručení	Od 1. 1. 2022 se také uplatňuje fikce doručení po deseti dnech od dodání
Při úkonu vůči OVM se uplatní fikce podpisu	Nelze uplatnit fikci podpisu

5 Viz např. § 70 odst. 3 DR, § 42 odst. 4 OSŘ nebo § 562 odst. 1 OZ.

6 Viz § 37 odst. 2 SŘS nebo § 42 odst. 2 OSŘ.

Podstatnější rozdíl představuje odlišný okamžik, ve kterém nastávají účinky doručení. Pokud je adresátem datová schránka orgánu veřejné moci, je doručeno prakticky okamžitě po odeslání, kdy se na elektronické doručence v sekci *Události zprávy* objeví druhý z časových údajů – okamžik dodání. Právní věta z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, čj. **9 Afs 28/2010-79**:

„Podání prostřednictvím datové schránky vůči orgánu veřejné moci (§ 18 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů) je učiněno okamžikem dodání datové zprávy do schránky orgánu veřejné moci. Lhůta stanovená soudním řádem správním, výzvou nebo rozhodnutím soudu je zachována, bylo-li podání učiněno vůči soudu prostřednictvím datové schránky nejpozději poslední den této lhůty dodáno ve formě datové zprávy do datové schránky soudu (§ 40 odst. 4 s. ř. s.).“

Jako potvrzení ústavnosti takového stanovení okamžiku doručení lze citovat např. z nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2012, sp. zn. **II. ÚS 3518/11**:

„V předmětné věci je nepochybné, jak ostatně správně uvádí i Městský soud v Praze (bod 5), že podání prostřednictvím datové schránky vůči orgánu veřejné moci (viz § 18 ZoEÚ) je učiněno okamžikem dodání datové zprávy do schránky orgánu veřejné moci.“

Pokud se ale bude jednat o (placenou) poštovní datovou zprávu, kde příjemcem je fyzická či právnická osoba, a nikoli orgán veřejné moci, nastávají účinky doručení až v okamžiku, kdy se do datové schránky příjemce přihlásí osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodané písemnosti, anebo bude po uplynutí desetidenní lhůty uplatněna fikce doručení.⁷

Zásadní odlišností je pak účinek písemného a podepsaného úkonu (fikce podpisu), kterého se lze dovolat pouze v případě, kdy je prostřednictvím datové schránky učiněn úkon vůči orgánu veřejné moci, výslovně tak stanoví § 18 odst. 2 ZOEÚ. Pokud se tedy jedná o poštovní datovou zprávu adresovanou jiné právnické nebo fyzické osobě, musí být v odůvodněných případech připojen elektronický podpis, výhodou na druhé straně je skutečnost, že dostačuje i tzv. jiný typ elektronického podpisu,⁸ např. naskenovaný vlastnoruční podpis nebo vložený podpisový řádek v textovém editoru apod. Tento přístup má ale i praktickou stránku, v opačném případě by totiž bylo víceméně nemožné odlišit návrh obchodní smlouvy od jejího konečného, odsouhlaseného, a tedy „podepsaného“ znění.

Několik tipů i upozornění pro daňové poradenství

Systém datových schránek je v provozu již druhou dekádu a nutno konstatovat, že naprosto spolehlivě a průkazně obstarává elektronickou komunikaci a doručování. Rádi bychom připojili

několik stručných doporučení a zkušeností týkajících se používání datové schránky v daňově poradenské praxi:

- Účinky doručení v případě doručovací fikce nastávají vždy pouze v pracovních dnech, pokud by poslední den desetidenní lhůty připadl na sobotu, neděli nebo státní svátek, bude okamžik doručení posunut na nejbližší následující pracovní den. Ke sjednocení počítání času pro tyto účely i v daňovém řízení došlo rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2022, čj. **4 Afs 264/2018-85**, kdy se vymezil proti dřívější judikatuře, která danou věc posuzovala odlišně.⁹
- Zákon č. 300/2008 Sb. umožňuje zvrátit účinky doručení fikcí podáním žádosti o určení neúčinnosti doručení za použití důvodů uvedených např. ve správním řádu. Nejvyšší správní soud ale v rozsudku ze dne 16. 5. 2013, čj. **5 Afs 76/2012-28**, přisvědčil zásadě, že v případě řízení dle daňového řádu platí jako *lex specialis* § 48 DŘ a musí být uvedeny důvody, které nebylo možné předem předvídat.
- Úkon vůči orgánu veřejné moci má účinky písemného a podepsaného za podmínky, že není právním nebo vnitřním předpisem požadován společný úkon více osob. Daňový řád ale v 24 odst. 4 výslovně stanoví, že jménem právnické osoby současně jedná pouze jedna fyzická osoba a že jménem právnické osoby jedná kterýkoli člen statutárního orgánu i v případě, kdy je pro jednání statutárního orgánu vyžadováno společné jednání více osob. Tzn., že vůči správci daně může činit úkony i prostřednictvím datové schránky každý člen statutárního orgánu samostatně.
- Pokud má podatel datovou schránku zřízenou ze zákona, je podle § 72 odst. 6 DŘ povinen činit formulářová podání pouze elektronicky, a to způsobem uvedeným v § 71 odst. 1, nikoli tedy podle § 71 odst. 3, v praxi by tak mělo ubývat „nepodepsaných“ elektronických formulářových podání, která jsou potvrzována ve lhůtě pěti dnů. Nedodržení správného způsobu podání bude považováno za vadu s následným postupem dle § 74 DŘ.

Závěr

Informační systém datových schránek doznává v těchto dnech významného rozšíření, nejen z hlediska počtu držitelů nebo daňových subjektů podávajících formulářová podání povinně elektronicky, ale i ve smyslu použitelnosti v soukromoprávní oblasti. Již dnes lze zaznamenávat zvýšenou frekvenci poštovních datových zpráv, v této souvislosti vyvstává otázka, zda stávající judikatura postihující takřka výlučně komunikaci s orgány veřejné moci bude aplikovatelná i na případné spory mezi právnickými a fyzickými osobami, domníváme se, že ano, ale rozuzlení přinesou až budoucí rozhodnutí soudů. V každém případě lze důvodně předpokládat, že intenzita elektronické komunikace výrazně vzroste a nezastupitelnou úlohu v této oblasti budou bezpochyby zastávat datové schránky. ■

7 V souladu s § 18a odst. 2 a 3 ZOEÚ.

8 Viz § 7 zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce.

9 Jednalo se o rozsudek ze dne 16. 5. 2013, čj. 5 Afs 76/2012-28, který připustil uplatnění fikce doručení během víkendu.

Oceňovací rozdíl a goodwill



**Ing. et Ing. Jáchym Lukeš,
Ph.D.,**

*odborný asistent na VŠE
v Praze, Specializovaný
finanční úřad*



Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.,

*odborný asistent na VŠE v Praze,
daňový poradce č. 5645*

Goodwill versus oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Národní účetní rada na svém zasedání dne 16. 1. 2023 jednomyslně schválila text nové interpretace s názvem I-48 Ocenění aktiv a závazků při operacích se závodem nebo jeho částí¹ (dále jen „Interpretace I-48“).

Interpretace účetním jednotkám, které přebírají obchodní závod nebo jeho část, ať již v pozici kupujícího, příjemce nepeněžitých vkladů, nebo při přeměně, doporučuje ocenit přebíraná aktiva v reálných hodnotách. Obdobně pro ocenění přebíraných dluhů doporučuje využít reálné hodnoty² a případný rozdíl vykázat jako dlouhodobé nehmotné aktivum: goodwill.

Použití oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se nedoporučuje zejména pro situaci, kdy by nabýval záporné hodnoty. Ve skutečnosti by to znamenalo, že převzaté účetní hodnoty aktiv obchodního závodu jsou nadhodnoceny (příp. dluhy podhodnoceny), a účetní jednotka by měla přecenit tato aktiva na reálnou hodnotu a využít metodu s goodwill. Použití oceňovacího rozdílu k nabytému majetku je možno připustit v případech, kdy náklady na získání reálného ocenění jednotlivých složek obchodního závodu převyšují přínos takové informace.

Doba odpisování goodwillu by měla být stanovena na dobu, kdy budou nabytá aktiva generovat budoucí ekonomický užitek. Při této metodě je nutno vykázat i ta aktiva, která již prodávající nebo vkladatel odepsal, ale nadále jsou používána a mají „svou“ reálnou hodnotu. Tímto dojde k napravení případných nesprávností v odpisování u původního vlastníka.

Dále je pozornost věnována tomu, že je vhodné vykázat rezervy na přebíraná rizika.

V závěru interpretace je zdůrazněno, že u vkladu obchodního závodu a u přeměny je nutno vykázat odloženou daň z rozdílu mezi novou účetní hodnotou a převzatou daňovou hodnotou získaného majetku. Tato informace je důležitá pro uživatele účetní závěrky, protože se většinou bude jednat o významné částky. Skutečnost, že tato interpretace byla schválena jednomyslně, není příliš překvapivá, neboť jejím cílem fakticky bylo, pokud možno, utlumit užívání jedné z nejvíce nesrozumitelných položek rozvahy – oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

Tato položka rozvahy může značně ztížit interpretaci účetní závěrky či zahajovací rozvahy účetní jednotky, což si zřejmě uvědomovalo i Ministerstvo financí, které v návrhu nového zákona o účetnictví předloženého veřejnosti dne 26. 10. 2022³ již tuto metodu (alespoň pro přeměny) zcela vypustilo.

Ustanovení § 68 návrhu nového zákona o účetnictví tak vyžaduje, aby v případech, kdy při přeměně vznikne povinnost nechat ocenit jmění posudkem znalce, byla aktiva⁴ zanikající či rozdělované společnosti oceněna pouze reálnou hodnotou, nikoli na bázi historických cen převzatých od zanikající či rozdělované účetní jednotky. Řešení pro prodej a koupi obchodního závodu nebo jeho vklad není zatím z dosavadního návrhu nového zákona zcela zřejmé.

Smyslem tohoto krátkého příspěvku není opakovat závěry obsažené v Interpretaci I-48, pouze některé z tam představených tezí podepřít daty, která jsou dostupná díky probíhajícímu vy-

1 Dostupné na: <https://nur.cz/2023/02/08/nur-schvalila-novou-interpretaci-i-48/>

2 Byť v odst. 18 připouští, že s přeceňováním přebíraných dluhů stávající zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ani jeho prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. *a priori* nepočítá. Ustanovení § 27 odst. 3 ZoÚ, které přecenění přebíraných dluhů na reálnou hodnotu předepisovalo alespoň pro přeměny obchodních korporací, bylo ze zákona o účetnictví vypuštěno s účinností k 1. 1. 2016 novelou provedenou zákonem č. 221/2015 Sb., a zbývá tak pouze § 24 odst. 3 písm. a), který předpokládá toliko přecenění aktiv a na který se explicitně odkazuje též § 54 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

3 Dostupné na: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2022/meziresortni-pripominkove-rizeni-k-navrh-49074>

4 Zdá se, že ani nový zákon o účetnictví nepočítá s přeceněním dluhů při přeměnách na reálné hodnoty, jelikož v § 68 hovoří toliko o přecenění přebíraných aktiv (nikoli o přebírání jmění nebo o přebírání *aktivech a dlužích*).

zkumu přeměn na Vysoké škole ekonomické v Praze, a snad tak čtenáři přiblížit relevantnost této interpretace.

Předesíláme, že Interpretace I-48 „myšlenkově“ vychází z obecné metody akvizice (metody koupě) a staví na transakcích s obchodním závodem⁵ nebo jeho částí.⁶ Tím se koncepčně odvíjí od úpravy platné v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, které v rámci standardu IFRS 3 předpokládají pro využití metody akvizice fakt, že transakce představuje transakci s obchodním závodem (tzv. „business“).⁷ To je patrné nejen z prvního bodu interpretace, nýbrž také z celého jejího dalšího znění, kde se termín „přeměna“ vyskytuje jen na několika málo místech.

Přeměny však nemusí vždy představovat transakci s obchodním závodem nebo jeho částí – kupř. odštěpit lze i jen jedinou nemovitost, která sama o sobě jistě nevyhoví definičním znakům obchodního závodu či jeho části/pobočky.

Připomeňme, že úvahou, zda řešený případ představuje transakci s obchodním závodem či nikoli, se v současné době musíme zabývat primárně v transakcích typu prodej či vklad obchodního závodu. To zejména z toho důvodu, že prodej či vklad obchodního závodu není předmětem daně z přidané hodnoty, zatímco prodej či vklad „prostého“ jmění,⁸ které nepředstavuje obchodní závod, předmětem DPH je a nezáleží přitom na právní struktuře transakce (rozuměj: označení příslušné smlouvy), nýbrž na pravé podstatě předávaného.

Dalším důvodem je také to, že postup podle § 24 odst. 3 písm. a) ZoÚ lze aplikovat toliko na případy „nabytí obchodního závodu, pobočky nebo jiné části obchodního závodu, a to i při přeměně s výjimkou změny právní formy“. V ostatních případech je třeba postupovat dle § 24 odst. 3 písm. b) ZoÚ.

V dalším textu pracujeme s předpokladem, že Národní účetní rada svou Interpretací I-48 skutečně zamýšlela harmonizovat účetní výkaznictví nejen pro transakce s obchodním závodem, nýbrž i pro celou množinu přeměn.

Pro další úvahu nad (ne)vhodností použití koncepce metody akvizice na přeměny „en bloc“, odkazujeme čtenáře např. na článek: „Využití interpretace I-25 Ocenění po předchůdci při transakcích s obchodním závodem“ v časopisu Auditor (č. 4/2019).

1. Poměr užití metody goodwillu a metody oceňovacího rozdílu k nabytému majetku

Níže jsou prezentována data ze zahajovacích rozvah z celkového počtu 500 náhodně vybraných realizovaných přeměn. U vybraných přeměn došlo v 93 případech k ocenění jmění zanikající či rozdělované společnosti znalcem. U 66 přeměn přitom byly dostupné zahajovací rozvahy s dostatkem informací pro vyhodnocení metody aplikovaného zachycení ocenění nabývaného jmění.

Jak již bylo nastíněno výše, účetní jednotky by v souladu s Interpretací I-48 měly preferovat metodu goodwillu.

Užití obou metod bylo ve vybraném vzorku téměř rovnocenné. Metoda goodwillu⁹ byla aplikována v 37 (cca 54%) případech (z toho 6 fúzí a 31 odštěpení) a metoda oceňovacího rozdílu¹⁰ k nabytému majetku v 29 případech (z toho 5 fúzí a 24 odštěpení).

2. Vykazování záporného oceňovacího rozdílu

V Interpretaci I-48 je dále zdůrazněno, že zachycení a prezentace záporného oceňovacího rozdílu k nabytému majetku mohou být pro uživatele účetní závěrky nesrozumitelné, neboť tento oceňovací rozdíl může v podstatě představovat opravnou položku k některým položkám dlouhodobých aktiv.

Z 66 vybraných zahajovacích rozvah tento případ nastal pouze jednou. Účetní jednotka vykazovala v zahajovací rozvaze dlouhodobý hmotný majetek v hodnotě cca 120 mil. Kč (bez započtení záporného oceňovacího rozdílu ve výši 46 mil. Kč) a pohledávky z obchodních vztahů v brutto hodnotě 82 mil. Kč a netto hodnotě pouze 38 mil. Kč. Na základě jakých metod byl záporný oceňovací rozdíl z nabytého majetku stanoven či k jakému majetku se vázal, nebylo v příloze k účetní závěrce uvedeno.

Jedná se tak o názorný příklad toho, kdy účetní závěrka nenaplnuje § 7 odst. 1 ZoÚ, dle kterého jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí. V případě vykázaného oceňovacího rozdílu k nabytému

5 Viz § 502 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („OZ“).

6 Domníváme se, že tím interpretace odkazuje na vymezení pobočky podle § 503 OZ.

7 Kromě toho IFRS 3 rovněž předpokládá, že se transakce uskutečnila mezi osobami, které nejsou podrobeny jednotné kontrole, což by z použití metody akvizice (a vykázaní goodwillu) „diskvalifikovalo“ naprostou většinu přeměn, které se v ČR uskutečňují.

8 Viz § 495 OZ.

9 Tj. postup podle § 24 odst. 3 písm. a) bod 2 ZoÚ.

10 Tj. postup podle § 24 odst. 3 písm. a) bod 1 ZoÚ.

mu majetku nelze, již z jeho podstaty, usuzovat, zda tato položka představuje goodwill, zda jde o skutečný rozdíl v ocenění dlouhodobého hmotného, nehmotného či finančního majetku, nebo zda se jedná např. o důsledek špatné dobytosti pohledávek či nízkoobrátkových zásob. Nezřídka se bude jednat o kombinaci těchto faktorů. Na základě této položky tak nelze fakticky činit relevantní rozhodnutí týkající se obsahu účetní závěrky. Zbývá už jen dodat, že v námi zmíněném případě byla zahajovací rozvaha auditována.

3. Vysoký poměr oceňovacího rozdílu k hodnotě aktiv

Dalším bodem, kterému se Interpretace I-48 věnovala, byla situace, kdy hodnota oceňovacího rozdílu dosahuje v poměru k hodnotě stálých aktiv podstatně výše. Takováto účetní závěrka (zahajovací rozvaha) může být pro uživatele obtížně interpretovatelná a může ovlivnit jejich schopnost činit ekonomická rozhodnutí na jejím základě.

Ve vybraném vzorku přeměn bylo celkem 29 zahajovacích rozvah sestaveno s užitím metody oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Kladný oceňovací rozdíl k nabytému majetku však byl vykázán pouze v 19 případech. Podrobnější informace jsou uvedeny v následující tabulce.

Hodnota aktiv netto v zahajovací rozvaze (AN)	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku v zahajovací rozvaze (OR)	OR/AN	Audit zahajovací rozvahy
176 035	136 695	78 %	NE
15 422	345	2 %	NE
8 203	5 237	64 %	NE
38 261	29 291	77 %	NE
6 020	5 201	86 %	NE
2 335	2 172	93 %	NE
7 903	7 337	93 %	NE
9 499	801	8 %	NE
54 474	12 584	23 %	NE
152 727	122 152	80 %	NE
1 506 636	955 535	63 %	V4
62 758	56 755	90 %	NE
12 225	2 167	18 %	NE
370 043	221 994	60 %	ANO
288 150	46 315	16 %	ANO
591 343	76 674	13 %	V4
75 734	19 634	26 %	NE
16 757	15 895	95 %	NE
150 000	141 101	94 %	NE

Pozn.: Hodnoty jsou uvedeny v tis. Kč, V4 = společnost z tzv. „velké čtyřky“.

U vybraných přeměn představoval oceňovací rozdíl k nabytému majetku v průměru 57 % hodnoty aktiv netto. Ve většině případů (15 z 19) se však jednalo o zahajovací rozvahu, která nebyla ověřena statutárním auditorem. V pěti případech tvořil oceňovací rozdíl k nabytému majetku dokonce více než 90 % hodnoty netto aktiv. Takováto zahajovací rozvaha pak fakticky nepřináší jakoukoli relevantní informaci o ekonomické situaci společnosti. Ze čtyř zahajovacích rozvah, které podléhaly ověření statutárním auditorem, pak můžeme vidět hned dvě, u kterých byl vykázán oceňovací rozdíl k nabytému majetku v podstatně vyšší (60 %).

U metody goodwillu stojí za zmínku, že v 32 případech, tj. cca 88 %, nebyl vykázán žádný goodwill, a reálná hodnota tak byla ze 100 % rozprostřena mezi ostatní vykazovaná aktiva. V jednom případě pak byl vykázán záporný goodwill, jeho výše však byla zcela nevýznamná. Ve zbývajících třech zahajovacích rozvahách představoval goodwill 11 % (z 2,2 mld. Kč), 18 % (z 80 mil. Kč) a 85 % (z 44 mil. Kč) aktiv netto.

Zajímavostí třetího případu, kdy došlo k vykázání goodwillu v hodnotě představující cca 85 % aktiv netto, je, že se fakticky jednalo o porušení principu opatrnosti v účetnictví, neboť přeměna byla vnitroskupinová a do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti byly promítnuty budoucí, ještě nezrealizované výnosy z plánovaných zakázek. Tato zahajovací rozvaha však nebyla auditovaná.

Závěr

Primárním cílem účetní závěrky, popř. zahajovací rozvahy po přeměně, koupi či vkladu obchodního závodu, je poskytovat relevantní informace pro ekonomická rozhodnutí jejich uživatelů. Vykázání oceňovacího rozdílu k nabytému majetku může být opodstatněné v případech, kdy náklady na získání reálného ocenění pro aplikaci metody goodwillu převyšují přínos takové informace.

Nelze se však zbavit dojmu, že volba metody ocenění nabývaných aktiv je mnohdy dána ekonomickým kalkulem nákladovosti transakce, kdy položkové přecenění aktiv celkové náklady transakce bezesporu zvyšuje, jelikož vyžaduje další/podrobnější práci znalce, nebo obavou, že relativně rychlejší účetní odpisy goodwillu mohou nežádoucím způsobem zatížit výsledek hospodaření v účetních obdobích bezprostředně následujících. Jistě možné je také vysvětlení, které uvádí i zmiňovaná interpretace, tedy že se jedná o rozhodnutí spíše intuitivní bez hlubšího zvážení vypovídací hodnoty prezentovaných informací.

Článek je zpracován jako výstup projektu Analýza účetního a daňového řešení přeshraničních přeměn v jednotlivých státech EU evidovaného Interní grantovou agenturou VŠE v Praze pod označením F1/05/2023. ■

Nový koncept účtování přijatých a poskytnutých záloh v cizí měně



**doc. Ing. Jana Skálová,
Ph.D.,**

daňový poradce č. 332,
partner TPA Group, docentka
na VŠE v Praze



Ing. Matěj Nešleha,

daňový poradce č. 5045,
KODAP Jihlava, člen
Prezidia Komory
daňových poradců ČR

Vydáním interpretace Národní účetní rady I-47 Přijaté zálohy v cizí měně byl dokončen proces osvěty spočívající v zavedení nového přístupu k přeceňování položek rozvahy v cizí měně k rozvahovému dni. Tento koncept vychází ze zkoumání budoucích peněžních toků spojených s příslušným aktivem či dluhem.

Je možné říci, že tento nový přístup započal již v roce 2010, kdy byla přijata interpretace I-18 Dohadné položky v cizí měně, která upozorňuje na to, že dohadné účty představují pohledávky a dluhy. Pokud jsou tyto pohledávky a dluhy vyjádřeny v cizí měně, pak i dohadné účty musí být v cizí měně vykazovány a zobrazovat kurzové riziko spojené s budoucím peněžním tokem, které je také spojené s účtováním kurzových rozdílů.

Dalším krokem byla interpretace I-37 Časové rozlišování a cizí měna. Ta dělá oddělovací čáru mezi položkami představujícími budoucí peněžní tok (výdaje příštích období, příjmy příštích období) a těmi, kde peněžní tok již proběhl (náklady příštích období, výnosy příštích období). Pokud budou výdaje a příjmy příštích období hrazeny v cizí měně, měly by být v účetnictví, v účtové skupině 38, zachyceny i v cizí měně a je s nimi spojeno kurzové riziko, které vyústí v zaúčtování kurzových rozdílů k rozvahovému dni.

Největší ohlas v odborné veřejnosti však vyvolala interpretace I-43 Poskytnuté zálohy v cizí měně, v níž je rozebíráno, v jakých situacích není se zálohou spojeno kurzové riziko, a tedy není vhodné k rozvahovému dni počítat kurzové rozdíly. V této interpretaci Národní účetní rada navazuje na své přechodí odborné názory, což je uvedeno např. v odst. 22 a 23.

22. Poskytnuté zálohy se ve své ekonomické podstatě shodují s výmezením nákladů příštích období. Poskytnutá záloha se přeměnění v konkrétní zásobu nebo dlouhodobý majetek a následně v náklad v podobě např. spotřeby materiálu, prodaného zboží nebo odpisů. Podobnou úvahu lze mít u nákladů příštích období, které a priori časově rozlišují předplacené nakupované služby.

23. Národní účetní rada vydala interpretaci s označením I-37 Časové rozlišení a cizí měna popisující účetní řešení, dle něhož náklady a výnosy příštích období jsou aktiva a závazky, které jsou důsledkem již uskutečněného peněžního toku, není s nimi spojeno kurzové riziko, a proto i když jsou důsledkem cizoměnové transakce, nepřísluší účetním jednotkám kurzově přepočítávat jejich hodnotu. Pro zajištění věrného obrazu předmětu účetnictví a finanční situace by měl být účetní jednotkou aplikován koncepčně stejný přístup popsáný v I-37 i pro poskytnuté zálohy, u nichž je očekáváno dokončení smluvního ujednání.

V průběhu let 2021 a 2022 byla již publikována řada článků k této problematice.¹ Nový přístup k zálohám dle interpretací ještě „nezlidověl“ a zejména na seminářích se vyskytuje řada dotazů k praktické aplikaci tohoto nového konceptu do účetní praxe.

Že je to cesta správná a že v budoucnu po ní budeme zcela jistě kráčet, dokazuje i nový zákon o účetnictví, neboť koncept, který interpretace Národní účetní rady přináší, je promítnut i do nového zákona o účetnictví, kde je formulována tato zásada: *Aktiva a dluhy, které představují pevné nebo předem stanovené budoucí toky peněžních prostředků v měně odlišné od měny účetnictví, a sou-*

¹ VAŠEK, L. Cizí měna v účetnictví. *Bulletin KDP*, 2022, č. 3, s. 20–23; VAŠEK, L. Cizoměnové poskytnuté zálohy a pohledávky v rozsahu nových interpretací NÚR. *Auditor* [online], 2021, č. 1, s. 27–30. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6375/1-auditor-2021.pdf>.

visející opravné položky, sleduje účetní jednotka v účetním systému i v této měně. Aktiva a dluhy, se kterými je spojen budoucí peněžní tok, je třeba v účetnictví sledovat v českých korunách, ale také v cizí měně. Naopak položky, se kterými již budoucí peněžní tok není spojen, netřeba v cizí měně v účetnictví sledovat, k takovým položkám tedy v pojetí nového konceptu účetnictví přepočít k rozvahovému dni neprovedeme.

Je však nutno si uvědomit, že pouhé „nepočítání kurzových rozdílů na zálohách ke konci rozvahového dne“ nestačí a že účetní jednotka musí změnit i způsob účtování vystavených faktur a zápočtů záloh na konečné faktury. To ovšem také znamená, že bude třeba v řadě případů změnit nastavení účetních softwarů, které účetní jednotky pro účtování používají.

Poskytnuté zálohy

Interpretace I-43 Poskytnuté zálohy v cizí měně řeší následující otázky:

- Co je podstatou poskytnuté zálohy?
- Kdy je záloha pohledávkou?
- Kde v rozvaze má být vykázána poskytnutá záloha, pokud není pohledávkou?
- Kdy k poskytnuté záloze jsou vykazovány kurzové rozdíly?

Podstatou poskytnuté zálohy v účetnictví je úhrada (části) pořizovací ceny majetku nebo služby před jejich vlastním dodáním. Tomu v případě poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého majetku nebo zásob odpovídá i způsob vykázání v rozvaze v části B.I., B.II. nebo C.I. Formulovaná zásada, že se jedná o část pořizovací ceny dlouhodobého majetku, byla již posouzena i Nejvyšším správním soudem.

Nejvyšší správní soud posuzoval nezaúčtované kurzové rozdíly na poskytnuté cizoměnové záloze na pořízení dlouhodobého hmotného majetku v rozsudku čj. 4 Afs 170/2021-35. Plně se přiklonil k interpretaci Národní účetní rady, že kurzové riziko ze své podstaty vzniká pouze u cizoměnových aktiv a závazků, kdy vývoj měnového kurzu má vliv na výši budoucích peněžních toků, které účetní jednotka z aktiva očekává získat jako přijatou platbu, resp. očekává uhradit. Podstatou zálohy je, že odběratel dodavatelé uhradí jistou část pořizovací ceny dlouhodobého majetku ještě před jeho dodáním. Záloha tak představuje ve své podstatě samostatnou dílčí část celkové pořizovací ceny majetku a je úhradou smluvené dodávky. V odst. 32 rozsudku je uvedeno: „Účtování zálohy v původním kurzu představuje nejvěrnější možný způsob účtování při předpokládaném následném dodání majetku podle smluvního ujednání, jehož faktická realizace představuje v praxi stále ještě nejběžnější způsob výsledku obchodních transakcí.“

Po tomto posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu je v situaci, kdy v souvislosti se zaúčtovanou zálohovou neočekávané budoucí peněžní toky, neúčtování kurzových rozdílů na poskytnutých zálohách na pořízení majetku všeobecně přijímáno.

Řada dotazů na seminářích směřuje také k vykázání zálohy v rámci nákladů příštích období, je-li očekávaným plněním pořízení služby. K tomuto je vhodné připomenout z I-43 ještě odst. 18, ve kterém je uvedeno:

18. Je-li předmětem transakce platba za kontinuálně ve stejnou dobu probíhající dodávky (např. energii) s následným vyúčtováním (např. ročním), nejedná se o zálohu dle vymezení v odst. 14 a účetní jednotka vykáže platby průběžně v nákladech, nejpozději však k rozvahovému dni. Průběžně, nejpozději však k rozvahovému dni, účetní jednotka zachytí cizoměnovou pohledávku nebo cizoměnový závazek ve výši očekávaného, resp. konečného vyrovnání (s uvážením řešení dle I-18 Dohadné položky v cizí měně).

Tento postup odstraní nesprávné² vykazování pohledávky ze zaplacených záloh (na účtu 314) a současně dohadného účtu pasivního, tedy dluhu v celé výši očekávané spotřeby energie. Velmi častá účetní praxe totiž je postup, kdy účetní jednotka vykáže v aktivech rozvahy pohledávku z titulu poskytnutých záloh a současně vykáže dluh z titulu očekávaného vyúčtování (dohadnou položku pasivní), čímž dojde k navýšení hodnoty aktiv a pasiv.

Vzhledem k tomu, že při vyúčtování s nejvyšší pravděpodobností budou zálohy dodavatelem započteny, a nedojde tedy k jejich vracení, nemá k datu účetní závěrky odběratel fakticky pohledávku z titulu zaplacených záloh a měl by provést její kompenzaci s dohadnou položkou pasivní vykázanou z titulu již dodaných služeb. V opačném případě by došlo k nežádoucímu ovlivnění ukazatelů finanční situace a navýšení bilanční sumy v rozvaze.³

Přijaté zálohy

K tomuto se vyjadřuje interpretace NÚR I-47 Přijaté zálohy v cizí měně v odstavci 12 z části Řešení takto:

Je-li u prodávajícího transakce, s níž souvisí přijetí zálohy, ve stavu, že dojde pravděpodobně k dodání aktiva, resp. poskytnutí služby (např. byla započata výroba, objednan materiál, rozplánována zakázka), je přijatá záloha samostatnou (dílčí) částí celkové prodejní ceny aktiva nebo služby sjednané v cizí měně, a proto:

- a) nepředstavuje závazek vyjádřený v cizí měně spadající do § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, který je předmětem kurzového přepočtu;*
- b) účetní jednotka vykazuje zůstatek přijaté zálohy v peněžních jednotkách české měny v hodnotě stanovené kurzovým přepočtem k datu přijetí peněžních prostředků;*

² Nesprávnost pohledávky spočívá v tom, že tato pohledávka nepředstavuje nárok účetní jednotky na získání peněžních prostředků. V praxi jsme se již několikrát setkali zejména u zahraničních klientů s poukázáním na nesprávnost české praxe, která vede k nadhodnocení bilanční sumy.

³ MEJZLÍK, L. Kdy a proč v účetnictví (ne)kompenzovat. *Auditor* [online], 2022, č. 7, s. 7–10. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6954/7-auditor-2022.pdf>.

- c) přijatá záloha je v rozvaze vykazována v rámci časového rozlišení výnosů jako Výnosy příštích období (obsahová shoda s I-37 Časové rozlišení a cizí měna);
- d) část prodejní ceny, která nebyla uhrazena přijetím zálohy před dodáním aktiva či poskytnutím služby, představuje další samostatnou (dílní) část celkové prodejní ceny, o níž účetní jednotka účtuje (jako o pohledávce nebo úhradě) v době realizace prodejní transakce, **přičemž nedochází souběžně k přepočtu částky přijaté zálohy.**

Uvedení tohoto postupu do praxe znamená, že musíme zásadním způsobem změnit zaběhané postupy. Musíme „zapomenout“ na převody záloh na úhradu pohledávek (nebo dluhů) a nahradit je postupem, kdy k rozvahovému dni zůstatek záloh převedeme na výnosy příštích období, které v některém z následujících účetních obdobích, kdy dojde k realizaci zakázky, zaúčtujeme do výnosů běžného období. Rozdíl mezi zálohou a celkovou částkou za dodávku zboží či služby je pak vyúčtován jako samostatná pohledávka proti výnosům. Znamená to tedy, že opouštíme účtování o celkové pohledávce proti výnosům a nahrazujeme to jiným postupem. Tento postup si ukážeme na následujícím příkladu.

Příklad č. 1 – přijatá záloha v cizí měně

Společnost přijala zálohu ve výši 12 100 eur na dodávku zboží dne 15. 11. 2022. Následující den vystavila daňový doklad k přijaté záloze. Zboží bylo objednáno a do konce roku 2022 byla přijata zpráva potvrzující dodávku od zahraničního výrobce. Zboží dorazilo do České republiky 5. 1. 2023. Faktura za pořízení zboží je na 12 000 eur. Zboží bylo ihned expedováno k zákazníkovi. Dne 6. 1. byla vyúčtována zákazníkovi celá dodávka, z toho účtujeme jen fakturu na doplatek ve výši 5 000 eur + DPH, tedy vydaná faktura bude na celkem 6 050 eur.

Postup zaúčtování dle nového konceptu

Datum	Popis účetní operace	EURO	Kurz	Kč	MD	Dal
15. 11. 2022	Přijata záloha na dodávku zboží	12 100	25,00	302 500	221	324
16. 11. 2022	Vystaven daňový doklad na DPH k přijaté platbě, snížení zálohy	10 000	25,00	250 000	324	324
		2 100	25,00	52 500	324	343
31. 12. 2022	Přeúčtování zůstatku zálohy na výnosy příštích období, nevznikají kurzové rozdíly			250 000	324	384
5. 1. 2023	Přijatá faktura za dodávku zboží	12 000	24,50	294 000	504	321
6. 1. 2023	Zúčtování výnosů příštích období do výnosů roku 2023, nevznikají kurzové rozdíly			250 000	384	604
6. 1. 2023	Faktura na doplatek za dodávku – výnos běžného účetního období	5 000	24,50	122 500	311	604
	DPH	1 050	24,50	25 725	311	343
15. 1. 2023	Úhrada doplatku faktury	6 050	24,00	145 200	221	311
15. 1. 2023	Kurzová ztráta z úhrady faktury			3 025	563	311

Pohled daně z přidané hodnoty

Je nový koncept v souladu i se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo také jen „ZDPH“)? Odpověď najdeme v § 37a ZDPH, který řeší základ daně a výši daně při uskutečnění zdanitelného plnění, pokud vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění.

Podle § 20a ZDPH vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (platí jak pro dodání zboží, tak pro poskytnutí služby). Pokud je ovšem před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata (záloha), vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty. V příkladu č. 1 právě k této situaci došlo, před uskutečněním zdanitelného plnění byla společností přijata záloha ve výši 12 100 eur (10 000 eur bez DPH), a tak společnost ke stejnému dni vystavila daňový doklad. Společnost postupovala při vystavení daňového dokladu v souladu s § 4 odst. 8 ZDPH a pro přepočet cizí měny na českou měnu použila kurz platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň (předpokládáme, že se jednalo např. o kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou). Daňový doklad k přijaté platbě je zpravidla v dnešních běžných účetních softwarech rozúčtován do dvou řádků, na základ daně a daň, to zpravidla z toho důvodu, aby hodnoty správně „vlezly“ do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.

Onu tzv. „vyúčtovací“ fakturu pak řeší již zmíněný § 37a ZDPH. Základem daně při uskutečnění zdanitelného plnění v případě, že vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním tohoto zdanitelného plnění, je rozdíl mezi celkovou úplatou bez DPH, která plátcí daně za dodání zboží nebo poskytnutí služby náleží, a úhrnem základů daně z přijatých záloh. V našem případě je tedy u „vyúčtovací“ faktury základem daně 5 000 eur – rozdíl mezi celkovou úplatou bez DPH (15 000 eur) a základem daně z přijaté zálohy (10 000 eur).

Z výše uvedeného lze dovodit, že nový koncept, který je aplikován v příkladu č. 1, je v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty.

Chybou (v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty) by bylo, pokud by při vystavení „vyúčtovací“ faktury byla kurzem ke dni uskutečnění zdanitelného plnění přepočtena celková úplata, která společnosti (plátcí) za dodání zboží náleží – 15 000 eur v příkladu č. 1. Dle našeho názoru se ovšem s tímto chybným přístupem v praxi lze občas setkat, a to mj. i z důvodu chybného nastavení účetního softwaru. Tento postup ovšem vede mnohdy ke vzniku kurzových rozdílů nejen na účtu záloh, ale také na účtu daně z přidané hodnoty, čímž může být chybně ovlivněna výše výsledné daně na „vyúčtovací“ faktuře (daňovém dokladu).

Vrácení přijaté zálohy

Interpretace Národní účetní rady řeší i situaci, jak postupovat, pokud je pravděpodobné, že dojde k navrácení přijaté peněžní částky (zálohy). V takovém případě již totiž existuje riziko budoucího peněžního toku, které je třeba v účetnictví účetní jednotky k rozvahovému dni promítnout. Interpretace k tomu v odst. 15 uvádí následující:

Je-li u prodávajícího transakce, s níž souvisí přijetí zálohy, ve stavu, že dojde pravděpodobně k navrácení přijaté peněžní částky a prodejní transakce nebude realizována:

- představuje přijatá záloha závazek vyjádřený v cizí měně spadající do § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, který je předmětem kurzového přepočtu;*
- účetní jednotka vykazuje zůstatek přijaté zálohy v peněžních jednotkách české měny v hodnotě stanovené kurzovým přepočtem k rozvahovému dni, přičemž do finančního výsledku hospodaření je zahrnut související kurzový rozdíl;*
- přijatá záloha je v rozvaze vykazována v rámci závazků.*

Postup zaúčtování

Datum	Popis účetní operace	EURO	Kurz	Kč	MD	DaI
15. 11. 2022	Přijata záloha na dodávku zboží	12 100	25,00	302 500	221	324/1
16. 11. 2022	Vystaven daňový doklad na DPH k přijaté platbě	10 000	25,00	250 000	324	324
		2 100	25,00	52 500	324/2	343
31. 12. 2022	Vyhodnoceno, že zboží nebude dodáno a záloha se bude muset vrátit – vznik kurzového rozdílu		24,50	6 050	324/1	663
31. 12. 2022	Konečný zůstatek zálohy	12 100	24,50	296 450		324/1
15. 1. 2023	Vrácení zálohy – vystaven opravný daňový doklad, snižují svoji daň na výstupu ve stejné výši, v jaké byla DPH odvedena	10 000	25,00	250 000	324	324
		2 100	25,00	52 500	343	324/2
15. 1. 2023	Vrácení zálohy z bankovního účtu	12 100	24,00	290 400	324/1	221
15. 1. 2023	Kurzový rozdíl z vrácení zálohy			6 050	324/1	663

Z výše uvedeného lze dovodit nosnou myšlenku nového konceptu přístupu k přeceňování položek rozvahy v cizí měně k rozvahovému dni. Zásadní otázkou, kterou bychom si měli vždy před přeceněním jakékoli položky rozvahy k rozvahovému dni položit, je, zda je s položkou spjata kurzové riziko. Kurzové riziko je z podstaty věci spojeno jen s takovými položkami, které představují budoucí peněžní toky. Pokud se budoucí peněžní tok nepředpokládá, účetní jednotka nenesou kurzové riziko, a související kurzový rozdíl k rozvahovému dni by tak neměl být zaúčtován.

Tato nosná myšlenka je již uplatněna i v interpretaci Národní účetní rady I-37 Časové rozlišování a cizí měna, kde je např. uvedena následující myšlenka:

Naproti tomu účty časového rozlišení Náklady příštích období a Výnosy příštích období, kdy peněžní tok již proběhl, nemají charakter cizoměnové pohledávky a cizoměnového závazku, není s nimi spojeno kurzové riziko, a proto se zůstatek těchto účtů k datu účetní závěrky nepřepočítává.

Příklad č. 2 – vrácení zálohy pro nemožnost plnění

Společnost přijala zálohu ve výši 12 100 eur na dodávku zboží dne 15. 11. 2022 v kurzu 25,00 Kč/EURO. Původní dodavatel společnosti však informoval o nemožnosti splnění své dodávky, a tak se společnost snažila najít alternativního zahraničního výrobce tohoto zboží, bohužel se jí to do 31. 12. 2022 nepovedlo.

Předpokládá tedy, že bude muset zálohu vrátit, protože není schopna zboží dodat. Z tohoto důvodu zaúčtuje k datu 31. 12. 2022 kurzový rozdíl, kurz k rozvahovému dni činí 24,50 Kč/EURO.

Zálohu vrátila společnost zákazníkovi dne 15. 1. 2023 kurzem 24,00 Kč/EURO.

Pohled daně z přidané hodnoty

Společnosti vznikla s odkazem na § 20a ZDPH povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty (zálohy), tuto svoji povinnost splnila, neboť ke dni 16. 11. 2022 vystavila daňový doklad k přijaté platbě. I zde připomínáme, že daňový doklad k přijaté platbě je v drtivé většině účetních softwarů rozúčtován do dvou řádků, na základ daně a daň, a to z toho důvodu, aby hodnoty správně „vlezly“ do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Společnost postupovala při vystavení daňového dokladu v souladu s § 4 odst. 8 ZDPH a pro přepočítání cizí měny na českou měnu použila kurz platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň (předpokládáme, že se jednalo např. o kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou).

V okamžiku, kdy je odběrateli společnosti vrácena záloha, je třeba provést opravu základu daně v souladu s § 42 ZDPH, kde je v odst. 1 písm. d) uvedeno, že plátce opraví základ daně v situaci, kdy je vrácena úplata, ze které vznikla plátci ke dni přijetí úplaty povinnost přiznat daň. Oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně, tj. nejedná se o situaci, která by vedla k povinnosti podat dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období, kdy byla záloha přijata.

Pro přepočítání cizí měny na opravném daňovém dokladu se použije kurz uplatněný při přiznání daně z přijaté úplaty, tj. na opravném daňovém dokladu vystaveném dne 15. 1. 2022 se použije kurz, který byl platný v den, kdy jsme úplatu přijali, tedy kurz platný ke dni 15. 11. 2022, tento postup vyplývá z § 42 odst. 7 ZDPH.

Závěr

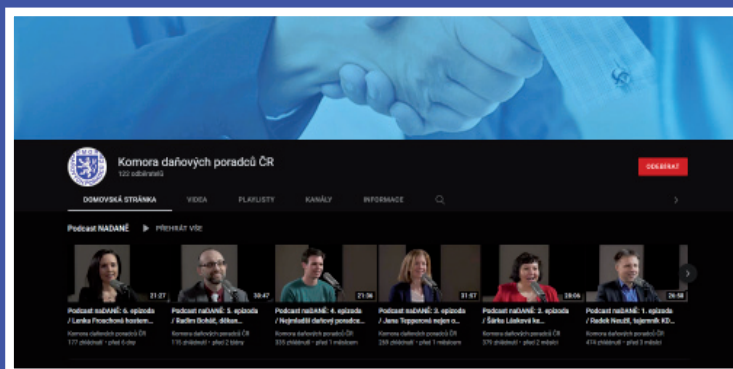
Problematika účtování kurzových rozdílů u záloh v cizí měně se rozrostla do širších souvislostí. Předpokládáme, že námi nastíněné postupy budou postupně u účetních jednotek používány, a zavede se tak správná praxe, která je ostatně cílem interpretací Národní účetní rady.⁴ Zavedení nastíněného postupu zúčtování poskytnutých záloh přímo na pořízení aktiv nebo do nákladů nebo přijatých záloh do výnosů nutně povede ke změnám v softwaru na vedení účetnictví. Ve vnitropodnikové směrnici bude vhodné upravit stejný postup pro účtování o všech zálohách. ■

4 Předmluva k interpretacím, odst. 2: Cílem interpretací je přispívat k formulaci optimálních postupů v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví. www.nur.cz.

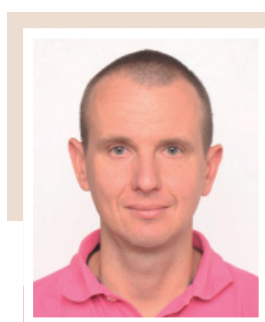
Podcast NADANĚ



Podcast můžete sledovat nejen na Komorovém [YouTube kanále](#), ale také na svých oblíbených platformách [Apple Podcast](#), [Spotify](#), [Google Podcast](#).



Trestní řízení vedené Úřadem evropského veřejného žalobce v případě daňových trestných činů



Mgr. Vít Koupil,
evropský pověřený žalobce
působící u Vrchního státního
zastupitelství v Olomouci

Vznik a struktura EPPO

Dne 1. 6. 2021 zahájil svou činnost nový trestněprávní orgán Evropské unie, kterým je Úřad evropského veřejného žalobce (dále v textu jen EPPO). EPPO byl zřízen nařízením Rady EU 2017/1939 ze dne 12. 10. 2017, kterým se provádí posílená spolupráce za účelem zřízení Úřadu evropského veřejného žalobce (dále jen nařízení EPPO). Úkolem EPPO je nezávisle a nestranně na orgánech EU a orgánech členských států vyšetřovat a trestně stíhat pachatele a spolupachatele trestných činů poškozujících nebo ohrožujících finanční zájmy EU. Ve vztahu k činnosti EPPO je důležité zdůraznit, že jeho činnosti se neúčastní všechny členské státy EU; k 31. 12. 2022 se jí účastnilo 22. Na činnosti EPPO se nepodílí Polsko, Maďarsko, Švédsko, Dánsko a Irsko. Ve vztahu k nim nemá EPPO žádné pravomoci.

Zřízení EPPO a participace České republiky na jeho činnosti se odrazila i do vnitrostátních předpisů, zejména do trestního řádu. V § 12 odst. 5 TRJ je stanoveno, že státním zástupcem se rozumí i evropský pověřený žalobce, evropský žalobce a evropský nejvyšší žalobce. Je tedy zřejmé, že evropské pověření žalobci, evropské žalobce a nejvyšší evropský žalobce mají v českém trestním řízení totožné postavení jako státní zástupci.

Jelikož EPPO je orgánem Evropské unie, je jeho struktura odlišná od národních státních zastupitelství. Pro další pochopení tohoto článku považují za nezbytné stručně představit strukturu EPPO.

EPPO je konstruován jako jeden úřad tvořený centrální a decentralizovanou úrovní. Centrální úroveň je tvořena evropským nejvyšším žalobcem, stálými komorami, evropskými žalobci a správ-

ním ředitelem. Decentralizovanou úroveň představují evropské pověření žalobci působící v jednotlivých členských státech.

Centrální úroveň EPPO je v Lucemburku. V čele EPPO stojí evropský nejvyšší žalobce, kterým je Laura Condruta Kövesi. Dále na centrální úrovni každou členskou zemi podílející se na činnosti EPPO reprezentuje jeden evropský žalobce. Evropský nejvyšší žalobce má dva náměstky jmenované z řad evropských žalobců. Evropský nejvyšší žalobce a 22 evropských žalobců tvoří kolegium. Úkolem kolegia není rozhodovat v konkrétních trestních věcech, ale provádět v souladu s čl. 9 nařízením EPPO obecný dohled nad činností úřadu, přijímat rozhodnutí o strategických otázkách a zajistit jednotné rozhodování úřadu. Kolegium na návrh evropského nejvyššího žalobce zřizuje stálé komory.

Stálé komory jsou tvořeny vždy třemi evropskými žalobci. Tyto stálé komory mají pravomoc rozhodovat trestní věci vedené EPPO a provádějí dohled nad činností evropských pověřených žalobců působících v jednotlivých členských státech. V současné době je zřízeno 15 stálých komor. Těm jsou rovnoměrně přidělovány trestní věci vedené EPPO. Je nutno říci, že stálé komoře nesmí být přidělena věc vedená evropským pověřeným žalobcem ze země, ze které jsou členové stálé komory. Evropský žalobce ze země, kde je vedeno příslušným evropským pověřeným žalobcem trestní řízení, se účastní jednání stálé komory a předkládá jí zprávu o stavu řízení, návrhy rozhodování evropského pověřeného žalobce ve věci a je jí nápomocen v řešení otázek týkajících se vnitrostátních právních předpisů. Stálá komora je o průběžích řízeních, která jsou jí přidělena, průběžně informována evropskými pověřenými žalobci na základě zpráv o stavu řízení, taktéž má právo samostatně si získávat informace z elektronického spisu vedeného EPPO. Stálá komora rozhoduje v daných trestních věcech na základě návrhu evropského pověřeného žalobce. Stálá komora má pravomoc dávat evropskému pověřenému žalobci pokyny. Postavení stálých komor je upraveno v čl. 10 nařízením EPPO.

Evropské žalobce vedle své činnosti v kolegiu a stálých komorách dohlížejí na činnost evropských pověřených žalobců působících v členských státech svého původu. Evropským pověřeným žalobcům jsou oprávněni ukládat pokyny a dohlížejí na dodržování pokynů vydaných stálou komorou. Postavení evropského žalobce je upraveno v čl. 12 nařízením EPPO.

Konkrétní trestní řízení v jednotlivých členských státech vedou evropští pověřeni žalobci. Evropští pověřeni žalobci postupují samostatně v souladu s nařízením EPPO a příslušnými vnitrostátními předpisy. Při svém postupu se řídí pokyny příslušné stálé komory a evropského žalobce. Svá pracoviště mají na vnitrostátních státních zastupitelstvích. Vedoucí státní zástupci vnitrostátních státních zastupitelství mají ve vztahu k evropským pověřeným žalobcům toliko omezené řídicí pravomoci týkající se např. bezpečnosti práce, způsobu nakládání se svěřeným majetkem apod. V žádném případě však nejsou oprávněni dávat evropským pověřeným žalobcům pokyny k postupu v konkrétní věci vedené EPPO. To jsou oprávněni dávat jen příslušní evropští žalobci a stálá komora. Činnost evropských pověřených žalobců je upravena v čl. 13 nařízení EPPO.

Specifika trestního řízení vedeného EPPO

Ve vztahu k trestním řízením vedeným EPPO je potřebné říci, že tato se primárně neřídí trestním řádem, ale nařízením EPPO. Trestní řád má subsidiární charakter. Použije se toliko na oblasti neupravené nařízením EPPO. Jak již bylo výše předestřeno, trestní řízení vedené EPPO je prováděno evropskými pověřenými žalobci působícími v jednotlivých členských státech. Ti mají v souladu s čl. 13 odst. 1 nařízení EPPO stejné postavení jako vnitrostátní žalobci. Toto ustanovení je odraženo v již zmiňovaném § 12 odst. 5 TŘ.

Trestní řízení vedené EPPO je zahajováno nikoliv záznamem o zahájení úkonů trestního řízení, ale rozhodnutím evropského pověřeného žalobce o zahájení vyšetřování dle čl. 26 odst. 1 nařízení EPPO. Zde je nutné zdůraznit odlišnou terminologii českého trestního řádu a nařízení EPPO. Zatímco v českém trestním řádu se za vyšetřování dle § 161 odst. 1 TŘ považuje úsek trestního řízení od zahájení trestního stíhání konkrétní osoby do podání obžaloby, v řízení vedeném EPPO se za vyšetřování považuje celé přípravné řízení vedené EPPO od vydání rozhodnutí o zahájení vyšetřování do podání obžaloby či případně jiného meritorního rozhodnutí. O zahájení vyšetřování je rozhodnuto na základě vlastních poznatků EPPO, příp. na základě oznámení vnitrostátních orgánů, trestního oznámení fyzických a právnických osob, příp. jiných orgánů EU.

Pokud v rámci probíhajícího trestního řízení zjistí policejní orgán či státní zastupitelství členského státu možnou pravomoc EPPO, má povinnost takový případ ohlásit dle čl. 24 nařízení EPPO. Po posouzení pravomoci EPPO je rozhodnuto o převzetí případu (tzv. evokaci), a to do pěti dnů (viz čl. 24 odst. 2 nařízení EPPO). Během této lhůty nesmí být dle čl. 27 odst. 2 nařízení EPPO vnitrostátními orgány přijato jakékoliv rozhodnutí ve věci, které by znemožnilo evokaci. Jedná se zejména o vydání rozhodnutí zakládajícího překážku věci rozhodnuté – *ne bis in idem*.

Po zahájení vyšetřování EPPO, ať již na podkladě rozhodnutí o zahájení vyšetřování, nebo rozhodnutí o převzetí věci (evokaci), probíhá přípravné řízení, ve kterém evropský pověřený

žalobce zpravidla vykonává dozor nad činností policejního orgánu, obdobně jako státní zástupce. Evropský pověřený žalobce má veškerá oprávnění státního zástupce. V průběhu řízení rozhoduje o stížnostech do usnesení policejního orgánu, dává policejnímu orgánu pokyny, předchází souhlasy k postupu a rozhodnutím policejního orgánu v případech požadovaných trestním řádem, vyžaduje zprávy o stavu řízení, rozhoduje, vyjma vydávání meritorních rozhodnutí, ve stejném rozsahu jako státní zástupce.

V případě usnesení vydávaných policejním orgánem a evropským pověřeným žalobcem, ve kterých o podaných stížnostech rozhoduje soud, je příslušným v souladu s § 146a odst. 1 TŘ soud, v jehož obvodu je činný evropský pověřený žalobce. Jelikož EPPO s ohledem na svou jednotnou povahu má celorepublikovou působnost, je příslušným soud dle státního zastupitelství, na kterém je pracoviště příslušného evropského pověřeného žalobce.

O stížnostech proti usnesením vydávaným policejním orgánem se souhlasem evropského pověřeného žalobce nebo evropským pověřeným žalobcem, proti kterým je přípustná stížnost a nerozhoduje o nich soud, rozhoduje evropský žalobce.

Taktéž v případě nesouhlasu s postupem evropského pověřeného žalobce není možné se dovolávat dohledu dle zákona o státním zastupitelství, ale případnou stížnost na postup evropského pověřeného žalobce přezkoumává příslušný evropský žalobce.

Důkazy v zahraničí obstarává evropský pověřený žalobce obdobným způsobem jako státní zástupce, a to ve vztahu k zemím neparticipujícím na činnosti EPPO.

Ve vztahu k důkazům nacházejícím se ve 22 členských státech účastnících se činnosti EPPO tyto důkazy opatřuje zjednodušenou spoluprací na základě čl. 31, 32 nařízení EPPO. Důkazy obstarává evropský pověřený žalobce působící v jiném členském státě, který má postavení pomocného evropského pověřeného žalobce. Po jejich zajištění je předá dožadujícímu evropskému pověřenému žalobci. Důkazy musí být obstarány v souladu s příslušnými vnitrostátními předpisy. Soud je nesmí dle čl. 37 nařízení EPPO odmítnout jen z důvodů, že byly obstarány postupem stanoveným v nařízení EPPO. Jediný úkon, který EPPO nemůže provádět při přeshraniční spolupráci dle čl. 31 nařízení EPPO, je realizace evropského zatýkacího rozkazu.

V případě, že vyšetřování věci je skončeno, tak vždy ve věci rozhoduje stálá komora na podkladě návrhu evropského pověřeného žalobce. Stálá komora rozhodne buď o podání obžaloby, odložení věci, postoupení věci národnímu orgánu, nebo rozhodnutí ve zvláštním způsobu řízení. Jedná se zejména o odklony v trestním řízení, tedy o podmíněné zastavení trestního stíhání, narovnání, podmíněné odložení trestního stíhání a uzavření dohody o vině a trestu a následné podání návrhu na schválení dohody o vině a trestu. Zde upozorňuji na další terminologický rozdíl proti trestnímu řádu. Podáním obžaloby se myslí trestní

stíhání u vnitrostátních soudů. V terminologii trestního řádu se trestním stíháním myslí úsek začínající již samotným vydáním usnesení o zahájení trestního stíhání. Samotnou realizaci rozhodnutí o podání obžaloby zajišťuje evropský pověřený žalobce, který příslušnou obžalobu k vnitrostátnímu soudu podá. Evropský pověřený žalobce, s ohledem na celostátní působnost EPPO, může obžalobu podat k jakémukoliv věcně a místně příslušnému soudu v ČR. Zpravidla věcně příslušným bude krajský soud.

V případě, že nebyly shledány důvody pro podání obžaloby, je navrhováno odložení věci v souladu s čl. 39 nařízení EPPO, pokud nejsou splněny podmínky pro zvláštní řízení nebo postoupení věci příslušnému vnitrostátnímu orgánu. Zde je nutno zdůraznit, že odložení věci pokrývá jak naše usnesení o odložení věci, tak i usnesení o zastavení trestního stíhání.

Stálá komora rozhodne dle příslušných ustanovení čl. 39 o odložení věci a následně evropský pověřený žalobce rozhodne o provedení tohoto rozhodnutí ve formě usnesení o odložení věci dle § 159a odst. 1 až 4 nebo § 172 TŘ. Pokud se jedná o usnesení o odložení věci, toto může být po rozhodnutí stálé komory vydáno i policejním orgánem. K rozhodování o případných stížnostech proti těmto rozhodnutím je vždy příslušný evropský žalobce. Znovu zahájit odložené vyšetřování je možné dle čl. 39 odst. 2 nařízení EPPO jen na základě nových skutečností příslušnou stálou komorou. Takovýto postup bude přípustný u věcí odložených evropským pověřeným žalobcem dle § 159a odst. 1 až 4 TŘ. Naopak v případě usnesení zastavených dle § 172 TŘ bude možná obnova řízení až po případném rozhodnutí soudu, neboť obvinění mají mít dle čl. 41 odst. 2 nařízení EPPO v řízení vedeném EPPO stejná práva jako ve vnitrostátním právu.

V případě zastavených věcí by nové skutečnosti měly vést nejprve k rozhodnutí stálé komory o obnovení vyšetřování, které by však reálně nastalo až poté, co by soud rozhodl na základě návrhu evropského pověřeného žalobce o obnově řízení.

V případě soudního řízení evropský pověřený žalobce zastupuje obžalobu obdobně jako státní zástupce. Informuje stálou komoru o průběhu řízení. O podání opravných a mimořádných opravných prostředků rozhoduje na základě návrhů evropského pověřeného žalobce stálá komora. Ty však mohou být z důvodu lhůt podány evropským pověřeným žalobcem i před tímto rozhodnutím. Pokud by stálá komora nesouhlasila s podáním opravného prostředku, vydala by pokyn pro zpětvzetí odvolání.

Příslušnost EPPO v oblasti daňových trestných činů

Věcná příslušnost EPPO je upravena v čl. 22 nařízení EPPO. Dle čl. 22 odst. 1 nařízení EPPO je úřad příslušný ve věci trestných činů upravených ve směrnici (EU) 2017/1371 o boji vedeném trestněprávní cestou proti podvodům poškozujícím finanční zájmy Unie (dále jen směrnice PIF). Ve vztahu k trestným činům stanoveným v čl. 3 odst. 2 písm. d) směrnice PIF je EPPO příslušný pro

V § 12 odst. 5 TŘ je stanoveno, že státním zástupcem se rozumí i evropský pověřený žalobce, evropský žalobce a evropský nejvyšší žalobce. Je tedy zřejmé, že evropští pověřený žalobci, evropští žalobci a nejvyšší evropský žalobce mají v českém trestním řízení totožné postavení jako státní zástupci.

úmyslné trestné činy nebo opomenutí týkající se zkrácení DPH spojené se dvěma členskými státy a celkovou škodou ve výši nejméně 10 mil. eur.

Obecně je příslušnost EPPO daná ve vztahu k trestným činům vztahujícím se k rozpočtu EU, jež neoprávněně zkracují příjmy EU nebo způsobují neoprávněné výdaje EU. Za trestné činy dle směrnice PIF se považují jednání ohrožující nebo poškozující rozpočtové příjmy a výdaje EU. Dle čl. 25 odst. 2 EPPO vykonává svou pravomoc u skutků se škodou vyšší než 10 000 eur vyjma případů majících dopad na úrovni Unie, nebo když ze spáchání těchto trestných činů jsou podezřelí úředníci nebo jiní zaměstnanci EU. V těchto případech není stanovena minimální výše škody pro věcnou příslušnost EPPO.

Za trestné činy vymezené v čl. 3 odst. 2 písm. d) směrnice PIF se považují přeshraniční podvody na DPH spočívající v zatažení těchto plnění, předkládání neúplných, nepravdivých a nesprávných údajů v souvislosti se stanovením povinnosti k DPH a v neposlední řadě účast na karuselových podvodných transakcích. Je nutno zdůraznit, že příslušnost EPPO bude dána pouze v případech, kdy se jedná o přeshraniční podvody na DPH. Skutkový děj musí probíhat na území minimálně dvou členských států participujících na činnosti EPPO.

Čl. 22 odst. 2 nařízení EPPO dále stanovuje pravomoc EPPO pro činnost zločinných společeností zaměřených na páchaní trestné činnosti popsané výše a dále pro trestný čin neodělitelně spjatý

s činem spadajícím do pravomoci EPPO. Jedná se zejména o jednočinné souběhy, příp. jiné skutky prokazované stejným okruhem důkazů, kdy propojenost skutků je dána místem a časem (srov. výkladová ustanovení nařízení EPPO pod body 54 až 56).

V případě, že by neoddělitelně spjatý trestný čin byl závažnější než trestný čin spadající pod pravomoc EPPO, tak dle čl. 25 odst. 3 nařízení EPPO se úřad zdrží výkonu pravomoci do doby konzultace s příslušným vnitrostátním orgánem, kterým v ČR je Nejvyšší státní zastupitelství, a případ po konzultaci bezodkladně předá. Případ nepředá toliko v případě, že neoddělitelně spjatý trestný čin byl prostředkem ke spáchání trestného činu spadajícího do pravomoci EPPO.

Dalším důvodem pro postoupení věci vnitrostátnímu orgánu je vyšší způsobená škoda jinému subjektu než EU. Nesmí se však jednat o jednání vymezená ve vztahu k čl. 3 odst. 2 písm. a, c, d) směrnice PIF. Ve vztahu k tomuto článku je potřebné zdůraznit, že v případě, že by s přeshraničním podvodem na DPH se škodou nad 10 mil. eur byl spojen neoddělitelně spjatý trestný čin se škodou vyšší vůči jinému subjektu, tak toto jednání bude vždy v pravomoci EPPO, neboť se jedná o skutkovou podstatu popsanou v čl. 3 odst. 2 písm. d) směrnice PIF.

Ve vztahu k daňovým trestným činům spadajícím do pravomoci EPPO by bylo zjednodušením toto zúžit toliko na přeshraniční podvody na DPH se škodou nad 10 mil. eur. Je totiž nutno si uvědomit, že do pravomoci EPPO spadají veškerá jednání vedoucí k ohrožení či neoprávněnému zkrácení příjmů, příp. neoprávněnému navýšení výdajů EU. Jedním ze zdrojů příjmů EU jsou cla. V případě zkrácení cel je EPPO příslušný již od škody 10 000 eur. V případě, že by výše škody byla do 100 000 eur, je možné takovou věc postoupit vnitrostátnímu orgánu. V souladu s čl. 27 odst. 8 nařízení EPPO je možné takovou věc postoupit pouze se souhlasem vnitrostátního orgánu. Tím je v ČR Nejvyšší státní zastupitelství. Rozhodnutí opět činí příslušná stálá komora.

S celními delikty jsou často spojeny i podvody na DPH. Je totiž zřejmé, že většina celních podvodů bude spočívat jednak v nepříznání nebo nedůvodném ponížení ceny za dovážené zboží a „deklarování“ tohoto zboží na subjekt, který nepřízná a nezaplatí DPH. Zkrácená DPH tak bude neoddělitelně spjatým trestným činem s celním deliktem a bude projednávána EPPO v rámci jednoho řízení.

Jako neoddělitelně spjatý trestný čin může krácení DPH spadat pod pravomoc EPPO i v případech, kdy v rámci dotačního podvodu dojde k umělému navýšení ceny produktu pořizovaného s příspěvem dotací EU. Pokud takto navýšená cena bude uplatněna i v daňovém příznání k DPH, tak se daný subjekt vedle trestného činu poškození finančních zájmů EU dopouští i trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ. Jelikož dané zkrácení daně bude prokazováno totožným okruhem důkazů a je spácháno ve stejném časovém období, bude se v naprosté většině případů jednat o neoddělitelně spjatý trestný čin.

V případě přeshraničních podvodů na DPH se škodou nad 10 mil. eur je nutno uvést, že se bude jednat zejména o karuselové podvody. Škoda ve výši 10 mil. eur nemusí být způsobena v každém z členských států, ale počítá se i ve více zemích v případě, že se jedná o jeden skutek. O jeden skutek půjde v případě, že trestná činnost je navazujícími transakcemi páchána v různých členských státech EU. Zde je nutno zdůraznit, že škoda může být způsobena i v jednom členském státě, a to v případě, že v jiném členském státě probíhají transakce legalizující výnos z trestné činnosti. Tyto jsou spojeny se zakládáním tzv. *conduits companies*, jež formálně vykazují daňově neutrální transakce, avšak fakticky pomáhají zastírat skutečnou povahu podvodných transakcí.

V případě, že je škoda způsobena ve více členských státech, tak nařízení EPPO v čl. 26 odst. 4 preferuje jedno společné řízení v zemi, kde se trestná činnost koncentruje. Je však otázkou, jestli je možné podat v případě daňové trestné činnosti páchané ve více členských státech se škodou způsobenou více členskými státy, jednu obžalobu k národnímu soudu.

Zde je nutno si uvědomit značné obtíže vedoucí k projednání takovéto jedné obžaloby. Předně v ČR není dle trestního zákoníku postižitelné krácení zahraničních daní. Pachatelé by tak mohli být dle § 240 TZ postiženi toliko za krácení českých daní a zbývající jednání směřující ke krácení zahraničních daní by maximálně mohlo být trestně stíháno jako poškození finančních zájmů EU dle § 260 TZ se škodou odpovídající výši příspěvku z DPH do rozpočtu EU a za případnou účast na organizované zločinecké skupině dle § 361 TZ.

Jako účelnější se jeví včasné rozdělení případného společného řízení týkajícího se krácení DPH ve více zemích tak, aby nemuselo docházet k opakování důkazů, ke kterým je nezbytná účast obhájce. O rozdělení případů, stejně jako o jejich spojení, rozhoduje příslušná stálá komora dle čl. 26 odst. 5 nařízení EPPO.

Z tiskových zpráv EPPO a jeho dosavadní činnosti je zřejmé, že oblast přeshraničních podvodů na DPH patří mezi jeho priority. Ve vztahu k přeshraničním podvodům na DPH je nutno poukázat na škody v řádech desítek miliard eur ročně. Zjednodušená přeshraniční spolupráce při jejich vyšetřování, shromažďování důkazů ve vztahu k organizovaným zločineckým skupinám páchajícím tuto trestnou činnost pod jednou „střechou“, dává předpoklad, že právě v této oblasti se projeví přidaná hodnota EPPO.

Závěrem uvádím, že EPPO nikdy není dle čl. 22 odst. 4 nařízení EPPO příslušný pro oblast přímých vnitrostátních daní, i kdyby se jednalo o neoddělitelně spjatý trestný čin s činem spadajícím do věcné příslušnosti EPPO. Takovýto skutek by vždy řešilo vnitrostátní státní zastupitelství.

Rozsah oprávnění EPPO v oblasti daňových trestných činů, zejména krácení cel a DPH, znamená, že jím vedená trestní řízení nebudou raritní, a EPPO tak je dalším z orgánů činných v trestním řízení působících na území České republiky. ■

Judikáty k profesní mlčenlivosti daňového poradce



**Ing. Mgr. Vladimír Šefl,
Ph.D.,**

*vedoucí právního oddělení
KDP ČR*

Přestože nabytí účinnosti zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců, a tedy i profese daňového poradce letos slaví 30 let, judikatura k otázkám profese nijak bohatá není, což je možná pozitivním odrazem toho, že v praxi nedochází k mnoha zásadním problémům, přestože v posledních letech judikatura narůstá. Zásadní jsou pro profesi rozsudky týkající se mlčenlivosti, která se určitě řadí mezi nejvýznamnější zákonné povinnosti daňového poradce. V tomto přehledu jsou soudní rozhodnutí uvedena právní větou s následným výňatkem nejdůležitější části odůvodnění pro dokreslení rozhodnutí.

Zásadním rozhodnutím, a to přímo Ústavního soudu, je hned první, na které se odvolávají i mnohá další soudní rozhodnutí, důvodem je skutečnost, že soud zde konstatuje srovnatelné právní postavení daňového poradce a advokáta v příslušných profesních předpisech.

II. ÚS 189/01

Postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství je obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci dle zák. č. 85/1996 Sb., o advokacii. Zák. č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR, jakož i zák. č. 85/1996 Sb., o advokacii, upravují, a to v podstatě shodně, povinnost mlčenlivosti.

Na daňové poradce, stejně tak jako na advokáty, se tedy vztahují ustanovení daňového řádu, která ukládají osobám, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, povinnost na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak.

Z odůvodnění:

Senát Ústavního soudu mimo ústní jednání návrh bez přítomnosti účastníků odmítl podle § 43 odst. 2 písm. a) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, jako návrh zjevně neopodstatněný.

Ústavní stížností, která došla Ústavnímu soudu dne 28. 3. 2001, se stěžovatelka domáhala zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 12. 2000, čj. 28 Ca 220/99-32, a to pro porušení čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Ústavní soud shledal, že včas podaná ústavní stížnost splňuje všechny zákonné formální náležitosti, a že proto nic nebrání v projednání a rozhodnutí věci samé.

Rozsudkem ze dne 1. 12. 2000, čj. 28 Ca 220/99-32, Městský soud v Praze zamítl stěžovatelčinu žalobu o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 26. 5. 1999, čj. 2642/150/99. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vlašimi ze dne 13. 4. 1999, čj. 16832/99/022971/2765, o uložení pokuty ve výši 7 000 Kč za nesplnění povinnosti stanovené v § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

V projednávané věci stěžovatelka jako daňová poradkyně vykonávala na základě ústní smlouvy daňové poradenství pro svého klienta O. O. Na začátku roku 1999 zahájil správce daně – Finanční úřad ve Vlašimi, u tohoto klienta daňové řízení a svým dopisem ze dne 18. 3. 1999 vyzval stěžovatelku s odkazem na § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. k předložení a zapůjčení všech účetních dokladů jejího klienta. Stěžovatelka odmítla poskytnout součinnost s odůvodněním, že je vázána povinností mlčenlivosti podle § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, a klient – daňový subjekt – ji této povinnosti mlčenlivosti nezprostil. Správce daně pak stěžovatelce rozhodnutím ze dne 13. 4. 1999, čj. 16832/99/022971/2765, uložil pokutu ve výši 7 000 Kč za nesplnění povinností vyplývajících z § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. spočívající v tom, že tomuto úřadu nepředložila a nezapůjčila listiny, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní.

V ústavní stížnosti stěžovatelka uvádí, že postupem Městského soudu v Praze a Finančního ředitelství v Praze je donucována k tomu, aby porušovala své zákonné povinnosti, což považuje za nepřípustné. Daňový poradce (obdobně jako advokát) podle stěžovatelky musí při poskytování daňového poradenství zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, které mu jeho klient sdělil nebo které se o něm dozvěděl. Pokud soud argumentuje § 21 odst. 5 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, podle něhož povinností mlčenlivosti nejsou dotčeny povinnosti stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků, pak toto ustanovení nelze podle stěžovatelky vykládat tak, že jde o prolomení mlčenlivosti ve vztahu advokáta ke klientům, nýbrž tak, že uvedené ustanovení tím upravuje povinnost advokáta

samého v jeho daňovém řízení. Obdobně pak je nutno posoudit i postavení stěžovatelky v posuzovaném případě.

Při shrnutí výše uvedených skutečností dospěl Ústavní soud k závěru, že ústavní stížnost není opodstatněná.

Správně dospěl soud, ostatně jakož i stěžovatelka, k závěru, že postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství je obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci podle zákona č. 85/1996 Sb. Zákon č. 523/1992 Sb., jakož i zákon č. 85/1996 Sb. upravují, a to v podstatě shodně, povinnost mlčenlivosti. Podle § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb. jsou daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství, povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Podle § 21 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb. je advokát povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb. V § 21 odst. 5 zákona č. 85/1996 Sb. se pak uvádí, že povinnosti mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny povinnosti stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o totožnosti klienta, jakož i o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje. Takovou povinností je povinnost součinnosti se správcem daně podle § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. To je možné analogicky vztáhnout i na postavení daňového poradce. Na daňové poradce stejně tak jako na advokáty se tedy vztahuje § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., který ukládá osobám, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, povinnost na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak.

V souladu s § 6 odst. 1 zákona č. 523/1992 Sb. je daňový poradce oprávněn a povinen chránit práva a oprávněné zájmy svého klienta. Je povinen jednat čestně a svědomitě, důsledně využívat všechny zákonné prostředky a uplatňovat vše, co podle svého přesvědčení a příkazu klienta pokládá za prospěšné. Je přitom vázán pouze zákonnými právními předpisy a v jejich mezích příkazy klienta. Chránit zájmy klienta daňového poradce je také smyslem povinnosti mlčenlivosti podle § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb. Správně proto soud v odůvodnění svého rozhodnutí podotkl, že v případě, že by v projednávané věci stěžovatelka jako daňová poradkyně nepředložila účetní doklady svého klienta požadované správcem daně, mohlo by se stát, že daňový subjekt neunese důkazní břemeno, a správce by pak mohl stanovit daň náhradním způsobem za použití pomůcek dle § 44 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, což by nepochybně nebylo v zájmu daňového subjektu.

Ústavní soud není součástí obecné soudní soustavy a nepřísluší mu právo dozoru nad rozhodovací činností obecných soudů. Do rozhodovací činnosti obecných soudů je Ústavní soud oprávněn zasáhnout pouze tehdy, byly-li pravomocným rozhodnutím těchto orgánů porušeny základní práva a svobody chráněné ústavním zákonem nebo mezinárodní smlouvou podle čl. 10 Ústavy České republiky.

Ústavní soud neshledal, že by v činnosti jednajících orgánů došlo k porušení hmotněprávních či procesněprávních předpisů, které by mělo za následek porušení ústavně zaručených práv nebo svobod.

Ústavní soud při shrnutí výše uvedených skutečností neshledal, že by ze strany jednajících orgánů byl porušen čl. 4 odst. 1 Listiny.

Na základě výše uvedených skutečností byl nucen Ústavní soud podanou ústavní stížnost odmítnout pro její zjevnou neopodstatněnost.

III. ÚS 199/02

Daňový poradce se nemůže odvolávat na profesní mlčenlivost v případě povinnosti prokázat v daňovém řízení výši svých příjmů (předložením příjmových dokladů nebo faktur vystavených za poskytnutí daňového poradenství).

Z odůvodnění:

Z odůvodnění ústavní stížností napadeného rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích vyplývá, že správce daně stěžovateli po provedené daňové kontrole dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za roky 1993 až 1996 z podnikání v oboru daňového poradenství ve shora uvedených částkách; stěžovatelem předloženou evidenci nepovažoval za věrohodnou, protože nebyla v souladu s jeho vklady u peněžních ústavů. Stěžovatel k výzvě správce daně předložil přehledy příjmů k úhradě sociálního a zdravotního pojištění a současně správci daně sdělil, že na příjmy za provedené služby vystavoval příjmové pokladní doklady a faktury a že vedl další evidenci, kterou neměl okamžitě k dispozici. Na základě tohoto sdělení požadoval správce daně předložení této evidence, resp. jednotlivých příjmových pokladních dokladů nebo faktur vystavených při úhradě za poskytované služby, a výpisů z běžných účtů (a to i v jejich kopiích), aby mohla být prověřena správnost příjmů stěžovatele. K předložení těchto dokladů byl stěžovatel několikrát vyzván, ovšem nikdy je nepředložil. Argumentoval tím, že originály předal, kopie dokladů má vedeny ve zvláštní evidenci, kterou nemá k dispozici, a částky podléhající dani z příjmů, které mu byly připsány na účet, jsou v této evidenci. Nadto se dovolával mlčenlivosti vůči klientům podle zák. č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Správce daně proto přistoupil po opakovaných marných výzvách na předložení předmětné evidence stěžovatelem ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, tedy postupem podle § 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků).

Ve své obsáhlé ústavní stížnosti stěžovatel brojil proti procesně vadnému postupu správce daně. Závěrem poukázal na to, že obecný soud pochybil i stran posouzení zákonem uložené povinnosti mlčenlivosti, která je daňovému poradci uložena § 6 odst. 8 zák. č. 523/1992 Sb. V této souvislosti poukázal i na obdobnou

povinnost stanovenou § 21 odst. 5 zák. č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o advokacii), advokátům.

Stěžovatel z těchto důvodů navrhl zrušení ústavní stížností napadených rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, Finančního ředitelství v Českých Budějovicích a Finančního úřadu v Písku, jak jsou vpředu označena. Ústavní stížnost je zjevně neopodstatněná.

Pokud byl stěžovatel vyzván k doložení konkrétních dokladů vystavených při úhradě za poskytnuté služby a na tyto reagoval tak, že je předložit nemůže, jsa vázán mlčenlivostí, pak neunesl důkazní břemeno a znemožnil tím správci daně provést v potřebném rozsahu dokazování. Obecný soud uzavřel, že v předložení dokladů nebránila ani povinnost mlčenlivosti, která je vázána na poskytování informací, které se dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství (§ 6 odst. 8 zák. č. 523/1998 Sb.), zatímco stěžovatel byl vyzván k průkazu svých příjmů jako daňový subjekt, a nikoli ke sdělení skutečností, které se dozvěděl v rámci poskytování daňového poradenství. Odkaz stěžovatele na zákon o advokacii obecný soud odmítl, neboť stěžovatel nebyl advokátem. Za situace, jak je shrnuta, je zřejmé, že Krajský soud v Českých Budějovicích v odůvodnění svého rozhodnutí, na základě řádně zjištěného skutkového stavu věci, v souladu s ústavní zásadou soudcovské nezávislosti (čl. 81, 82 Ústavy ČR), zaujal právní názor, který má v těchto skutkových zjištěních oporu, a současně se vypořádal zákonem stanoveným způsobem se všemi tvrzeními stěžovatele, jež byla vznesena v jeho správním žalobě shodně jako v ústavní stížnosti. Pod aspektem ochrany ústavnosti (čl. 83 Ústavy ČR), na němž výlučně může být založena ingerence Ústavního soudu do rozhodovací činnosti soudů, nelze obecnému soudu cokoli vytknout.

Obdobně nedůvodné je jeho tvrzení, že bylo porušeno jeho ústavně zaručené právo na osobní ochranu (čl. 10 Listiny základních práv a svobod). Stěžovatel měl zřejmě na mysli odst. 2 čl. 10 Listiny, který zakotvuje právo každého před neoprávněným zasahováním do soukromého a rodinného života. Podle uvedeného odstavce se lze domáhat ochrany v případech, kdy není zákonem stanovena povinnost něco zpřístupnit. Ochrana soukromí však nelze zaměňovat s povinností prokázat výši svých skutečných příjmů pro daňové účely, která je zákonem stanovena (viz shora zmíněná ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o daních z příjmů).

Z takto rozvedených důvodů je zřejmé, že správce daně postupoval při stanovení daně za pomoci pomůcek v souladu s příslušnými procesními ustanoveními zákona o správě daní a poplatků a že k porušení ústavně zaručených práv (svobod) stěžovatele nedošlo. Ústavní stížnost stěžovatele byla proto posouzena jako zjevně neopodstatněná. Její zjevná neopodstatněnost je dána jednak povahou jejich vývodů, jednak ustálenou rozhodovací praxí Ústavního soudu, jak na ni bylo příkladmo poukázáno. O zjevně neopodstatněné ústavní stížnosti bylo nutno rozhodnout odmítavým výrokem [§ 43 odst. 2 písm. a) zákona], jak je ze znělky tohoto usnesení patrné.

I. ÚS 3045/07

Zákonná povinnost mlčenlivosti daňového poradce není jeho výsadou, ale povinností, a to v zájmu klienta.

Vydání příkazu k prohlídce prostor u daňového poradce nebrání jeho zákonná mlčenlivost, ochrana zájmů klienta poradce není dotčena, protože i orgánu činnému v trestním řízení je zákonem uložena povinnost mlčenlivosti o skutečnostech, o nichž se dozví v souvislosti s výkonem jeho pravomocí.

Z odůvodnění:

Ve vztahu k námitce, spočívající v povinnosti zachovávat mlčenlivost, která plyne z § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů, se zdůrazněním, že data klientů a korespondence se ocitla v rukou orgánů činných v trestním řízení, odkazuje Ústavní soud na svá dřívější rozhodnutí, ve kterých se zabýval námitkou ve vztahu k obdobné povinnosti advokáta. V nálezu ze dne 21. 1. 1999, sp. zn. III. ÚS 486/98 (toto i další citovaná rozhodnutí viz <http://nalus.usoud.cz>), Ústavní soud nepřisvědčil námitce, že vydání příkazu k domovní prohlídce bránila skutečnost, že stěžovatel jako advokát, jemuž svědčí zákonem stanovená povinnost mlčenlivosti, disponoval řadou důvěrných informací, svěřených mu jeho klientelou. I když jde o povinnost státem přikázanou, a tedy i obecně chráněnou, nelze přehlédnout, že jde nikoli o výsadu advokáta, která by měla založit exempci z obecně platného (a zavazujícího) právního řádu, ale že se jedná o povinnost uloženou advokátovi v zájmu jeho klientely a pro její ochranu, a která v tomto smyslu a rozsahu požívá také příslušné ochrany; ochrana takto chráněných zájmů třetích osob podle současného právního stavu nebyla provedenou domovní prohlídkou dotčena, neboť policejnímu orgánu i dalším orgánům činným v trestním řízení je zákonem uloženo zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, o nichž se dozvěděly v souvislosti s výkonem svých pravomocí. Tento závěr byl dále potvrzen např. v usnesení ze dne 28. 3. 2002, sp. zn. IV. ÚS 2/02, kdy Ústavní soud dodal, že „orgán činný v trestním řízení, který prohlídku vykonává, nemůže být vázán pouhým prohlášením osoby, u níž se prohlídka vykonává, že někde je záznam, ke kterému se váže povinnost mlčenlivosti, aniž by takový údaj ověřil. Takový údaj může orgán činný v trestním řízení prověřit jen tím, že to sám zjistí, přičemž tento postup mu ukládá shora uvedené ustanovení § 2 odst. 5 trestního řádu.“ K tomu sami stěžovatelé poukazují na fakt, že hledané dokumenty a informace (na nosičích) spadají do doby před jejich vstupem do smluvního vztahu s jedním z podezřelých (resp. DVOZA, s. r. o.).

NS 7 Tdo 989/2015

Postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství je obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci. Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů, sice neobsahuje obdobné ustanovení o výjimce

z povinnosti mlčenlivosti, která je uvedena v § 21 odst. 4 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, avšak tuto výjimku lze vztáhnout i na daňového poradce.

Analogicky s úpravou mlčenlivosti advokáta tak dopadá výjimka z povinnosti mlčenlivosti daňového poradce na případy sporných (zejména soudních) řízení mezi advokátem a klientem, a to v rozsahu nezbytném pro ochranu jeho práv nebo právem chráněných zájmů jako daňového poradce.

Na sdělení poradce o způsobu předávání účetních dokladů s klientem nedopadá povinnost mlčenlivosti.

Z odůvodnění:

Svědék Ing. P. M. byl jako daňový poradce vázán povinností zachovávat mlčenlivost ve smyslu § 6 odst. 8 zákona o daňovém poradenství, podle kterého daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství, a i když jej této povinnosti klient svým prohlášením zprostí, je i tak daňový poradce nebo jeho zástupce povinen zachovat mlčenlivost, pokud je to v zájmu klienta. Je také zřejmé, že orgány činné v trestním řízení nevyužily možnost vyžadovat od daňového poradce informace, na něž se vztahuje jeho povinnost mlčenlivosti, se souhlasem soudce opatřeným podle § 8 odst. 5 TŘ. Okolnosti, o kterých Ing. P. M. jako daňový poradce obviněných vypovídal, se ale netýkají podnikatelské činnosti a situace obviněného jako daňového subjektu, i když okrajově souvisí s činností daňového poradce, týkají se obecně pouze způsobu předávání účetních dokladů a s tím související informovanosti daňového poradce klientem, takže se na ně nevztahuje jinak široce stanovená povinnost mlčenlivosti daňového poradce podle § 6 odst. 8 zákona o daňovém poradenství. Opačný závěr by vedl k nelogické situaci, kdy obvinění jako daňové subjekty v rámci své obhajoby v trestním řízení argumentují tvrzením, že veškeré podklady potřebné k podání daňového přiznání předali Ing. P. M. jako daňovému poradci, veškerou vinu za zkrácení daně tak přesouvají na daňového poradce, který by se ale, vzhledem k nezproštění povinnosti mlčenlivosti obviněnými nebo postupem podle § 8 odst. 5 TŘ, nemohl tomuto obvinění nijak efektivně bránit. V takovéto situaci tvrzené obviněnými by totiž přicházela v úvahu možnost trestní odpovědnosti daňového poradce, pokud by mu obvinění řádně předali kompletní dokumentaci potřebnou ke zpracování daňových přiznání. Závěr o tom, že v daném případě nebylo nutné, aby byl daňový poradce Ing. P. M. zproštěn povinnosti mlčenlivosti, učinil Nejvyšší soud také s přihlédnutím k závěrům, které ohledně postavení daňového poradce a jeho povinnosti mlčenlivosti uvedl Ústavní soud (v souvislosti s poskytováním listin daňovým poradcem správcí daně) v usnesení ze dne 24. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 189/01, že postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství je obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii (dále jen zákon o advokacii).

Zákon o daňovém poradenství, jakož i zákon o advokacii upravují v podstatě shodně povinnost mlčenlivosti. V § 21 odst. 5 zákona o advokacii se pak uvádí, že povinností mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny povinnosti stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o totožnosti klienta, jakož i o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje. Takovou povinnost stanovenou zvláštními předpisy o správě daní a poplatků je povinnost součinnosti se správcem daně podle § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. To je možné analogicky vztáhnout i na postavení daňového poradce. Na daňové poradce stejně tak jako na advokáty se tedy vztahuje § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, který ukládá osobám, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, povinnost na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak. Je-li povinností daňového poradce na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, bylo by podle Nejvyššího soudu nelogické tvrdit, že je porušením povinnosti mlčenlivosti daňového poradce jeho pouhé sdělení, že určité listiny od daňového subjektu neobdržel, a proto je nemohl uvést v daňovém přiznání. V souvislosti s výše uvedeným závěrem, že postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství je obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci, lze poukázat také na § 21 odst. 4 zákona o advokacii, podle kterého povinností mlčenlivosti není advokát vázán v rozsahu nezbytném pro řízení před soudem nebo jiným orgánem, je-li předmětem řízení spor mezi ním a klientem nebo jeho právním nástupcem; povinností mlčenlivosti není advokát vázán též v řízení podle § 55, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Komory, anebo v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí soudu o této žalobě podle zvláštního právního předpisu, jakož i v řízení ve věcech uvedených v § 55b, a to v rozsahu nezbytném pro ochranu jeho práv nebo právem chráněných zájmů jako advokáta. K výkladu tohoto ustanovení uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 6. 2012, sp. zn. 6 Ads 30/2012, že výjimku z povinnosti mlčenlivosti stanovenou v § 21 odst. 4 zákona o advokacii, pro případ sporu mezi advokátem a klientem, je třeba vykládat tak, že také v případě, kdy klient podal na advokáta trestní oznámení v souvislosti s poskytováním právních služeb, je advokát oprávněn na svou obranu policejnímu orgánu uvést informace, které se dověděl v souvislosti s poskytováním právních služeb, a to v nezbytném rozsahu k objasnění skutkového stavu. I když zákon o daňovém poradenství neobsahuje obdobné výslovné ustanovení, jako je výše citovaný § 21 odst. 4 zákona o advokacii, lze v souvislosti se srovnatelným postavením daňového poradce při výkonu daňového poradenství s postavením advokáta vztáhnout tuto výjimku z povinnosti mlčenlivosti advokáta také na daňového poradce.

NSS 2 Afs 7/2006-107

I v případě zbavení mlčenlivosti poradce klientem musí poradce mlčenlivosti zachovat, pokud je to v zájmu klienta, kdy zákon staví zájem klienta i nad jeho projevenou vůli.

Hodnocení zájmu klienta tak je ponecháno výlučně na posouzení daňového poradce.

Z odůvodnění:

Podle § 8 odst. 3 daňového řádu nesmí být vyslechnut jako svědek ten, kdo by porušil zákonem uloženou nebo zákonem uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má. V daném případě povinnost mlčenlivosti vyplývá z § 6 odst. 8 zákona ČNR č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Je pravda, že prohlášení Ing. T. je v rozporu s jeho předchozí výpovědí (byť se v jejím případě jednalo o výpověď pořízenou nesprávným procesním postupem), činnost spočívající v daňovém poradenství byla daňovým subjektem popřena a nebyla doložena ani ničím jiným. Nerozhodné je ovšem, že daňový subjekt Ing. T. povinnosti mlčenlivosti výslovně zprostil, neboť cit. zákon skutečně povinnost mlčenlivosti ukládá i navzdory takovému úkonu klienta, pokud je mlčenlivost v jeho zájmu. Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu o odstranění překážky výslechu v případě zproštění mlčenlivosti klientem je proto třeba vykládat v mezích zvláštního zákona, který zájem klienta staví i nad jeho projevenou vůli. Hodnocení zájmu klienta tak je ponecháno výlučně na posouzení daňového poradce. Nelogičnost takového postupu je jen zdánlivá, neboť daňový poradce jako odborník může lépe posoudit, zda poskytnutí výpovědi, byť by mohla mít v dané chvíli vliv na daňovou povinnost, s sebou nenese důsledky jiné a nepříznivější.

III. ÚS 3739/15

Orgány činné v trestním řízení by měly učinit výzvu k vydání věci vůči daňovému poradci až tehdy, pokud existuje podezření, že se nachází v jeho držení, a nikoliv v dispozici klienta.

Daňový poradce je povinen klientovi vrátit jeho dokumenty na jeho výzvu a není oprávněn k nim uplatňovat zadržovací právo.

Z odůvodnění:

35. Není přítom důvod upírat validitu konstatování, že orgány činné v trestním řízení by měly učinit výzvu k vydání věci vůči daňovému poradci až tehdy, pokud existuje podezření, že se nachází v jeho držení, a nikoliv v dispozici klienta. Stojí za zmínku, že daňový poradce je povinen dokumenty klientovi vrátit dle jeho požadavku a není oprávněn uplatňovat kupř. zadržovací právo (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 694/2006).

36. Stěžovatelce lze přisvědčit, že daňové poradenství je povolán poskytovat rovněž advokát, a to na podkladě zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, který oproti zákonu č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů, obsahuje bližší úpravu ochrany informací zachycených v listinné podobě.

Určité rozdíly v úrovni ochrany informací v případech daných profesí (srov. zejména § 78 odst. 2, § 85b a § 99 TR, resp. § 255 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) však ve sledovaných souvislostech ústavněprávní diskrepanci nezakládají. Lze připomenout nálezy sp. zn. III. ÚS 486/98 (N 12/13 SbNU 79) a usnesení ze dne 28. 3. 2002, sp. zn. IV. ÚS 2/02 (U 11/25 SbNU 385), ze dne 15. 8. 2008, sp. zn. I. ÚS 3045/07, ze dne 1. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 309/14, a ze dne 2. 2. 2016, sp. zn. IV. ÚS 3676/15.

38. Orgány činné v trestním řízení neporušily zásadu zdrženlivosti, jestliže před vydáním předmětného příkazu nevyužily instituty trestního řízení, jež více šetří základní práva podezřelých osob, jmenovitě upravené v § 78 a 79 TR. Takové postupy se totiž zjevně přičiní smyslu prohlídky coby úkonu neodkladného; ve vztahu k věci, které měly být při prohlídce zjištěny, hrozilo – v případě dalšího vyčkávání, zda budou dobrovolně odevzdány – jejich odstranění, resp. ztráta příslušných důkazů (srov. kupř. usnesení ze dne 13. 11. 2012, sp. zn. I. ÚS 3906/12).

Shrnutí

Z přehledu základních soudních rozhodnutí, která vydaly vedle Ústavního soudu jak soudy trestní, tak i správní, lze zobecnit určité závěry.

Soudy potvrdily, že mlčenlivost není výsadou daňového poradce, ale jeho povinností, jejím účelem je hájit zájem klienta a vytvořit podmínky pro plnou důvěru mezi poradcem a jeho klientem.

Soudy i výslovně ve svých rozhodnutích konstatují společné znaky profese daňového poradce a advokáta, a to s ohledem na to, že i daňové poradenství je poradenstvím právním (samozřejmě omezeným na oblast „daní“). Podobné znaky u obou profesí tak vykazuje i nastavení profesní mlčenlivosti a právní řád ji respektuje i v jiných předpisech včetně trestního řádu.

V zákoně č. 523/1992 Sb. je profesní mlčenlivosti věnován pouze jeden odstavce (§ 6 odst. 9), zákon o advokacii povinnost rozvádí daleko podrobněji, a proto až judikatura vyřešila situace, kdy se daňový poradce dostane do sporu s klientem, nejen v oblasti trestní, ale např. při soudním sporu o odměnu nebo odpovědnost za škodu a náhradu škody. V takovém případě podle soudu je možné analogicky aplikovat úpravu výjimky z mlčenlivosti advokáta pro tyto situace, kdy poradce nemusí povinnost mlčenlivosti zachovat, ale jen v nezbytném rozsahu pro ochranu svých práv nebo právem chráněných zájmů.

Z pohledu mlčenlivosti mají podle trestních předpisů mírně odlišný režim dokumenty, které obsahují informace kryté mlčenlivostí a které jsou v držení daňového poradce, kdy tyto dokumenty (ať v listinné, nebo elektronické formě) mohou být i bez zbavení mlčenlivostí klientem poradci odebrány orgány činnými v trestním řízení podle § 79 TR. K tomuto by ale mělo docházet až po vyčerpání všech ostatních možností orgánů činných v trestním řízení k získání dokumentů. ■

Daňové aspekty svěřenských fondů se zaměřením na daňovou neutralitu



Ing. Michal Dvořák,
daňový poradce č. 5700,
Dvořák & Juriga Tax s.r.o.

Svěřenské fondy jsou čím dál tím častěji využívaným institutem, převážně v oblasti předávání majetku mezi generacemi. Umožňují totiž poměrně velkou míru personalizace co do samotných podmínek předávání majetku, a to jak pro případ smrti zůstavitele, tak i v období jeho života. Stále se zvyšující počet svěřenských fondů je do jisté míry ovlivněn také zkosnatěným a dlouho trvajícím dědickým řízením, které se může protáhnout i na roky. Vzhledem k rostoucí poptávce je příhodné začít tento institut vnímat jako institut běžný, se kterým se budeme setkávat stále častěji. Pokud se bude situace v ČR vyvíjet obdobně jako v zemích angloamerického právního systému, stane se ze svěřenských fondů běžně využívaný nástroj, který je dnes zatím širokou veřejností stále vnímán jako využitelný pouze pro nejbohatší skupinu obyvatelstva. Samotné zdaňování svěřenských fondů je poměrně specifické, svěřenský fond totiž nepatří do kategorie obchodních korporací, i přesto, že se tak může na první pohled při jeho zdaňování jevit.

Tento článek vychází z diplomové práce autora, která pojednává o daňových aspektech svěřenských fondů a jejich daňové neutralitě.

Základní informace o daňovém fungování svěřenského fondu

Svěřenský fond nemá právní osobnost, což by znamenalo, že není způsob, jak jej jako osobu (poplatníka) zdanit. Daňový řád však společně s jednotlivými hmotněprávními předpisy přiděluje svěřenským fondům daňovou osobnost pro účely jejich zdaňování. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), v § 17 např. identifikuje svěřenské fondy jako poplatníky daně z příjmů právnických osob. Dále např. zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, v § 3 a 8 identifikuje svěřenský fond jako poplatníka daně z pozemků

a daně ze staveb a jednotek. Absence právní osobnosti byla tedy tímto způsobem pro problematiku zdanění vyřešena. Nyní je však otázkou, jak se vypořádat s externalitami souvisejícími s fungováním svěřenského fondu, jako je např. vyčlenění majetku nebo plnění obmyšleným. Ani s jednou z těchto dvou transakcí se u obchodních korporací nesetkáváme, bylo tedy nutné na tyto situace reagovat i adekvátními legislativními změnami daňových předpisů.

Stěžejní legislativní úpravou způsobu zdaňování svěřenských fondů bylo zakotvení s účinností k 1. 1. 2015 ustanovení § 21f ZDP, které změnilo pohled na vyčlenění majetku do svěřenského fondu, a to tak, že na vyčlenění majetku se hledí obdobně jako na vklad do obchodní korporace, namísto původního pohledu na vyčlenění majetku jako na bezúplatný příjem. Tímto krokem se daňoví poplatníci sblížili s nahlížením na vyčlenění majetku do svěřenského fondu, je však potřeba vnímat svěřenský fond odlišně než obchodní korporace, a to především z důvodu, že na svěřenský fond se neuplatňují ustanovení zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Tento zákon např. v § 143 stanoví povinnost ocenit nepeněžitý vklad do obchodní korporace znalcem. Svěřenský fond však toto ustanovení nemusí aplikovat, protože se na něj zákon o obchodních korporacích nevztahuje. Povinnost ocenit nepeněžitý vklad znalcem však určují i jiné předpisy, jedná se např. o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nebo v určitých případech i zákon o daních z příjmů, svěřenský fond se tedy této povinnosti nevyhne. Dalšími legislativními změnami musel zákon o daních z příjmů projít především díky pojmům, jako je plnění obmyšleným, plnění ze zisku a z majetku fondu. V první řadě je nutné se podívat, jak na svěřenský fond nahlíží důvodová zpráva a jaký určuje daňový směr, kterým se mají svěřenské fondy ubírat.

Daňová neutralita jako pojem a její abstraktnost

Jedním z principů, který by mělo zdanění svěřenského fondu naplnit, je dodržení daňové neutrality, o které se zmiňuje i důvodová zpráva k zákonu o daních z příjmů. Snaha o dodržení daňové neutrality je zjevná i z principu zdanění plnění obmyšleným, kde je zachována možnost osvobození takového plnění, pokud se jedná o situaci popsanou v § 10 odst. 3 písm. c) bod 3 ZDP, tedy osvobození převodu majetků mezi osobami blízkými [osoby blízké blíže specifikuje § 10 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP].

Je samozřejmě otázkou, co přesně zmiňovaná daňová neutralita znamená, její definici nenajdeme v žádném zákoně ani jiném předpise. Každý poplatník může daňovou neutralitu vnímat odlišně. Za pomoci zahraniční literatury se lze dobrat k výkladu, který je zaměřen především na celkovou výši odvedené daně. Daňově neutrální transakce by tedy měly být takové transakce, při nichž je v obou případech poplatník zatížen stejně vysokou daňovou povinností.

Zdanění aktivit svěrenského fondu

Svěrenský fond stanovuje základ daně za pomoci zákona o daních z příjmů, a to úpravami výsledku hospodaření vycházejícího z účetnictví. Zákon o účetnictví v § 1 odst. 2 písm. i) totiž stanovuje, že svěrenský fond je účetní jednotkou, zde znovu narážíme na osobnost přidělenou fikci, i přesto, že právní osobnost svěrenský fond nemá. Samotný základ daně svěrenského fondu je zdaněn standardně 19% sazbou daně dle § 21 ZDP, obdobně jako je tomu i u obchodních korporací. Zdaňování zisku vygenerovaného svěrenským fondem je velmi blízké zdaňování obchodních korporací, komplikovanost a jistá diverzita oproti jiným subjektům nastává především v případech plnění obmyšleným. Je totiž naprosto zásadní určit, zda se jedná o plnění ze zisku, či plnění z majetku svěrenského fondu.

Plnění obmyšleným

Plnění obmyšleným je transakce, která podléhá zdanění neboli je předmětem daně. V praxi jsou obmyšlenými osobami častěji určeny fyzické osoby, lze však stanovit obmyšleným i právnickou osobu. Pokud je obmyšleným fyzická osoba, je veškeré jí přijaté plnění předmětem daně a podléhá zdanění dle § 8 nebo 10 ZDP, a to dle charakteru plnění, viz níže. Pokud je obmyšleným právnická osoba, je jí poskytnuté plnění ze svěrenského fondu zpravidla zdaněno v obecném základu daně a nelze uplatnit žádná osvobození. Mohou však nastat situace, kdy i plnění právnické osobě bude od daně z příjmů právnických osob osvobozeno, jedná se např. o plnění ze svěrenského fondu založeného pro případ smrti.

Plnění obmyšleným z majetku svěrenského fondu

V případě, kdy je plněno obmyšleným z majetku, který do svěrenského fondu vyčlenil zakladatel, jedná se o plnění z majetku. Pokud tedy zakladatel do svěrenského fondu vyčlení např. nemovitost, která je následně převedena na obmyšleného, jedná se o plnění, které je příjmem obmyšleného dle § 10 odst. 1 písm. m) ZDP. Jak již bylo zmíněno, ve velké míře se svěrenský fond využívá především jako nástroj pro předání majetku mezi generacemi, a to za života zakladatele, který tak má předání majetku oproti dědickému řízení plně pod kontrolou. Je tedy pravděpodobné, že v takovéto situaci bude možné využít osvobození v případě, kdy obmyšleným bude osoba splňující ve vztahu k zakladateli podmínky v § 10 odst. 3 písm. c) bod 3 ZDP. Pokud by nebylo možné využít zmíněného osvobození, je nutný příjem z plnění svěren-

ského fondu zdanit, a to i případně 23% sazbou daně, pokud by zdanitelný příjem obmyšleného převyšoval 48násobek průměrné mzdy. Oproti takovému příjmu nelze uplatnit žádné výdaje.

Samotné určení, zda se jedná o plnění z majetku, nemusí být na první pohled zřetelné. V praxi nastávají situace, kdy je majetek vyčleněný do svěrenského fondu transformován uvnitř fondu do jiné formy majetku. I v takovém případě může být pohlíženo na plnění spočívající ve výplatě či převodu takového majetku na obmyšleného jako na plnění z majetku svěrenského fondu. Konkrétně se touto problematikou zabýval KOOV č. 572/24.03.21 –

Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěrenského fondu, ve kterém je blíže specifikována možnost změny aktiva a zároveň zachování podmínek osvobození příjmu v podobě plnění z majetku. První situací je vyčlenění peněz do svěrenského fondu, za které je následně pořízena nemovitost. V takovém případě vyslovilo GŘ souhlasné stanovisko s návrhem předkladatele, že se jedná pouze o změnu aktiva. Plnění spočívající v převodu takové nemovitosti obmyšlenému je považováno za plnění z majetku, a to i v takovém případě, kdy dochází k plnění ve chvíli, kdy má nemovitost vyšší tržní hodnotu v porovnání s částkou původně vyčleněných peněz. Druhá situace je také znázorněna na příkladu nemovitosti, ale s využitím technického zhodnocení. V případě, kdy je do svěrenského fondu vyčleněna nemovitost a peněžní prostředky s tím, že následně je za tyto peněžní prostředky zhotoveno technické zhodnocení na budově, bude v případě plnění spočívajícího v převodu nemovitosti po technickém zhodnocení obmyšlenému na toto plnění nahlíženo jako na plnění z majetku. I s tímto závěrem vyjádřilo GŘ souhlasné stanovisko, tato problematika je tedy výkladově rozebrána vcelku dostatečně.

Plnění obmyšleným ze zisku svěrenského fondu

Druhou situací, se kterou se lze setkat v případě plnění ze svěrenského fondu, je plnění ze zisku, kdy v takovém případě se již optikou zákona o daních z příjmů nejedná o plnění z původně vyčleněného majetku do fondu, ale z jeho zisku. Pokud svěrenský fond nevygeneruje zisk, nelze ani vyplácet plnění ze zisku. Naopak pokud svěrenský fond vygeneruje zisk, musí být z pohledu zákona o daních z příjmů plněno nejdříve z tohoto zisku a až následně je možné plnit z majetku, který byl do svěrenského fondu vyčleněn. Toto pravidlo je zakotveno v § 21c odst. 1 ZDP, kde je explicitně uvedeno, že nejdříve se pro účely daní z příjmů plní ze zisku svěrenského fondu a až následně je možné plnit obmyšleným z ostatního majetku fondu. Tato fikce, kterou je poplatník nucen dodržet, může v praxi komplikovat především účetní zachycení nerozděleného zisku určeného k plnění obmyšleným. Je možné, že prakticky dojde k plnění z majetku (kapitálových fondů nejčastěji), ale z pohledu daně z příjmů je část zdaněna, jako by se jednalo o výplatu zisku. Pokud by nastala situace, kdy svěrenští správci plní z majetku fondu, avšak z pohledu zákona o daních z příjmů dojde k plnění ze zisku fondu, lze doporučit prostřednictvím analytických účtů evidovat, která část nerozděleného zisku již byla zdaněna srážkovou daní a která nikoli.

Následná výplata již zdaněného nerozděleného zisku pak logicky již druhému zdanění srážkovou daní podléhat nebude. Alternativou je mimoúčetní evidence těchto skutečností. Jako názorný příklad aplikace fikce vycházející z § 21c ZDP lze uvést následující situaci. Zakladatel vyčlení do svěřenského fondu nemovitost s tím, že v pasivech svěřenského fondu je vyčlenění nemovitosti evidováno na účtu 413 – ostatní kapitálové fondy. Správce svěřenského fondu nemovitost několik let pronajímá, čímž generuje ve svěřenském fondu zisk, a následně vyplatí plnění obmyšlenému, přičemž předmětem tohoto plnění je právě vyčleněná nemovitost. V takovém případě ovšem dochází k nutnosti uplatnění zmiňované fikce plnění ze zisku, protože i přesto, že je obmyšlenému plněno z vyčleněného majetku, tedy ze zůstatku na účtu 413 – ostatní kapitálové fondy, je nutné nejdříve do výše nerozděleného zisku svěřenského fondu plnění zdanit jako plnění ze zisku. Velikost části plnění, která bude v důsledku fikce dle zákona o daních z příjmů považována za plnění obmyšlenému ze zisku, bude určena dle výše nerozděleného zisku dosaženého a evidovaného v účetnictví svěřenského fondu. Na zbylou část plnění lze pohlížet jako na plnění z majetku.

Účetního zisku může zároveň svěřenský fond dosáhnout, aniž by např. vykonával jakoukoli aktivitu. Pokud jsou např. v majetku svěřenského fondu akcie k obchodování a přeceňují se ke konci zdaňovacího období na reálnou hodnotu, může dojít k vytvoření účetního zisku. V takovém případě je nutné při plnění obmyšleným nejdříve uplatnit fikci plnění ze zisku a až následně plnit z majetku. I touto problematikou se zabýval KOOV č. 572/24.03.21, kde obdobně jako u plnění z majetku bylo vyobrazeno několik situací, ke kterým se vyjadřovalo GŘ. Jednou ze situací bylo plnění ze zisku v roce založení svěřenského fondu. Pokud je založen svěřenský fond na začátku zdaňovacího období, vygeneruje účetní zisk, a ještě v tomtež zdaňovacím období je plněno obmyšleným, nebude se pro účely zákona o daních z příjmů jednat o plnění ze zisku, ale pouze o plnění z majetku. Pokud by však došlo k plnění v roce následujícím, již by se musela aplikovat fikce plnění (nejdříve) ze zisku. S tímto návrhem vyjádřilo GŘ souhlasné stanovisko. Účetní zisk je tedy brán na zřetel až od následujícího zdaňovacího období po založení svěřenského fondu.

GŘ se však vyjádřilo nesouhlasně k návrhu předkladatele, který chtěl zamezit nespravedlivému daňovému zatížení obmyšleného, kterému je povinně plněno ze zisku, oproti dalším obmyšleným. Ke zkrácení plnění (čistého příjmu obmyšleného) může totiž dojít u toho obmyšleného, kterému je plněno jako prvnímu, protože jeho plnění může být zákonem o daních z příjmů považováno za plnění ze zisku a jako takové zatíženo srážkovou daní jako plnění ze zisku. Zatímco plnění u druhého (a každého dalšího) obmyšleného bude posuzováno již pouze jako plnění z majetku, neboť nerozdělený zisk svěřenského fondu již byl použit pro výpočet zdanění plnění prvnímu obmyšlenému fikcí dle § 21c ZDP. Pokud bude možné na plnění u druhého (a každého dalšího) obmyšleného aplikovat nějaké osvobození, které zákon o daních z příjmů umožňuje, dojde k vyššímu absolutnímu zdanění prvního obmyšleného oproti druhému (a každému dalšímu) obmyšlenému.

Vzhledem k poměrně zásadnímu ovlivnění způsobu zdaňování bylo navrženo vyškrtnutí § 21c ze zákona o daních z příjmů. GŘ však vyjádřilo nejen negativní stanovisko k vyškrtnutí, neboť nemá k takovému kroku oprávnění, ale především vyjádřilo nesouhlas se závěrem předkladatelů, kteří navrhovali změnu, protože § 21c ZDP dle předkladatelů představuje porušení daňové neutrality. Doufáme, že v budoucnu dojde k takové úpravě tohoto ustanovení, která bude reflektovat nedostatky týkající se nutnosti použití fikce plnění ze zisku pro daňové účely.

Daňová neutralita

Jak již bylo zmíněno, svěřenský fond má být dle prezentovaného záměru zákonodárců daňově neutrální, je tedy příhodné tuto neutralitu prozkoumat a prověřit. Pokud bychom chtěli hledat transakci, která bude nejbližší nejčastějšímu využití svěřenských fondů, a to předání majetku mezi generacemi, bude darování mezi prvními možnostmi. Na darování se uplatní stejné osvobození jako na případné plnění z majetku ze svěřenského fondu. Porovnávání samotného darování a plnění ze svěřenského fondu (pokud fond nevygeneroval zisk) lze považovat za daňově neutrální. Komplikace nastávají ve chvíli, kdy je majetek rozmnožován, modifikován nebo je s ním jiným způsobem nakládáno.

V případě, kdy se otec (příp. zakladatel svěřenského fondu) rozhodne např. pro předání nemovitosti dětem, která bude nejdříve pronajímána a až následně bude převedena na děti včetně zisku z nájmu, je situace mnohem zajímavější a komplikovanější. V takovém případě je třeba vzít v úvahu dvě možnosti. První možností je, že bude otec pronajímat nemovitost, zisk bude danit v rámci svého daňového přiznání a po určité době poskytne nemovitost dětem jako dar, jenž bude osvobozený od daně z příjmů. Druhou možností je vyčlenění majetku do svěřenského fondu a následné pronajímání nemovitosti uvnitř svěřenského fondu. Ve chvíli převodu nemovitosti dojde k plnění obmyšleným. Nejdříve bude plněno ze zisku, tedy z nájmu nemovitosti, a následně bude plněno z majetku, což bude osvobozeno od daně z příjmů obdobně jako dar. Ještě před rokem 2021 bychom byli schopni spočítat, která situace je pro subjekt výhodnější, v současné době, tedy po novele zákona o daních z příjmů, která proběhla s účinností k 1. 1. 2021, je situace odvislá od výše příjmů fyzické osoby, která pronajímá nemovitost, protože pokud by tato osoba měla jiné příjmy, které by převyšovaly 48násobek průměrné mzdy, výpočet by byl zcela odlišný, a to v důsledku uplatnění 23% progresivní sazby daně. Vzhledem k tomu, že svěřenský fond je zatížen 19% sazbou daně a fyzická osoba 15% a 23% sazbou daně, je celková výše daňové povinnosti fyzické osoby zcela zásadní. Nelze také opomenout, že do celkového výpočtu by měla být zahrnuta srážková daň, která bude odvedena při plnění ze zisku fyzickým osobám, tedy ze zisku svěřenského fondu vygenerovaného nájmem nemovitosti, který je následně obsahem plnění obmyšleným.

Zásadním problémem je již výše naznačená diverzita zdanění obmyšleným v případě, kdy se neplní ve stejný čas. Vezměme situaci, kdy je zakladatelem do svěřenského fondu vyčleněna nemovitost, která je roky pronajímána a následně má dojít k plnění

obmyšleným (dětem zakladatele) v celkové výši majetku svěřenského fondu. Zakladatel může určit, za jakých podmínek bude plněno obmyšleným, plnění lze navázat např. na plnoletost. V takovém případě prvnímu dítěti, které nabude plnoletosti, bude z pohledu zákona o daních z příjmů plněno nejdříve ze zisku svěřenského fondu, pokud nějaký existuje, protože je tato povinnost zakotvena v zákoně, a druhému dítěti bude z daňového hlediska plněno převážně z majetku, na což lze uplatnit osvobození. Absolutní rozdíl mezi zdaněním prvního a druhého dítěte bude enormní v důsledku uplatnění srážkové daně u prvního dítěte. Osobně tento nesoulad považuji za zcela zásadní porušení daňové neutrality, o které se zmiňuje již důvodová zpráva; je tedy nutné, aby toto ustanovení bylo přinejmenším modifikováno. Pokud se tak nestane, budeme se muset v praxi nadále potýkat s vcelku nepraktickou, avšak nutnou anomálií.

Výsledky praktické části diplomové práce, ze které tento článek vychází, odráží, do jaké míry ovlivňuje 15% srážková daň celkové daňové zatížení. V důsledku 23% progresivní sazby daně je ve chvíli plnění obmyšleným, na které nelze uplatnit osvobození, zcela zásadní výše plnění. Pokud je totiž plnění v řádech desítek milionů, hraje progresivní sazba zcela zásadní roli. Identická situace samozřejmě platí i pro darování majetku, na který se také uplatňuje progresivní sazba v případě absence osvobození.

Plnění obmyšlenému (fyzické osobě) ze zisku podléhá vždy 15% srážkové daní. Pokud budeme tedy porovnávat situaci nakládání s majetkem u fyzické osoby se situací, kdy je majetek vyčleněn do svěřenského fondu, ve kterém je s majetkem nakládáno a následně plněno obmyšleným, je vidina stejného daňového zatížení zcela nereálná, protože se na transakce uplatňují odlišné sazby daně. Vzhledem k tomu, že je do svěřenských fondů vyčleňován majetek obvykle vysokých hodnot, je srážková daň (aplikovaná na plnění obmyšlenému) pro samotného obmyšleného velmi příjmemným daňovým zatížením oproti progresivní sazbě, která je aplikována na běžný základ daně převyšující 48násobek průměrné mzdy.

I přes výše zmíněné komplikace vyplývající především z novosti institutu jsou svěřenské fondy populární především díky právním výhodám, které jim umožňuje statut svěřenského fondu, ve kterém si zakladatel může stanovit prakticky cokoli od zacházení s majetkem, podmínky plnění obmyšleným, až po určení svěřenského správce. Žádná z podmínek samozřejmě nesmí být shledána jako porušení dobrých mravů, což by bylo proti § 1 odst. 2 OZ, který takového jednání zakazuje. ■

Média Komory daňových poradců ČR



Bulletin: DO HLOUBKY TÉMATU

- / Tematické zaměření každého čísla
- / Vysoce odborné články
- / Recenzovaný obsah
- / Odborný garant každého čísla
- / Stavovská společenská rubrika

čtvrtletně
tištěná
a elektronická
verze



e-Bulletin: CO BYSTE NEMĚLI PŘEHLÉDNOUT

- / Zpravodajství ze světa daní a účetnictví
- / Aktuální daňová legislativa a praxe
- / Informace z dění v Komoře
- / Lifestyleová témata a zajímavosti
- / Osobní rozvoj

@
každý měsíc
elektronicky

Odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jako nástroj správního trestání



Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., Ph.D.,¹

daňový poradce č. 4503,
auditor č. opr. 2413

Nárok na odpočet tvoří v obecné rovině jedno z primárních veřejnoprávních práv v oblasti daně z přidané hodnoty, jenž *inter alia* zajišťuje funkčnost současného systému.² *Sensu largo* se nejedná o právo nijak neobvyklé a jemu podobných práv lze v oboru práva veřejného nalézt mnoho. Co již však není úplně běžné, nehledě na naplnění konkrétních formálních či materiálních podmínek pro jeho uplatnění, je odmítnutí přiznání takového práva v zájmu „vyššího principu mravního“.³ Konkrétně jde o případy, kdy se má za prokázané, že nároku na odpočet bylo užito v případě, kdy daňový subjekt měl či mohl vědět o možném podvodném jednání prodávajícího či *a limine* některého z dodavatelů prodávajícího. Byť se může jevit použití nadsázky „vyššího principu mravního“ jako nemístné, v některých případech posléze podrobených soudnímu přezkumu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) tomu je spíše naopak.

V obecné rovině je výše nastíněný právní koncept specifický hned v několika aspektech. *Prima facie* není totiž možnost odmítnutí nároku na odpočet výslovně upravena v kodifikovaném právu, tj. zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) či přímo ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a navazujících prováděcích dokumentech. Jedná se tak do jisté míry o postup dotvořený mocí soudní.⁴ Další takovou oblastí je *de*

facto duplicita institutů postihujících v určitém rozsahu překrývající se situace na straně daňového subjektu, přičemž je na správním uvážení správce daně, který z nich uplatní v konkrétním případě. Správce daně je totiž mimo odmítnutí nároku na odpočet oprávněn užít i ručení ve smyslu § 109 ZDPH. I přes věcnou odlišnost obou, ze správců daně dostupných, postupů, lze upozornit zejména na společné východisko zakládající ručení či možnost odmítnutí nároku na odpočet. Je jím domněnka nevědomé nedbalosti (tj. *culpa negligentia*) obvykle vyjádřená spojením „vědět měl či mohl“. Poslední rovina, již je třeba zmínit pro účely tohoto článku, je opět poněkud nestandardní. Spočívá totiž v užité dobré víry jako imperativu „vyvinění se“ z možného odmítnutí nároku na odpočet ze strany správce daně.

Cílem článku je pokusit se předložit věcnou argumentaci k vymezení právní povahy postupu správce daně, jímž *a limine* odmítne uznat nárok na odpočet z důvodu naplnění domněnky nevědomé nedbalosti.

Základy vymezení institutu odmítnutí nároku na odpočet

Koncept odmítnutí nároku na odpočet v případě naplnění shora uvedené podmínky nevědomé nedbalosti, tj. že subjekt vědět měl nebo mohl o možném podvodném jednání dodavatele, doznal od svého počátku jistých drobných změn, kdy je zjevné tendování SDEU postupně rozšiřovat okruh případů, u kterých je možné *ultima ratio* nárok na odpočet odmítnout. Samotné esenciální vymezení předmětné nevědomé nedbalosti zůstalo *de facto* beze změny. Konkrétní obrysy dané odpovědnosti subjektu SDEU vymežil ve spojených případech ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel, C-439/04*, a *Recolta Recycling SPRL, C-440/04*, kde konstatoval, že „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat

1 Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., Ph.D., daňový poradce 4503, auditor č. opr. 2413, ORCID ID: 0000-0002-3341-9436, Univerzita Karlova, Právnická fakulta, katedra finančního práva a finanční vědy; Vysoká škola finanční a správní, Fakulta právních a správních studií, katedra správního práva a veřejné správy; Robert Bosch GmbH.

2 Obdobně BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. ISBN: 978-80-7598-436-4, či NOVOTNÁ, M., OLŠANSKÝ, V. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.

3 DRDA, J. *Vyšší princip*. Tatran, 1982.

4 Je ponecháno stranou, zda není povaha dotvořeného práva excesivní z hlediska ústavněprávních kautel.

nárok na odpočet“. V dalším z relevantních případů ze dne 14. 4. 2019, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, poté SDEU potvrdil, že koncept je uplatnitelný i v situacích, kdy se na daném podvodu aktivně subjekt nepodílel, avšak naplnil domněnku nedbalosti, tj. vědět měl nebo mohl, že dodavatel se podvodu ve vztahu k dané transakci, u níž uplatňuje odpočet, účastní. Poslední ze zásadních⁵ rozhodnutí v analyzované oblasti je nedávný rozsudek ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, C-596/21, ve kterém SDEU poukázal na skutečnost, že domněnku vědět měl nebo mohl nelze zužovat pouze na subjekt samotný, ale rovněž za určitých okolností na dodavatele subjektu. A *limine* tak SDEU tímto dospěl k závěru, že je možné nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odepřít více než jednomu subjektu. Částečně mimo stojící rozhodnutí z hlediska svého odůvodnění je případ ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11,⁶ v němž SDEU užil pojem jednání v dobré víře a přijetí opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zabránil daňovému podvodu. Přestože se jeví vnesení dobré víry do dané problematiky jako nemístné, neboť ji principiálně lze nalézt výhradně v právu soukromém, ve své materiální podstatě se jedná o pojem vylučující naplnění znaků sousloví vědět měl nebo mohl. Je tak do jisté míry komplementárním vyjádřením téhož. Zpravidla půjde o situaci, kdy subjekt nejen nejsou fakticky známy okolnosti o možném zapojení dodavatele do podvodu, ale ani s ohledem na jemu známé podmínky dojednané transakce nelze případný podvod dovodit.⁷ Subjekt tedy je poté v dobré víře, že jeho dodavatel na podvodu účasten není. Naopak pokud jedná nedbale, nehledí na případné okolnosti transakce, poté se nemůže dobré víry dovolávat.

Je evidentní, že daný institut svojí konstrukcí překračuje úpravu v ZDPH či Směrnici, a jeví se tak nesnadné jeho povahu podřadit či nalézt v běžných, v obou právních předpisech vymezených, hmotněprávních ustanoveních. Optikou jiných veřejnoprávních norem či teoretických východisek však je již situace jiná a *per se* v zásadě existují dvě hlavní výkladové linie, a to (i) přiblížení institutu odepření nároku na odpočet úpravě správního trestání či (ii) jeho vyčlenění mimo koncepty již v právu existující, tj. jeho označení za odepření práva *sui generis*.

Odmítnutí nároku na odpočet jako správní trest

Byť se může jevit nepřiléhavé⁸ považovat odmítnutý nárok na odpočet jako uložený správní trest, je nezbytné si *ultima ra-*

tio uvědomit, že trest může být odvozen od široké škály jednání subjektu, adresáta právní normy, přičemž pojítka pro jejich podřazení pod trest správní je v naplnění určitých společných znaků.

Správní trest, resp. správní trestání obecně, je důsledkem uplatňování vrchnostenského postavení subjektu veřejné správy, který je veden snahou o (i) vynucení určité veřejnoprávní povinnosti stanovené právními předpisy či (ii) zajištění určitého chování subjektu, pro což je mj. nadán příslušným oprávněním případně jednání delikttní povahy posoudit, shledat závadným či nezávadným a následně uložit či neuložit trest.⁹ Zpravidla se správní trestání tedy pojímá ve dvou rovinách, kdy pro obě z nich je akcentována jeho ochranná funkce, a to jako (i) zajištění bezproblémového výkonu veřejné správy, čímž dochází k ochraně jí samotné, a dále jako (ii) ochrana subjektů samotných.¹⁰ Jinými slovy, musí existovat určitý chráněný zájem, jehož porušení poté povede ke spáchání deliktu. Z hlediska konkrétních prvků správního trestání lze vycházet tedy z existence vazby mezi vymezenou skutkovou podstatou ve formě porušení dané právní povinnosti a okolností k tomu vedoucích a zaviněním subjektu.

Uplatnění konceptu správního trestání na případ odmítnutí nároku na odpočet je poté možné provést následovně:

Skutková podstata daného deliktu v podobě uplatnění nároku na odpočet v situaci, kdy příslušný subjekt věděl nebo vědět mohl o možném zapojení jeho dodavatele (příp. předešlých dodavatelů) do podvodu ve vztahu k příslušné transakci, je v zásadě dvojí, a to nejednání v dobré víře či nevynaložení dostatečného úsilí pro vytvoření takových vnitřních postupů uplatňovaných subjektem, které zapříčinily nedostatečné prověření dodavatele. Zatímco první z uvedených je z povahy věci neobvyklá, a to z důvodů uvedených v předešlých částech článku, druhá se v ničem neliší oproti deliktům plynoucím z uplatňování postupů dle jiných právních předpisů, např. dle zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, či zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). Oba právní předpisy stanovují pro konkrétní adresáty normy povinnost existence vnitřního kontrolního systému či jiných interních postupů sledujících konkrétní cíl dané normy, přičemž neexistence může být vynucena prostřednictvím trestu. *Expressis*

5 Rovněž by bylo možné uvést i jiné případy, např. ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, C-154/20; ze dne 11. 11. 2022, *Ferimet*, C-281/20, aj., nicméně nejsou stěžejní pro rozsah výkladu spojení vědět měl nebo mohl.

6 Později také v *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal*, C-21/16 (ze dne 9. 2. 2017); *Cartrans Spedition SRL*, C-495/17 (ze dne 8. 11. 2018), či *Milan Vinš*, C-275/18 (ze dne 28. 3. 2019).

7 Obdobně v rovině *ius civile* Lavický, P. a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1–654)*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022.

8 *De facto* se však nejedná o nic neobvyklého, neboť úprava správněprávního trestání se promítá do právního řádu napříč jednotlivými obory práva veřejného.

9 BOHADLO, D., POTĚŠIL, L., POTMĚŠIL, J. *Správní trestání z hlediska praxe a judikatury*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013.

10 Tamtéž.

verbis přitom porušení veřejnoprávní povinnosti zmiňuje SDEU ve výše uvedeném rozhodnutí ve věci *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20.

Dále je rovněž možné vymezit v první řadě existenci zavinění (tj. *mens rea*) mezi uvedenou skutkovou podstatou a jednáním subjektu. Tím, že subjekt nesplnil povinnost dostatečného prověření svého dodavatele ve smyslu zmíněném výše, tzn. nezavedl kontrolní postupy pro ověření, zda dodavatel nemůže jednat podvodně, atd., došlo k nastání příslušného škodlivého následku, a to konkrétní újmě na veřejném rozpočtu. Může tedy být dovozena odpovědnost subjektu za danou újmu, a to obdobně jako u jiných veřejnosprávních deliktů *ex post*. Jak i SDEU v případě *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, poznamenal, jedná se o odpovědnost se zaviněním, což zcela odpovídá povaze nevědomé nedbalosti.

Z hlediska samotné formy trestu a výše je třeba zejména reflektovat úvahu SDEU zmíněnou v rozsudku *Finanzamt M*, C-596/21. Je-li tedy správce daně *a limine* oprávněn nárok na odpočet odepřít vícero subjektům, které naplní domněnku nevědomé nedbalosti, nelze poté přijmout, že předmětný odepřený nárok na odpočet stále představuje daň *per se*, neboť takový postup by hraničil s limity, v nichž se má správce daně při jím uplatňovaných postupech pohybovat.¹¹ Lze taktéž doplnit, že správní trest může mít z hlediska jeho zákonného vymezení rovněž formu povinnosti vrácení dříve poskytnuté či získané částky, obdobně jako tomu je např. dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

Je nicméně nutné poukázat na skutečnost, že i oblast správního trestání má své specifické nuance, které ji mnohdy činí rozsáhlou, a ne vždy zcela jednotnou, z hlediska konkrétního přístupu v daném oboru práva.¹²

Sui generis povahy odepření nároku na odpočet

Jak již bylo zmíněno výše, lze uvažovat též výklad založený na myšlence, že se stále jedná o daň jako takovou a odepření nároku je *sui generis* případem omezení práva plynoucího ze ZDPH. Obdobný přístup je možné nalézt v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, v němž Nejvyšší správní soud s odkazem na základní cíle správy daní, tj. vybrání daně ve správné výši, zúžil potenciální rozsah subjektů, u kterých je možné nárok na odpočet odepřít. Bez ohledu na skutečnost, že tento výklad se zdá obsoletní, bude-li vzata v úvahu pozdější judikatura SDEU ve věci *Finanzamt M*,

C-596/21, naráží zejména na praktické komplikace v jeho uplatňování. Byť je idea *sensu largo* výběru pouze jedné daně od více subjektů naplňujících domněnku nevědomé nedbalosti jistě v této variantě správná, jeví se nevhodná z důvodu (i) nutnosti širokého zjišťování a následně komplikovaného správního uvážení na straně správce daně, u kterého subjektu má k odepření nároku na odpočet dojít s ohledem na míru zavinění, že daň nebyla odvedena, či (ii) nepostižení těch subjektů v řetězci, jež o možném podvodném jednání dodavatele věděly či mohly vědět, byl-li odepřen nárok na odpočet jinému subjektu v řetězci. Takový subjekt by posléze nebyl nijak postihnut, přestože by jeho jednání naplňovalo obecné znaky neplnění právní povinnosti, resp. nežádoucího chování. *A contrario* je nicméně nezbytné ocenit snahu Nejvyššího správního soudu omezit potenciální bezbřehost možností správce daně k odepření nároku na odpočet u jakéhokoli subjektu zapojeného do řetězce, ve kterém došlo k podvodu na DPH. Otázkou je, jaké byly konkrétní skutkové okolnosti daného případu, které vedly Nejvyšší správní soud k danému závěru, a to i s ohledem na ustálenost takové judikatury.

Závěr

Bude-li přijat závěr, že odmítnutý nárok na odpočet představuje peněžitý trest uložený za spáchání daňově-správního deliktu, neboť se pouze tato alternativa zdá být racionálním výkladem, musí být posléze úprava správního trestání uplatňována v celém rozsahu včetně omezení s tím spojených. Jedná se např. o uplatnění (i) překážky řízení *ne bis in idem*,¹³ přenesené do roviny zohlednění dříve uložených trestů za týž delikt (např. pozdější uplatnění úroku z prodlení a penále), (ii) přiměřenost při udělování trestu či v poslední řadě (iii) užití principu zákazu likvidačních správních trestů ve smyslu judikatury Ústavního soudu.¹⁴

Na druhé straně nelze opomenout, že by měl být v každém jednotlivém případě kladen důraz na prokázání zavinění a příslušných skutkových okolností, aby byla pokud možno minimalizována pravděpodobnost, že trest bude uložen subjektu, jehož míra domnělé, nikoli faktické, znalosti o podvodu na DPH v předešlých člancích v řetězci byla extrémně nízká. ■

11 V souladu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí.

12 Obdobně viz poznámka pod čarou č. 9.

13 Například ŠTENCEL, V. Uplatňování zásady *ne bis in idem* ve správním trestání na základě článku 54 Schengenské prováděcí úmluvy. *Správní právo*, 2011, č. 5, s. 257–272.

14 Např. DRÁPAL, J. Likvidační povaha pokuty ve správním trestání. *Správní právo*, 2018, č. 7, s. 414–432.

Inovační týden na VŠE v Praze

Od 28. března do 31. března 2023 probíhal na Vysoké škole ekonomické v Praze inovační týden. V rámci tohoto týdne měli studenti možnost se zapojit do připraveného programu s přesahem do praxe. Zástupci Komory tak měli příležitost se se studenty setkat na Fakultě financí a účetnictví a v průběhu talkshow jim představit práci v oboru daní za přítomnosti řady odborníků a zodpovědět jejich dotazy. Akci moderoval Matěj Nešleha, člen Prezidia KDP ČR, vedoucí Diskusní skupiny mladých daňových poradců a moderátor podcastu naDANĚ, společně s Petrem Tomanem, viceprezidentem KDP ČR. Mezi pozvanými hosty byli Petra Pospíšilová, prezidentka KDP ČR, Jana Skálová, členka Prezidia KDP ČR, Jana Tepperová, daňová poradkyně a lektorka na VŠE, Simona Hornochová, bývalá daňová poradkyně a současná generální ředitelka GFŘ, Ladislav Henáč, ředitel sekce metodické podpory daní na GFŘ, Michal Dvořák, daňový poradce společnosti Dvořák & Juriga Tax s. r. o., a Martin Krapinec, daňový poradce společnosti KPMG Česká republika, s. r. o. ■



Daňář & daňová firma roku 2022

Ve středu 8. února se konal již 13. ročník soutěže Daňář & daňová firma roku. Během slavnostního večera bylo vyhlášeno celkem 14 vítězů různých kategorií. Do prostor společnosti Wolters Kluwer ČR, pořadatele soutěže, byli pozvaní všichni vítězové a další část publika sledovala vyhlášení v rámci online přenosu.

Soutěž Daňář & daňová firma roku probíhá pravidelně již od roku 2010 a jejím cílem je vybrat nejlepší daňové speciality, daňové osobnosti a zvolit nejvstřícnější pracoviště finančních úřadů.

Do pěti soutěžních kategorií bylo nominováno přes 100 odborníků a daňových specialistů.

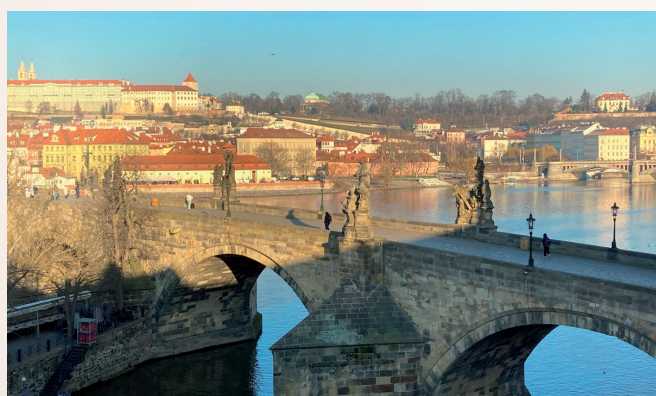
Do finálového hlasování na webu soutěže odborná porota vybrala 49 odborníků. Veřejnost ocenila svými hlasy také Nejžádanější zaměstnavatele v daních a Nejvstřícnější pracoviště finančních úřadů za rok 2022. ■





Přípravné kurzy ke kvalifikačním zkouškám na daňového poradce

V průběhu jara 2023 se opět konaly přípravné kurzy ke kvalifikačním zkouškám na daňového poradce. Probíhaly na tradičním místě v Praze u Karlova mostu v budově ČSVTS, Novotného lávka, a také v Brně, v sídle Komory. Kurzy probíhaly kombinovaně, tedy jak prezenčně, tak i online formou. Obsahem těchto kurzů byly standardně hlavní i malé daně, teorie i příklady, daňový řád a účetnictví. ■



Seminář v hotelu Tři věžičky

První školení v novém roce se tradičně odehrává u Jihlavy první lednový týden. I v roce 2023 se do hotelu Tři věžičky sjelo více než 100 daňových poradců a jejich spolupracovníků. Online přenos školení využilo dalších bezmála 170 účastníků. Přednášejícími byli Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., Ing. Michaela Strnadová, doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., a JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D. ■



Osobní rozvoj

Ve dnech 9. až 10. února 2023 uspořádala Komora v Brně nový workshop v rámci kurzů osobního rozvoje. Workshop na téma „Za co je klient ochoten platit aneb jak zvýším roční příjmy mé firmy?“ vedl lektor Ing. Ondřej Choc. Během setkání měli účastníci možnost intenzivně diskutovat o svém podnikání a současně také možnost formulovat si svoji pracovní i životní vizi. ■



Písemná část kvalifikační zkoušky na daňového poradce

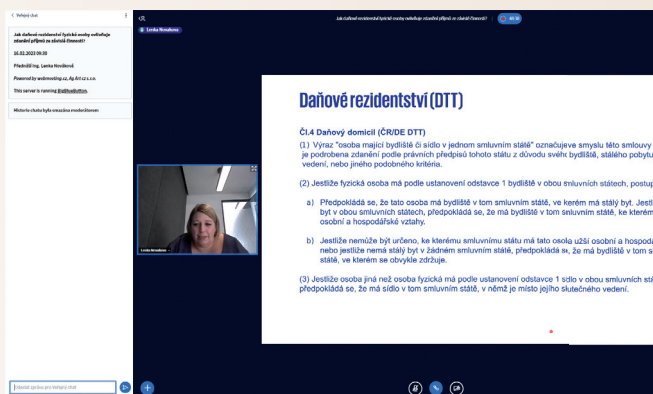
Ve dnech 4. a 5. 4. 2023 proběhl jarní termín písemných částí kvalifikační zkoušky na daňového poradce. Zkoušky probíhaly na tradičním místě v Orea Congres Hotel Brno (dříve Voroněž I). ■



Online semináře na zajímavá daňová témata

V roce 2023 začala Komora pořádat krátké dvouhodinové online semináře na zajímavá daňová témata. Semináře se konají každý třetí čtvrtek v měsíci, ale mohou být doplněny i dalšími semináři k aktuální problematice.

Doposud se uskutečnily čtyři semináře na témata ke spotřební a silniční dani, dani z příjmů fyzických osob nebo sleva na pojistném na dani pro zaměstnavatele. Celkem se seminářů zúčastnilo 219 daňových poradců a jejich spolupracovníků. ■



Klubová setkání Praha a Brno

Od loňského listopadu se opět konají pravidelná klubová setkání v Praze, současným místem konání je Kongresový sál hotelu Olšanka. V letošním roce se zde uskutečnila již tři setkání, kterých se zúčastnilo 351 daňových poradců.

Obdobná účast je také na klubových setkáních v Brně, kde se rovněž uskutečnila tři regionální setkání. ■



JSTE PŘIPRAVENI NA ESG?

W O R K S H O P

Komora auditorů ČR
ve spolupráci s
Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze

VSTUP
ZDARMA



4 HODINY
K P V



čtvrtek 1. června 2023
13–17 hodin



Dotazy do diskuze již nyní online:
<https://sli.do/KACR>



VŠE v Praze (Likešova aula)
nám. W. Churchilla 4, Praha 3

Program a registrace:

FFU.VSE.CZ/KACR

SLOVENSKO-ČESKÉ FÓRUM 2023



**18.-19. 5. 2023 / BRATISLAVA
PREZENČNĚ / ONLINE**



🔗 Analýza vybrané judikatury v oblasti transferového oceňování a její aplikace správci daní mezi mateřskou a dceřinou společností v kontextu českého rozsudku 7 AFS 398/2019

Přednášející za KDP ČR: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal



🔗 Reklamní služby a sponzoring ve světle nejnovější judikatury Soudního dvora EU a navazující aktuální judikatura národních soudů - pohled DPH a DPPO

Přednášející za KDP ČR: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal



🔗 Výška úroků v době zdržování nadměrného odpočtu podle judikatury Soudního dvora EU a národních soudů.

Přednášející za KDP ČR: Ing. Tomáš Hajdušek

🔗 Příspěvky / plnění poskytované pronajímatelem nájemci / budoucímu nájemci v různých praktických souvislostech - DPH + možný přesah do daně z příjmů

Přednášející za KDP ČR: Mgr. Milan Tomíček Ph.D.



🔗 Alokace dopravy u konkrétní transakce v intrakomunitárním obchodě se zbožím v kontextu DPH

Přednášející za KDP ČR: Ing. Stanislav Kryl

Potvrzení hosté do diskuse z Nejvyššího správního soudu ČR
JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M. - předseda Nejvyššího správního soudu ČR



Registrace a další podrobné informace
<https://adp.skdp.sk/p/slovensko-ceska-konferencia-2023>



12. října 2023

9:30 - 17:30

WEB & SOCIÁLNÍ SÍTĚ

V PREZENTACI DANÍ A DAŇOVÝCH PORADCŮ

3. ročník **kybernetické konference** tentokrát o tom, jak zlepšit interní komunikaci v poradenských firmách, jak se prezentovat na webu a na sociálních sítích a jak podnikatelé vnímají daňové poradce a aktivity Finanční správy.



prezenčně

hotel DUO, Teplická 492
190 00 Praha 9



online

živý přenos přes platformu
Zoom

obsah

tři odborné panely a diskuse s odborníky

Zkušenosti poradenských firem a institucí s využíváním digitálního prostředí k PR, k prezentaci a propagaci daní a daňového poradenství.

Zkušenosti a očekávání u profesní prezentace a propagace v kybernetickém prostoru.



www.kdpcr.cz/kyberneticka-konference-2023

Konferenci pořádá Komora daňových poradců ČR. Akce je určena zejména pro daňové poradce a osoby profesně zaměřené na daně a účetnictví včetně podnikatelské sféry a státní správy.





www.kdpcr.cz