

**ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 22.3.2017**

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

493/25.01.17 Okamžik zaúčtování výnosu z podílu na zisku přijatého společností před svým vznikem, zdanění souvisejícího příjmu a uplatnění osvobození od daně z příjmů právnických osob

Předkládají: Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

Jan Hájek, daňový poradce, č. osv. 4503

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 22.3.2017

Daň z příjmů

494/25.01.17 Zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky8

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320

Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, osv. 2987

Mgr. Lenka Kuřinová

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

495/25.01.17 Režim zdanění příjmů fyzických osob z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 22.3.2017

Daň z příjmů

496/22.03.17 Osvobození od daně z příjmů z úplatného převodu cenného papíru zahraničního subjektu17

Předkládá: Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, č. osv. 2399

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

497/22.03.17 Daňová uznatelost daně sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....

Předkládají: JUDr. Stanislav Machek, daňový poradce, č. osv. 3989

Mgr. Martin Švalbach, M.A., LL.M., daňový poradce, č. osv. 1877

Ing. Luděk Vacík, daňový poradce, č. osv. 2266

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osv. 2986

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 22.3.2017

Bod 2.1. s rozporem v bodech 2.1.2.1.2 a 2.1.2.1.3

Bod 2.2. za fyzické osoby – souhlas se závěry předkladatele
za právnické osoby - nesouhlas se závěry předkladatele

Daň z příjmů

498/22.03.17 Osvobození úroků z přeplatků zaviněných správcem daně a otázka případného zdanění náhrady škody požadované po státu.....29

Předkládají: Ing. Eva Veselá, daňový poradce, č. osv. 1566

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 22.3.2017**DPH**

499/22.03.17 Lhůta pro opravu základu a výše DPH.....38

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osv. 3353

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**DPH**

500/22.03.17 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka – doplnění uzavřeného příspěvku č. 486/14.12.16.....

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Jevgenija Bajzíková, daňový poradce, č. osv. 5063

::

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

493/25.01.17 Okamžik zaúčtování výnosu z podílu na zisku přijatého společností před svým vznikem, zdanění souvisejícího příjmu a uplatnění osvobození od daně z příjmů právnických osob

Předkládají: Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661
Jan Hájek, daňový poradce, č. osv. 4503

Úvod

Cílem příspěvku je:

- I. stanovit postup pro zachycení vzniklého právního nároku na výplatu podílu na zisku a s tím souvisejícího výnosu dosud nevzniklé společnosti („**prenatální výnos z podílu na zisku**“) v účetních knihách tj. stanovit okamžik, k němuž má obchodní společnost zaúčtovat prenatální dividendový výnos, který společnost právně nabyla v období mezi svým založením a vznikem,
- II. potvrdit okamžik zdanění prenatálního výnosu z podílu na zisku,
- III. potvrdit, možnost aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ZDP na prenatální výnos z podílu na zisku.

V rámci tohoto příspěvku nejsou řešeny případy prenatálních výnosů z podílů na zisku v souvislosti s přeměnami obchodních společností, jimiž jsou fúze, rozdělení společnosti, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla, či jinými složitými transakcemi jako jsou např. vklady podniku a jeho částí apod.

1. Právní rámec

Podle aktuálně platných právních předpisů je obchodní společnost založena¹ společenskou smlouvou tedy okamžikem jejího sepsání. Vznik² společnosti je následně podmíněn jejím zápisem do obchodního rejstříku, přičemž až tímto okamžikem je společnost rozeznána pro účely veřejného práva, neboť dosud nevzniklá společnost nedisponuje v období mezi jejím založením a zápisem v obchodním rejstříku „*právní osobností a tudíž ani svéprávností*“³. Rovněž tedy z hlediska ZDP⁴ společnost nabývá práv a povinností až okamžikem konstitutivního zapsání v obchodním rejstříku. Pro úplnost dodáváme, že doba mezi založením a vznikem společnosti nesmí překročit šest měsíců⁵ a rovněž, že rozhodnutí o registraci osoby k dani z příjmů právnických osob má výhradně deklaratorní povahu.

Před samotným vznikem společnosti však může dojít k situaci, že po okamžiku vložení nepeněžitého vkladu v podobě akcií či obchodních podílů do společnosti

¹ § 8 odst. 1 zákona, č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, v platném znění („**ZOK**“), taktéž

² § 126 zákona č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník, v platném znění („**NOZ**“)

³ blíže například Bělohávek et al., *Komentář k zákonu o obchodních korporacích*. 2013

⁴ srov. § 17 odst. 1 a § 39a ZDP

⁵ § 9 ZOK

dojde k přijetí „plodů a užitků“ generovaných těmito akciemi či obchodním podílem ve formě podílu na zisku.

Jelikož ZOK výslovně okamžik vzniku vlastnického práva k „plodům a užitkům“ plynoucím z předmětu vkladu nedefinuje, neboť pouze v § 27 odst 1. uvádí, že „*po vzniku obchodní korporace jí správce vkladů předá předměty vkladů i s plody a užitky, ledaže ohledně plodů a užitků společenská smlouva určí jinak*“, je nutné připustit, že tento okamžik je možné v souladu s principem smluvní volnosti sjednat v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu. Bude-li přitom v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu smluveno, že právní nárok na „plody a užitky“ plynoucí z vkladu náleží nabyvateli, a to k jakémukoliv okamžiku před samotným vznikem společnosti, bude nabyvatel právním vlastníkem „plodů a užitků“ již k okamžiku sjednanému v zakladatelských dokumentech či smlouvě o vkladu.⁶

Pro úplnost je nutné dodat, že v tomto případě je správce vkladu povinen k okamžiku vzniku společnosti bezodkladně vydat společnosti veškeré předměty vkladu včetně plodů a užitků k nim přirostlým za období mezi vložení předmětu vkladu a vznikem společnosti⁷.

2. Popis problému

Vzhledem k výše uvedenému mohou prenatální výnosy z podílu na zisku vznikat i v období, které není pro účely veřejného práva účetním či zdaňovacím. *De facto* tedy ZoU ani ZDP neobsahuje explicitní úpravu pro prenatální výnosy z podílu na zisku a tedy je otázkou k jakému okamžiku má být zaúčtován a zdaněn. Taktéž není z aktuální právní úpravy zcela zřejmé, zda je možné u prenatálních výnosů z podílu na zisku aplikovat osvobození od daně z příjmů právnických osob.

I. Postup pro zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku

Jako rozhodné pro rozeznání prenatálního výnosu z podílu na zisku připadají následující momenty:

- okamžik vzniku právního nároku, nebo
- okamžik vzniku společnosti.

a. Okamžik vzniku právního nároku

Okamžik vzniku právního nároku je relevantní z hlediska úpravy obsažené v civilním právu, přičemž jedním z řešení momentu zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku na straně společnosti by mohlo být převzetí právě okamžiku rozhodného pro soukromoprávní účely.

Jelikož dle obecné účetní teorie a principů mají účetní knihy zachycovat věrný a poctivý obraz popisované skutečnosti, nabízelo by se prenatální výnos z podílu na zisku zaúčtovat k datu jeho právního vzniku. Řešení však není dle ZoU možné, neboť společnost v době mezi jejím založením a vznikem není účetní jednotkou, tj. nemá

⁶ srov. § 25 a § 27 ZOK

⁷ § 27 ZOK

otevřené účetní knihy (podle zákona o účetnictví jsou obchodní společnosti povinny vést účetnictví až od svého vzniku⁸).

b. Okamžik vzniku společnosti

Se vznikem společnosti je podle ZoU spojena povinnost otevřít účetní knihy. Prenatální výnos z podílu na zisku obdrženy společností v období mezi svým založením a vznikem, může být zachycen v účetních knihách společnosti jako výnos po jejím vzniku.

Domníváme se, že právě tento přístup by měl být aplikován u prenatálního výnosu z podílu na zisku vztahujícímu se ke vzniku právního nároku na výplatu podílu na zisku právně nabytých před vznikem společnosti.

Tento postup lze rovněž podpořit úpravou v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 012 – „Změny vlastního kapitálu“, který v bodu 3.1.1. (resp. v bodu 3.2.) upravuje účetní postupy při vzniku společnosti, ze kterého vyplývá, že k datu zápisu společnosti do obchodního rejstříku může zahajovací rozvaha obsahovat pouze v aktivech splacené vklady či pohledávku ve výši nesplacených vkladů. V případě zachycení prenatálního výnosu z podílu na zisku se však nejedná o pohledávku ve výši nesplacených vkladů, neboť nejde o vklad samotný, ale o jeho „plody a užitky“, nelze ji tedy jako takovou vykázat jako pohledávku z titulu vzniku právního nároku na výplatu podílu na zisku již při samotném vzniku společnosti přímo v zahajovací rozvaze oproti fondům ze zisku.

II. Okamžik zdanění prenatálního výnosu z podílu na zisku

Vzhledem k absenci speciální úpravy pro prenatální výnosy (respektive příjmy pro účely ZDP) z podílu na zisku v rámci ZDP se domníváme, že okamžik, k němuž má být prenatální výnos z podílu na zisku zachycen v účetních knihách, je rozhodný dle § 23 odst. 1 ZDP i pro jeho zahrnutí do výsledku hospodaření.

III. Možnost aplikace osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP

Dle ZDP⁹ se za osvobozené považují příjmy (výnosy) z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti, a to za předpokladu splnění dalších podmínek stanovených v ZDP¹⁰. Příjemce podílu na zisku musí být taktéž jeho skutečným vlastníkem v souladu s judikaturou NSS¹¹.

Za předpokladu, že společenská smlouva neurčí jinak, budou podíly na zisku vyplácené mezi okamžikem vložení předmětu vkladu a vzniku společnosti právně náležet právě nově vzniklé společnosti, do níž byly obchodní podíly vloženy. Dojde-li posléze ke vzniku společnosti konstitutivním zápisem v obchodním rejstříku, stane se tato společnost ekonomicky mateřskou společností, a to *ex tunc* k okamžiku vložení obchodního podílu či jiné formy majetkové účasti, z něhož podíly na zisku posléze plynou.

⁸ § 4 odst. 1 ZoU

⁹ § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP

¹⁰ § 19 odst. 3, 4, a 6 ZDP

¹¹ 2 Afs 86/2010-141

Přestože příjemce podílu na zisku nemůže být k okamžiku obdržení takového příjmu poplatníkem daně z příjmů právnických osob a splnit tak podmínku uvedenou v § 19 odst. 3 písm. b) ZDP, neboť není rozeznán pro účely veřejného práva, tj. není poplatníkem, lze se domnívat vzhledem ke kompletní absenci úpravy prenatálního výnosu z podílu na zisku, že nebylo záměrem zákonodárce limitovat situaci, kdy dosud nevzniklé společnosti vznikne právní nárok na výplatu podílu na zisku, jež by byly při splnění zákonem stanovených podmínek ihned po jejím vzniku osvobozeny.

Z hlediska znění Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států („**Směrnice Rady**“) by v první řadě mělo být na danou situaci nahlíženo optikou úvodních ustanovení¹² definujících cíl a účel Směrnice Rady a zároveň nezbytný rámec pro teleologický výklad normy. Má-li případný daňový režim prenatálních výnosů (respektive příjmů pro účely ZDP) z podílu na zisku být v souladu cílem Směrnice Rady vymezeným jako „*osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti*“ musí být zkoumáno (i) naplnění vztahu mateřské a dceřiné společnosti a (ii) zda se jedná o dividendu a jinou formu rozdělování zisku. Bez ohledu na definici pojmu „*společnost*“¹³ v samotné Směrnici Rady, jež danou situaci rovněž nepředvídá, by mělo být možné předmětné osvobození od daně z příjmů aplikovat, neboť k okamžiku vzniku právního nároku na výplatu dividendy či jiné formy rozdělovaného zisku jsou obě osoby ekonomicky jednoznačně považovány za mateřskou a dceřinou společnost, jelikož samotný vklad obchodního podílu či jiné majetkové účasti byl proveden již před úkonem výplaty dividend či jiných forem rozdělovaného zisku

Je-li navíc připuštěno dodatečné splnění podmínky doby držby obchodního podílu mateřskou společností na dceřiné, neexistují opodstatněné právní či ekonomické důvody předmětné osvobození neaplikovat.

IV. Možnost potvrzení povinnosti zahrnout prenatální výnosy z podílu na zisku místně příslušným správcem daně

V případech prenatálních výnosů z podílu na zisku bude zpravidla zahraničním správcem daně požadováno potvrzení, že je společnost povinna je zahrnout do svého výsledku hospodaření, aby nabyl dostatečnou míru jistoty pro případné aplikování osvobození dle Směrnice Rady či ZDP.

Dle aktuální procesně-právní úpravy obsažené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád („**DŘ**“) je sporné, zda lze po správci daně požadovat vydání tohoto potvrzení, neboť v daném případě nemá bez provedení navazujících úkonů při správě daní¹⁴ například místního šetření, daňové kontroly („**Navazující úkony při správě daní**“) dostatečně úplné informace a zároveň se nejedná o skutečnosti zcela zjevné¹⁵ a postačující k vydání potvrzení o povinnosti zahrnutí konkrétního příjmu společnosti do výsledku hospodaření.

¹²odst. 3 úvodní ustanovení Směrnice Rady

¹³čl. 2 písm. a) Směrnice Rady

¹⁴zejména o úkony navazující na jakémkoliv podání dle § 70 DŘ

¹⁵jimiž jsou například skutečnosti dle § 19 odst. 11 ZDP

Jelikož je správce daně oprávněn provést navazující úkony při správě daní toliko na základě správního uvážení či je-li k jejich provedení vázán mezinárodní smlouvou, bude vždy jejich provedení zcela odvislé od konkrétního případu. Obecně je však zřejmé, že vystavení potvrzení o povinnosti zahrnout prenatální výnos z podílu na zisku do výsledku hospodaření, vyžaduje provedení Navazujících úkonů při správě daní.

Bude-li daňovým subjektem požadováno vystavení neadresného/obecného potvrzení deklarující určitý právní stav věci zejména poté, že daňový subjekt je povinen do výsledku hospodaření prenatální výnos z podílu na zisku právně nabytý v období mezi založením společnosti a jejím vznikem zahrnout, jedná se o skutečnost zcela zjevnou, jež nevyžaduje provedení Navazujících úkonů při správě daní. V případě, že tedy daňový subjekt/společnost požaduje vystavení obecného potvrzení, že prenatální výnos z podílu na zisku, je povinna zahrnout do svého výsledku hospodaření v období dle závěrů tohoto příspěvku, měl by být příslušný správce daně schopen uvedené potvrzení vydat.

Závěry

Ad I. a II.

Navrhujeme potvrdit, že prenatální výnos z podílu na zisku je společnost povinna zaúčtovat po svém vzniku.

Ad III.

Navrhujeme potvrdit, že lze aplikovat osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1. ZDP i na prenatální výnosy z podílu na zisku tj. podíly na zisku vyplacené dosud nevzniklé společnosti za předpokladu, že jí náleží vlastnické právo k těmto podílům na zisku (tj. společenská smlouva nestanovuje jinak) a že dojde následně k jejímu vzniku. Pokud by následně ke vzniku mateřské společnosti nedošlo, bylo by nutné navrácení plodů a užitků vkladu vkladateli.

Ad IV.

Navrhujeme potvrdit, že správce daně není povinen potvrzení o povinnosti zahrnout prenatální výnos z podílu na zisku do výsledku hospodaření společnosti vystavit, a je-li daňovým subjektem požadováno, je nutné bez ohledu na okolnosti příslušného případu provedení procedury v rámci mezinárodní spolupráce v oblasti daní, je-li takovýto dokument zahraničním správcem daně vyžadován. Bude-li však požadováno daňovým subjektem potvrzení obecné skutečnosti, že prenatální výnos z podílu na zisku je společnost povinna zahrnout do výsledku hospodaření k okamžiku dle závěrů tohoto příspěvku, měl by být správce daně schopen takového potvrzení vydat, neboť se jedná o skutečnosti zcela zjevné.

Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství odpovídajícím způsobem publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 22.3.2017**Daň z příjmů****494/25.01.17 Zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky**

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320
Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, osv. 2987
Mgr. Lenka Kuřinová

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného zdanění příjmu finanční kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., v aktuálním znění, o daních z příjmů („ZDP“).

Obecný popis situace

Nerovnoměrné užívání objektů jeho podílovými spoluvlastníky, kde podíly jsou vyjádřené pouze ideálním poměrem na vlastnictví nemovitých věcí, je třeba finančně nebo jinak kompenzovat, čímž vzniká u méně užívajícího spoluvlastníka příjem, v jednodušším případě peněžní.

Z hlediska právních předpisů nelze sjednat nájemní smlouvu, neboť uživatel je jedním z vlastníků, a je nutné, jeho vyšší nebo nižší rozsah užívání v porovnání s dalšími spoluvlastníky, vyrovnat.

Mezi spoluvlastníky dochází k uzavření dohody o způsobu užívání nemovitých věcí s ohledem na nemožnost sjednání nájemního vztahu se spoluvlastníkem, v lepším případě v písemné formě, s ohledem na převažující příbuzenské vztahy v rámci spoluvlastnictví často i jen v ústní formě.

Řešená otázka

Jakým způsobem zdanit příjem spoluvlastníka plynoucí z dohody o způsobu a rozsahu užívání nemovitosti ve spoluvlastnictví, který má povahu nájemního, i když není příjmem na základě nájemní smlouvy? Jedná se o příjem dle § 9 ZDP, i když se nejedná vysloveně o nájem, ale o příjem obdobný? Nebo se jedná o ostatní příjem dle § 10 ZDP, ačkoli je to nelogické a rovněž nevýhodné pro nemožnost uplatnění paušálu a odpisů?

Relevantní právní úprava

§§ 9, 10 ZDP, Pokyn GFŘ-D-22

Analýza

ZDP ani pokyn GFŘ-D-22 výslovně neřeší zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky. Tato problematika nebyla řešena ani v předešlém pokynu GFŘ-D-6, v pokynech Ministerstva financí D 300, D 190 a D 132. Řešení této problematiky jsme nenalezli v dostupné literatuře, ani v důvodových zprávách k ZDP a jeho novelám.

Příjem z pronájmu nemovitosti (zdaňovaný dle § 9 ZDP) je svoji podstatou bližší kompenzací za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků než případy vyjmenované v § 10 odst. 1 ZDP a pokynu GFŘ-D-22 zejména svoji pravidelností a stejnou povahou výdajů na dosažení příjmu, tj. výdajů na údržbu nemovitosti.

Mezeru v zákoně lze zaplnit podle charakteru buď pomocí teleologické redukce, nebo pomocí analogie (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 As 7/2008 – 116). Teleologická redukce spočívá v odepření aplikace daného ustanovení na případy, na které sice dopadá jeho dikce, avšak nikoli smysl a účel (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 318/06). Analogii lze připustit „pouze v případě, že se nedostane do rozporu s jasnou a jednoznačně vyjádřenou vůlí zákonodárce, neboť tím by soud narušil princip dělby moci“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Ads 99/2013 - 18). Jak vyplývá ze shora uvedeného, neexistuje jasná a jednoznačná vůle zákonodárce danit příjem kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků dle § 10 ZDP, a proto lze k analogii přistoupit.

Ustanovení § 10 ZDP sice dopadá dle svého textu na veškeré ostatní případy příjmů, povaha kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků je však obdobná povaze příjmu z nájemního vztahu, a proto by měla být zdaňována stejným způsobem, tedy dle § 9 ZDP.

Analogii legis lze použít za účelem vyplnění mezer v právní úpravě za předpokladu, že je to ve prospěch ochrany práv účastníků řízení (blíže k této otázce viz nálezn Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/04, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 As 25/2005 - 70).

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010 – 180 „daňovou účinnost fakticky vynaloženého nákladu, jakož i zdanitelnost dosažených příjmů, nelze opírat o soukromoprávní hodnocení platnosti smlouvy. Za příjmy z pronájmu nebytových prostor podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze pro daňové účely považovat veškeré příjmy, které byly za užívání nebytových prostor obdrženy, pokud objektivně mohly být přijaty jako protihodnota za užívání či oprávnění užívat předmětné prostory.“ Dle tohoto judikátu tedy není pro zdanitelnost dosažených příjmů podstatná ani platně uzavřená nájemní smlouva, ale to, že příjem byl obdržen jako protihodnota za užívání nemovitosti, obdobně jako tomu je v případě peněžité kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků.

Zatímco cílem správy daní podle zákona o správě daní a poplatků bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální. Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav; namísto dosud uplatňované zásady formální pravdy v daňovém řízení se prosazuje zásada materiální pravdy. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 13.12.2013, č.j. 5 Afs 65/2012 – 34)

V praxi se proto přikláníme k tomu, že se jedná o příjem dle § 9 ZDP, a to s ohledem na **podstatu tohoto vztahu** (zásada materiální pravdy).

Závěr

S ohledem na výše uvedené argumenty i stávající judikaturu, navrhuje za účelem sjednocení postupu v dané problematice, aby byla peněžní i nepeněžní kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky daněna jako příjem dle § 9 ZDP, neboť se z podstaty věci jedná o stejný druh příjmů jako je příjem z nájmu.

Návrh na opatření

Vzhledem k tomu, že se jedná o letitý problém a v praxi je možné se s ním často setkat, přičemž možnost uplatnění paušálních výdajů a především pak odpisů má zásadní dopad na výši základu daně, navrhuje, aby byl příspěvek projednán na Koordinačním výboru a přijaté závěry byly obvyklým způsobem publikovány.

Stanovisko GFR:

Dle ustanovení § 2202 zákona č. 89/2012, občanského zákoníku (dále jen „OZ“), je možné pronajmout věc nemovitou nebo jen její část. Předmět nájmu však musí být ve smlouvě individuálně určen, tedy specifikován tak, aby nebyl zaměnitelný s jinou věcí (viz Jiří ŠVESTKA, Jan DVOŘÁK, Josef FIALA aj. Občanský zákoník. Komentář. Svazek V; Wolters Kluwer, Praha, 2014; str. 1066). Pokud by se měla předmětem nájmu stát jen část věci, musela by být ve smlouvě taktéž přesně vymezena.

Podle ustanovení § 1115 odst. 1 OZ náleží spoluvlastníkům vlastnické právo k věci společně. Nedochozí tak k dělení věci samotné, ale jde o tzv. dělení ideální. To znamená, že žádnému ze spoluvlastníků nenáleží výhradní právo k žádné konkrétní části věci (viz § 1117 OZ).

Dle rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 26 Cdo 26/2009 ze dne 19. ledna 2010 spoluvlastnický podíl vyjadřuje rozsah, v jakém jednotliví spoluvlastníci vykonávají a nesou jinak shodná práva a povinnosti, která pro ně vyplývají z vlastnictví společné věci jako celku. U podílových spoluvlastníků jde tedy o tzv. ideální podíl na společné věci, nikoli o reálné vymezení vztahující se k určité části společné věci. Číselné vyjádření výše spoluvlastnického podílu neznámá, že by byl spoluvlastník výlučně vlastníkem určité hmotné části společné věci, třebaže by svou velikostí odpovídala výši jeho spoluvlastnického podílu.

Lze tak shrnout, že jelikož nelze reálně (fyzikálně) vymežit ideální spoluvlastnický podíl, není možné jej ani pronajmout.

Dle ustanovení § 2201 OZ se nájemní smlouvou pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné. Z toho také plyne, že předmětem nájemní smlouvy je užívání cizí věci. Vlastník (spoluvlastník) tedy nemůže věc pronajmout jinému vlastníku (spoluvlastníku), jelikož nejde o věc cizí, ale vlastní.

Z výše uvedeného vyplývá, že o nerovnoměrném užívání nemovité věci mohou podíloví spoluvlastníci uzavřít dohodu o užívání společné věci, kdy si spoluvlastníci mohou upravit i vzájemné kompenzace, ale tyto kompenzace nebudou nájmem.

Vzhledem k tomu, že ustanovení § 9 ZDP se týká pouze příjmů z nájmu nikoliv kompenzace za omezení spoluvlastnického práva, nezbývá, než předmětné kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovité věci podílovými spoluvlastníky zdaňovat podle § 10 ZDP.

Na této skutečnosti nic nemění ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2011, sp. zn. 9 Afs 81/2010 – 180, neboť tento řeší situaci, kdy bylo možno nájemní smlouvu uzavřít, její absolutní neplatnost však byla způsobena pochybením.

Navržený postup daňovými poradci by bylo možno akceptovat pouze v případě, kdy by kromě ustanovení § 9 ZDP již neexistovala žádná další možnost, kam daný příjem zařadit. Zákon o daních z příjmů však na takovou situaci pamatuje, a to v rámci ustanovení § 10 ZDP.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

495/25.01.17 Režim zdanění příjmů fyzických osob z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Předmětem příspěvku je vyjasnění režimu zdanění příjmů fyzických osob z provozu malých fotovoltaických elektráren (FVE).

1. Legislativní úprava

1.1. Zákon o daních z příjmů

Zákonem č. 125/2016 Sb. byl s účinností od 1. května 2016 novelizován § 10 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), který mezi ostatní příjmy zařadil také:

- a) příjmy z provozu výroben elektřiny, ke kterému není vyžadována licence udělovaná Energetickým regulačním úřadem.

Podle přechodných ustanovení této novely ZDP:

1. Pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
2. Ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze použít již pro zdaňovací období roku 2016.

Podle důvodové zprávy k této novele ZDP „*příjmy plynoucí poplatníkům daně z příjmů fyzických osob z provozování výroben elektřiny jsou v současné době zdaňovány podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP jako příjem z jiného podnikání, ke kterému je třeba podnikatelské oprávnění. Na uvedenou činnost je provozovateli Energetickým regulačním úřadem (ERÚ) udělena licence. Podle zákona č. 131/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích (energetický zákon), budou moci podnikat v energetických odvětvích na území České republiky osoby při splnění zákonných podmínek, a to na základě licence udělené ERÚ, která se vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka. V případě, že poplatník bude provozovat např. FVE elektrárnu s instalovaným výkonem do 10 kW bez příslušné licence, nebude se již jednat o příjem ze samostatné činnosti“.*

1.2. Energetický zákon

Podle § 3 odst. 1 energetického zákona:

- 1) Předmětem podnikání v energetických odvětvích je výroba elektřiny, přenos elektřiny, distribuce elektřiny a obchod s elektřinou, činnosti operátora trhu, výroba plynu, přeprava plynu, distribuce plynu, uskladňování plynu a obchod s plynem a výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie.

Novelou energetického zákona č. 131/2015 Sb. došlo s účinností od 1. ledna 2016 ke změně energetického zákona. Podle novelizovaného znění § 3 odst. 3 energetického zákona:

- 3) Podnikat v energetických odvětvích na území České republiky mohou za podmínek stanovených tímto zákonem osoby pouze na základě licence udělené ERÚ. Licence se dále vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výroba elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, nebo na výrobu elektřiny vyrobenou ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výroba elektřiny držitele licence.

Podle důvodové zprávy k novele energetického zákona se nová úprava týká: „zjednodušení administrace výroby elektřiny u malých zdrojů, které nejsou předmětem podnikatelské činnosti a jejichž výkon je z hlediska dopadů na distribuční soustavu omezený a slouží převážně pro vlastní spotřebu zákazníka. V tomto případě není výroba elektřiny předmětem podnikání, a proto na ní není vyžadována licence udělená Energetickým regulačním úřadem. Současně její výkon a vliv na elektrizační soustavu je omezený a nevyžaduje přímý dohled a regulaci ze strany státu prostřednictvím licence. Současně dochází k explicitnímu definování požadavku na licenci jako podmínku výroby ve zdroji s výkonem přesahujícím 10 kW a to nikoliv z důvodů plnění podmínek pro podnikání, ale z důvodů výkonu státní správy a regulace výroby větších výkonů připojených k přenosové nebo distribuční soustavě, které mohou svojí výrobou ovlivnit ostatní zákazníky či výrobce připojené k této soustavě, i když jejich výroba je určena k vlastní spotřebě a to právě z důvodů galvanického propojení s distribuční nebo přenosovou soustavou a tím k možnému ovlivňování jejího chodu. Uvedená změna souvisí s novým odstavcem 5 v § 28 a doplněním nového odstavce 6 do § 28“.

1.3. Zákon o podporovaných zdrojích energie

Podle § 7 odst. 3 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie:

- 3) Právo na podporu elektřiny z obnovitelných zdrojů, druhotných zdrojů nebo vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla (dále jen „podpora elektřiny“) podle tohoto zákona se vztahuje pouze na držitele licence na výrobu elektřiny, který vyrábí elektřinu z podporovaných zdrojů. U výroben elektřiny využívajících obnovitelné zdroje trvá právo na podporu elektřiny po dobu životnosti výrobní elektřiny stanovené prováděcím právním předpisem ve znění účinném ke dni uvedení výrobní do provozu. Způsob a postup uvedení výrobní elektřiny do provozu stanoví prováděcí právní předpis.

Podle § 8 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie se podpora elektřiny se uskutečňuje formou zelených bonusů na elektřinu nebo výkupních cen.

2. Stanovisko Energetického regulačního úřadu k potřebě licence

Podle stanoviska Energetického regulačního úřadu, které je přílohou příspěvku, se licence podle energetického zákona vyžaduje pouze pro subjekty, které:

- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je výroba elektřiny propojena s přenosovou soustavou nebo s distribuční soustavou, pokud se nejedná o ostrovní systém.
- mají výrobu elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, určené pro vlastní spotřebu zákazníka, pokud je ve stejném odběrném místě připojena jiná výroba elektřiny držitele licence.

V jiných případech není licence na výrobu elektřiny vyžadována. Přestože to zákon nevyžaduje, výrobce elektřiny může požádat ERÚ o udělení licence a být držitelem licence. Rovněž tak novelou energetického zákona nebyla dotčena platnost již vydaných licencí, které jsou podmínkou pro zelený bonus nebo zvýhodněnou výkupní cenu elektřiny.

3. Popis problému

Nelze akceptovat názor uvedený v důvodové zprávě k novele ZDP, neboť provozovatel FVE naplňuje znaky podnikatele ve smyslu § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Výroba elektřiny je samostatnou výdělečnou činností na vlastní účet se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Výjimkou je situace, kdy by poplatník vyráběl elektřinu pouze pro svoji potřebu, ale v takovém případě by neměl z provozu FVE žádný zdanitelný příjem. Tím se tato situace liší např. od myslivosti, kdy příjmy dosažené v souvislosti s výkonem práva myslivosti nejsou příjmy z podnikání, neboť primárním účelem myslivosti není dosahování zisku¹⁶.

Pokud energetický zákon pro provoz FVE nestanoví podmínku licence, pak je nutno vyložit následující možné situace ve vztahu ke způsobu zdanění podle ZDP:

Situace č. 1: Příjem pouze z prodeje silové elektřiny za tržní cenu – jedná se o situace, kdy jediným zdroje příjmu poplatníka z provozu FVE je prodej silové elektřiny za tržní cenu.

Situace č. 2: Příjem ve formě zeleného bonusu a příjem z prodeje silové elektřiny.

Situace č. 3: Příjem z prodeje silové elektřiny za zvýhodněné výkupní ceny.

Situace č. 4: Příjem ve formě příjmu z jiného podnikání, ke které byla využita silová elektřina vyrobená ve FVE. Např. truhlář si na svoji dílnu instaluje FVE a vyrobenou elektřinu používá pro svoji činnost dle živnostenského oprávnění (tzn. ostrovní systém). Přitom může docházet i k tomu, že podnikatel využívá vyrobenou elektřinu k podnikání pouze částečně a zbytek používá pro svoji osobní spotřebu.

Ad Situace č. 1)

¹⁶ Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 56/2010

V tomto případě jde o příjem podle § 10 odst. 1 ZDP, neboť k dosažení tohoto příjmu není potřeba licence ERÚ. Jde sice o podnikání, ale úprava v § 10 odst. 1 ZDP je speciální k § 7 ZDP. Lze také uplatnit osvobození dle § 10 odst. 3 písm. a) ZDP, nicméně příjmy z FVE s výkonem těsně pod 10 kW mohou za rok dosáhnout až 100 tis. Kč.

Pokud připustíme gramatický výklad¹⁷, že všechny příjmy z FVE, u kterých není třeba licence podle energetického zákona, se daní podle § 10 ZDP, pak je třeba vypořádat se s otázkou způsobu uplatnění souvisejících nákladů, zejména s možností uplatňovat daňové odpisy.

Typickou je situace, kdy poplatník v roce 2012 začal na základě licence od ERÚ provozovat FVE o výkonu pod 10 kW s pořizovací hodnotou 400 tis. Kč, přičemž roční příjem z provozu FVE je 20 tis. Kč. Celou pořizovací cenu uhradil poplatník v roce 2012. Příjmy z FVE danil poplatník od r. 2012 jako příjmy dle § 7 ZDP a výdaje uplatnil paušální částkou ve výši 40%.

Výklad, že by v roce 2016 mohl a od roku 2017 musel tento poplatník danit příjmy z prodeje elektřiny dle § 10 ZDP a nemohl by uplatnit související náklady, zejména odpisy (zatímco subjekt s povinnou licencí by příjmy danil podle § 7 ZDP) je nejenom absurdní, ale také neústavní, neboť by tím byl neúměrně a nepředvídatelně zdaněn určitý typ příjmu, přičemž takové zdanění by mělo rdousící efekt. Podle Ústavního soudu¹⁸ porušení práva na rovné zacházení je podmíněno různým zacházením se subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatnění rozdílný přístup.

Ad Situace č. 2)

V tomto případě je nepochybné, že příjem z provozu FVE ve formě zeleného bonusu je podmíněn licencí ERÚ. Proto příjmy z FVE (zelený bonus + prodej silové elektřiny) spadají pod příjmy dle § 7 ZDP.

Vzhledem k tomu, že § 10 ZDP se systematicky týká zdanění příjmů z činností, které nejsou podnikáním, ale provoz FVE podnikání ve smyslu občanského zákoníku je, lze provoz FVE považovat za příjem z výkonu nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, neboť příjem z provozu FVE nelze podřadit pod jiný druh příjmu uvedený v § 7 a ve smyslu energetického zákona jde o podnikání, ke kterému není třeba licence ERÚ. Nezávislým povoláním může být např. činnost rozhodčích¹⁹ nebo činnost profesionálních sportovců²⁰.

Z výše uvedeného plyne, že poplatník, který má příjem ve formě zeleného bonusu, daní tento příjem podle § 7 ZDP a může uplatnit nákladový paušál ve výši 40%. To odpovídá i stavu před nabytím účinnosti novely ZDP.

Ad Situace č. 3)

¹⁷ K použití doslovného jazykového výkladu viz rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1773/07

¹⁸ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 18/15

¹⁹ Závěr koordinačního výboru č. 449/18.03.15 Daňový režim rozhodčích na úrovni výkonnostního fotbalu

²⁰ Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 55/2007

Příjem ve formě zvýhodněné výkupní ceny elektřiny by měl mít z důvodů uvedených výše (Situace č. 2) stejný daňový režim jako v případě příjmu ve formě zeleného bonusu, tzn. daní se jako příjem dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Ad Situace č. 4)

Pokud podstatou příjmu není prodej elektrické energie, ale elektřinu vyrobenou v FVE poplatník použije pro dosažení jiného příjmu, popř. ji použije k soukromé spotřebě, pak v tomto případě nejde vůbec o příjem z provozu FVE a na tuto situaci se § 10 odst. 1 písm. a) ZDP nevztahuje. Protože v tomto případě poplatník z provozu FVE žádný příjem nedosahuje, nepodléhá tato činnost zdanění.

4. Závěr

Předkladatel navrhuje potvrdit následující způsoby zdanění pro jednotlivé situace:

Situace č. 1: Příjem pouze z prodeje silové energie vyrobené ve vlastní výrobě, ke které není vyžadována licence udělovaná ERÚ, jsou příjmem podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP.

Situace č. 2: Příjem ve formě zeleného bonusu a příjem z prodeje silové elektřiny jsou příjmem podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Situace č. 3: Příjem z prodeje silové elektřiny za zvýhodněnou výkupní cenu je příjmem podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.

Situace č. 4: Žádný příjem z provozu FVE není přímo realizován a ZDP se neuplatní.

Podle názoru předkladatele však s ohledem na princip procesní ekonomie vyslovený daňovou správou (v rámci metodiky evidence tržeb) jako jeden ze základních principů daňového procesu lze připustit, že minoritní příjmy²¹ z provozu FVE, které nepřesáhnou 175 tis. Kč ročně a které představují maximálně 49% celkových příjmů poplatníka, lze podřadit pod § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, i když by jinak spadaly pod režim § 7 ZDP (situace č. 2 a č. 3). V těchto případech si tedy poplatník může zvolit, zda příjem související s výrobou elektřiny ve FVE, ke kterému není třeba licence ERÚ, pro účely zdanění podřadí pod § 7 ZDP nebo pod § 10 ZDP. Daňová správa je povinna tuto volbu respektovat, neboť v obou případech způsob zdanění vyplývá z výkladu ZDP.

²¹ K pojmu „minoritní činnost“ viz Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Metodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 22.3.2017

Daň z příjmů

496/22.03.17 Osvobození od daně z příjmů z úplatného převodu cenného papíru zahraničního subjektu

Předkládá: Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce, číslo osv. 2399

1. Popis problematiky

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit pravidla pro určení, zda cenné papíry (a zaknihované cenné papíry) vydávané osobami podle zahraničních právních předpisů lze pro účely aplikace ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) a x) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“) považovat za cenné papíry (a zaknihované cenné papíry).

2. Daňové dopady

2.1. Úplatný převod cenného papíru

Dle ust. § 4 odst. 1 písm. w) ZDP: „*Od daně se osvobozuje [...] příjmy z úplatného převodu cenných papírů a příjmy z podílů připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč.*“

Dle ust. § 4 odst. 1 písm. x) ZDP: „*Od daně se osvobozuje [...] příjem z úplatného převodu cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto cenného papíru při jeho úplatném převodu dobu 3 let. [...] jedná-li se o kmenový list, činí doba místo 3 let 5 let,*“

Pokud podíl v obchodní korporaci není představován cenným papírem (nebo zaknihovaným cenným papírem), aplikuje se bez dalšího ust. § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, které stanoví, že „*Od daně se osvobozuje [...] příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let.*“

Kritériem pro rozlišení mezi výše uvedenými ustanoveními ZDP je tedy předmět úplatného převodu, tj. zda se jedná o cenný papír či podíl v obchodní korporaci.

2.1.1. Úplatný převod zahraničního cenného papíru

Problematická však může být aplikace příslušných ustanovení ZDP v případě, že se jedná o převod cenného papíru a/nebo podílu v obchodní korporaci za situace, kdy je tento cenný papír a/nebo podíl v obchodní korporaci vydán zahraničním subjektem, který je upraven zahraničním právním řádem. Je zřejmé, že cenný papír a/nebo podíl v obchodní korporaci vykazuje v každé jednotlivé zahraniční právní úpravě svá vlastní specifika, která se mnohdy liší od české právní úpravy cenných papírů a/nebo podílů v obchodní korporaci.

Jednotlivá ustanovení ZDP jsou primárně formulována tak, aby odpovídala institutům českého soukromého práva.²² Daním z příjmů však nezřídka podléhají i daňové subjekty, fyzické osoby se zahraničním občanstvím, právnické osoby založené podle zahraničního práva, stejně jako příjmy z právních vztahů, které se řídí jiným než českým soukromým právem. ZDP na tento fakt reaguje kasuisticky např. explicitními pravidly pro plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu²³, povinné zahraniční pojištění stejného druhu²⁴, srovnatelný zahraniční investiční fond²⁵, zahraniční položky obdobného charakteru jako rezervy a opravné položky²⁶, zahraniční položky obdobného charakteru jako odpisy²⁷ a odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů²⁸. V textu ZDP, stejně jako v judikatuře však absentuje komplexní přístup k aplikaci ZDP na právní vztahy, které se řídí zahraničním právem. Jako jediný současný podpůrný materiál lze jmenovat pouze příspěvek KV 421/26.02.14 ze dne 23. 4. 2014 ve věci výkladu pojmu svěřenský fond ve vztahu k zahraničním srovnatelným jednotkám. V rámci jeho závěrů byl ze strany GFR obecně přijat závěr, že je-li zahraniční obdoba svěřenského fondu *“[...] poplatníkem daně z příjmů právnických osob ve smyslu ustanovení § 17 odst. 1 písm. g) ZDP, a jsou srovnatelné jak z hlediska soukromoprávního, tak i z hlediska daňového se svěřenským fondem založeným podle občanského zákoníku, použije se pro ně daňová úprava pro svěřenské fondy platná od 1. 1. 2014, pokud zákon výslovně neomezuje platnost ustanovení jen na svěřenské fondy podle občanského zákoníku (tj. v § 17 odst. 1, písm. f) ZDP). Platí tedy i závěr bodu 2.4.“*

Jsme proto přesvědčení, že právní vztahy, které se řídí zahraničním právem, je nutné pro účely aplikace ZDP vždy podřadit pod ustanovení ZDP, které upravuje srovnatelnou civilně právní formu.

Jinými slovy, ustanovení ZDP vztahující se na cenné papíry (případně zaknihované cenné papíry) je třeba aplikovat i na zahraniční právní vztahy, které jsou srovnatelné s cennými papíry (případně zaknihované cenné papíry) dle české civilní úpravy. Srovnatelnost je pak třeba hodnotit z hlediska naplnění definičních znaků cenného papíru (případně zaknihovaného cenného papíru) dle české civilní úpravy.

Nad výše uvedené je nezbytné upozornit, že kritériem pro aplikaci příslušných ustanovení ZDP není, jak se v praxi často zjednodušeně příslušná ustanovení ZDP vykládají, rozlišení, zda se jedná o zahraniční obdobu české společnosti s ručením omezeným pro případ aplikace ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) ZDP nebo zda se jedná o zahraniční obdobu české akciové společnosti pro případ aplikace ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) nebo x) ZDP. Skutečnost, že zahraniční subjekt vykazuje definiční znaky české akciové společnosti, a který disponuje cennými papíry, jež jsou

²² Proto bylo například přijetí NOZ doprovázeno rozsáhlou novelou ZDP ve formě zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

²³ Ust. § 4 odst. 1 písm. h) ZDP.

²⁴ Ust. § 6 odst. 12 ZDP.

²⁵ Ust. § 17b odst. 1 písm. d) ZDP.

²⁶ Ust. § 23a odst. 5 a 23c odst. 8 písm. a) a c) ZDP.

²⁷ Ust. § 27 písm. i) ZDP.

²⁸ Ust. § 38 f odst. 3 ZDP.

obdobou těch českých, není pro správnou aplikaci příslušných ustanovení rozhodný. Jediným rozlišujícím kritériem podle ZDP je skutečnost, zda se jedná o cenný papír či nikoliv.

Dílčí závěr č. 1

Pro aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) na jedné straně či písm. w) nebo x) ZDP na druhé straně je nezbytné určit, zda cenný papír a/nebo podíl v obchodní korporaci zahraničního subjektu má definiční znaky odpovídající cennému papíru dle českých právních předpisů. Posouzení, zda daná zahraniční společnost je svojí právní charakteristikou bližší české společnosti s ručením omezeným nebo české akciové společnosti, naopak není pro tento účel relevantní.

2.2. Cenný papír zahraničního subjektu

Aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) nebo x) ZDP na cenné papíry (či zaknihované cenné papíry) emitované dle českých právních předpisů lze považovat za bezproblémovou. Cílem následující části je odpovědět na otázku, jaká formální a/nebo hmotněprávní kritéria musí cenný papír (či zaknihovaný cenný papír) emitovaný dle zahraničních právních předpisů splňovat, aby se na tento zahraniční cenný papír (či zaknihovaný cenný papír) aplikovalo osvobození od daně příjmů dle § 4 odst. 1 písm. w) nebo x) ZDP.

2.2.1. Listinný cenný papír

Cenný papír je v rámci českého právního řádu definován v ustanovení § 514 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále též „OZ“) takto: „*Cenný papír je listina, se kterou je právo spojeno takovým způsobem, že je po vydání cenného papíru nelze bez této listiny uplatnit ani převést.*“ Dále ustanovení § 518 odst. 1 OZ stanoví, že „*Cenný papír může mít formu cenného papíru na doručitele, na řad, nebo na jméno.*“

Definičními znaky listinného cenného papíru dle české právní úpravy jsou: (i) cenný papír musí být v listinné podobě a (ii) s touto listinou je spojeno určité právo, které nelze bez této listiny uplatit ani převést.

Dílčí závěr č. 2

Pro aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) nebo x) ZDP musí příslušný cenný papír v listinné formě splňovat kritéria českého cenného papíru dle § 514 OZ: (i) listinná forma cenného papíru a (ii) skutečnost, že s touto listinou je spojeno určité právo, které nelze bez této listiny uplatit ani převést.

2.2.2. Zaknihovaný cenný papír

Zaknihovaný cenný papír je definován v ustanovení § 525 odst. 1 OZ takto: „*Je-li cenný papír nahrazen zápisem do příslušné evidence a nelze-li jej převést jinak, než změnou zápisu v této evidenci, jedná se o zaknihovaný cenný papír.*“

Definičními znaky zaknihovaného cenného papíru tak dle českého právního řádu jsou: (i) (listinný) cenný papír je nahrazen zápisem, který má konstitutivní povahu, do

příslušné evidence, a (ii) skutečnost, že převod zaknihovaného cenného papíru lze realizovat pouze změnou zápisu ve výše uvedené evidenci.

Pro vyloučení pochybností uvádíme, že definičním znakem českého zaknihovaného cenného papíru není samotný formální způsob zaknihování příslušného zaknihovaného cenného papíru, ale pouze skutečnost, že je zapsán v určité evidenci, která dle teorie může mít trojí podobu, a to evidence (i) jednočládková decentralizovaná, (ii) jednočládková centralizovaná, a (iii) vícečládková decentralizovaná. Jednočládková decentralizovaná evidence je založena na principu spočívající v tom, že „v rámci jedné emise cenných papírů existuje pouze jedna evidence těchto cenných papírů a jen jedna osoba, která tuto evidenci vede.“²⁹ To se však netýká jiných emisí jiných emitentů zaknihovaných cenných papírů, v důsledku čehož „v daném státě existuje často velmi široká paleta různých evidencí těchto cenných papírů.“³⁰ Příkladem jednočládkové decentralizované evidence může být situace, kdy evidenci cenných papírů vede přímo jejich emitent. V případě jednočládkové centralizované evidence existuje vždy jen jeden subjekt, který vede celostátně centralizovanou evidenci o celé emisi cenných papírů.³¹ Vícečládková decentralizovaná evidence cenných papírů se od evidence jednočládkové liší tím, že „evidenci jedné emise cenných papírů zásadně nevede pouze jeden subjekt, nýbrž subjektů více.“³²

Skutečnost, že zahraniční cenný papír je zaknihován v jiné formě evidence, než vícečládkové decentralizované, což je druh evidence využívané v České republice, neodůvodňuje závěr, že se zahraniční cenný papír čistě z tohoto důvodu nepovažuje za cenných papírů pro účely ZDP.

Dílčí závěr č. 3

Pro aplikaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) a x) ZDP musí pro účely osvobození od daně z příjmů z úplatného převodu zaknihovaného cenného papíru zahraničního subjektu příslušný zahraniční zaknihovaný cenný papír splňovat dvě definiční kritéria českého zaknihovaného cenného papíru dle § 525 odst. 1 OZ. Prvním kritériem je skutečnost, že příslušný zahraniční zaknihovaný cenný papír musí být nahrazen zápisem v určité evidenci a tento zápis musí mít konstitutivní povahu. Druhým kritériem je skutečnost, že převod příslušného zahraničního zaknihovaného cenného papíru lze realizovat změnou zápisu ve zmíněné evidenci. Evidence cenných papírů dle zahraničních právních předpisů může být (i) jednočládková decentralizovaná, (ii) jednočládková centralizovaná nebo (iii) vícečládková decentralizovaná.

2.3. Kmenový list

Pro finální posouzení, zda se aplikuje tříletá nebo pětiletá doba držby, je nutné posoudit i otázku, zda lze daný zahraniční cenný papír považovat za obdobu kmenového listu ve smyslu poslední věty v § 4 odst. 1 písm. x) ZDP.

²⁹ Švestka, J.; Dvořák, J.; Fiala, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář. Svazek I.* Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014, str. 1247.

³⁰ Tamtéž, str. 1248.

³¹ Tamtéž, str. 1248.

³² Tamtéž, str. 1248.

Kmenový list je podle § 137 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“) cenným papírem nahrazujícím obchodní podíl ve společnosti s ručením omezením. Za definiční znaky kmenového listu lze považovat (i) právní formu emitenta - společnost s ručením omezeným či zahraniční obdoba a (ii) možnost volby, zda podíl bude vtělen do cenného papíru či nikoliv.

Dílčí závěr č. 4

Pro aplikaci ustanovení poslední věty § 4 odst. 1 písm. x) ZDP musí zahraniční cenný papír splňovat následující definiční znaky kmenového listu: (i) právní formu emitenta - společnost s ručením omezeným či zahraniční obdoba a (ii) možnost volby, zda podíl bude vtělen do cenného papíru či nikoliv.

Stanovisko GŘ:

Souhlas s předkladateli s tím, že doplňujeme dílčí závěr č. 4 o další definiční znaky, které jsou obsaženy v ZOK (§ 137), a to je:

- převoditelnost podílu, který je zaměněn za kmenový list, nesmí být omezena nebo podmíněna,**
- kmenový list nemůže být veřejně nabízen nebo přijat k obchodování na evropském regulovaném trhu ani na jiném veřejném trhu**
- kmenový list je cenný papír na řad, nelze jej vydat jako zaknihovaný cenný papír.**

Ze závěrů uvedených v příspěvku vyplývá, že co se týče aplikace zákonných ustanovení týkajících se cenných papírů i na cenné papíry vydávané v zahraničí dle zahraniční legislativy, tak platí, že pokud zahraniční cenné papíry jsou obdobou cenných papírů definovaných v české legislativě lze na ně aplikovat příslušné ustanovení ZDP, a to za stejných podmínek, které platí pro zacházení s cennými papíry vydanými dle českých právních předpisů.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

497/22.03.17 Daňová uznatelnost daně sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Předkládají: JUDr. Stanislav Machek, daňový poradce, č. osvědčení 3989
Mgr. Martin Švalbach, M.A., LL.M., daňový poradce, č. osvědčení 1877
Ing. Luděk Vacík, daňový poradce, č. osvědčení 2266
Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osvědčení 4503
Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osvědčení 2986

1. ÚVOD

V praxi nejsou sjednoceny názory na daňovou uznatelnost daně sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tento příspěvek má za cíl sjednotit odborné názory tím způsobem, že výše uvedené náklady lze považovat za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za podmínek dále uvedených.

2. POPIS SITUACE

V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), je možné uplatnit jako daňově uznatelný náklad daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, a to pouze v rozsahu, v jakém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP.

V praxi se často stává, že zahraniční plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka (českého daňového rezidenta) srazí daň z příjmů vyšší, než umožňuje příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění, např. z následujících důvodů:

- Poplatník nedoloží splnění podmínek pro uplatnění nároku na uplatnění výhod ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
- Země zdroje příjmů uplatňuje refundační systém, tzn. uplatní sazbu dle vnitrostátního zákona a daň se vrací až na základě žádosti podané poplatníkem.

Mnohdy však administrativní náklady spojené s doložením podmínek pro aplikaci sazby dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo s podáním žádosti o vrácení daně značně převyšují výhodu plynoucí z nižší sazby dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Zejména tomu bývá v případech, kdy poplatník přijímá velká množství plateb v nižších hodnotách.

Ekonomicky racionálně se chovající poplatník je objektivně nucen upustit v mnoha případech od administrativních procedur, tudíž mu vznikne účetní náklad z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí, která nebyla započtena. Spornou otázkou zůstává, zda tento účetní náklad je možné považovat za daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Předkladatelé se setkali v praxi s výkladem, že za náklad, který je možné považovat za daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, lze považovat daň z příjmů sraženou v zahraničí pouze do výše umožněné příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Domnívají se však, že tento názor není správný z níže uvedených důvodů.

3. PRÁVNÍ POSOUZENÍ

Při posuzování daňové uznatelnosti daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly analyzovány níže uvedené oblasti.

3.1 Jazykový výklad

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP používá terminologii "*... Daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f [ZDP]...*". Izolovaným gramatickým výkladem lze identifikovat dvě podmínky, které musí být splněny pro možnost zahrnout daň zaplacenou v zahraničí do daňově uznatelných výdajů (nákladů):

- a) musí se jednat o daň, jež byla uhrazena v souvislosti s příjmem, který se *expressis verbis* zahrnuje do základu daně a
- b) musí se jednat o daň, jež nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.

Z hlediska lexikálního výkladu pro tento příspěvek významného slovního spojení "*...v rozsahu, v němž nebyla započtena...*", lze konstatovat, že uvedené sousloví je videm dokonavým, nekondicionálním. Gramatickým výkladem, lze tedy dospět k závěru, že dané sousloví je možné interpretovat tak, že jakákoliv nezapočtená daň za předpokladu splnění podmínky uvedené v a) je připuštěna jako uznatelný náklad.

Nicméně jak vícekrát připomněl Nejvyšší správní soud v odkazu na názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 33/97, je "*...naprosto neudržitelným momentem používání práva [...] aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity...."*

Pro potvrzení daňové uznatelnosti nákladu vzniklého z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí je tedy třeba zabývat se i dalšími výkladovými metodami.

3.2 Historický výklad

Historický výklad hledá smysl právní úpravy v době, kdy zákonodárce danou právní úpravu přijímal. Při historickém výkladu nabývá zvláštní význam analýza dokumentů, které vznik normy provázely, v českých podmínkách zejména důvodové zprávy.

Zákon č. 323/1993 Sb.

Klíčové slovní spojení uvedené v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP "...*pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku...*" bylo do ZDP včleněno novelou č. 323/1993 Sb. s účinností od 1. ledna 1994. Jedná se tudíž již o poměrně letité ustanovení, ke kterému se obtížně dohledávají související dokumenty, které vznik normy provázely³³. Výše uvedené slovní spojení bylo do novely ZDP zařazeno až v rámci pozměňovacích návrhů a důvodová zpráva k němu tudíž žádné informace neuvádí. V rámci následujících novelizací ZDP docházelo pouze k formálním změnám, nicméně bez jakékoliv detailnějšího rozvedení v důvodové zprávě.

Zákon č. 492/2000 Sb.

Další novelizací ZDP významnou z hlediska analyzovaného problému je zákon č. 492/1992 Sb. Až do účinnosti této novely (tj. do 31. prosince 2000) umožňoval § 38f ZDP odečíst (započíst) daň zaplacenou v zahraničí nejen ve vztahu ke státům, se kterými Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ale i ve vztahu k bezsmluvním státům. S účinností od 1. ledna 2001 omezila tato novela možnost vyloučit mezinárodní dvojí zdanění pouze ve vztahu k státům, se kterými Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

V důvodové zprávě k zákonu č. 492/1992 Sb. je k novelizovanému § 38f ZDP mj. uvedeno: "...*Umožňuje se dále uplatnit v základu daně jako výdaj (náklad) veškerou daň zaplacenou v zahraničí, převyšující započtenou daň.*"

Dle našeho názoru z důvodové zprávy vyplývá, že jakákoliv daň z příjmů sražená v zahraničí, která nebyla započtena proti celosvětové daňové povinnosti v České republice, je daňově uznatelným nákladem. Historický výklad tak blíže napomáhá při výkladu analyzovaného ustanovení, přičemž potvrzuje závěr o daňové uznatelnosti nákladu z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí.

3.3 Teleologický výklad

Teleologický výklad zákona nebo jeho ustanovení lze, zjednodušeně řečeno, chápat jako výklad orientující se na hledání účelu právní normy.

Na tomto místě je vhodné připomenout, že již samotné uplatnění daně z příjmů sražené v zahraničí jako daňově uznatelného nákladu je pro poplatníka podstatně méně výhodné oproti případné 100% úspoře při provedení zápočtu přímo proti daňové povinnosti, protože pozitivní dopad na vlastní daňovou povinnost je pouze 19% z uplatněného nákladu (při aktuálně účinné sazbě daně). Poplatník daně je tedy z obecného hlediska primárně motivován daň sraženou v souladu s uzavřenou

³³ V rámci analýzy příslušných zdrojů právních informací byly ověřovány možné podklady i s Kanceláří Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR

smlouvou o zamezení dvojímu zdanění započíst proti dani hrazené ve státě své daňové rezidence (tj. ČR). Není-li přitom pro poplatníka ekonomicky výhodné zápočet provést, neboť je například nákladné získat potvrzení o dani zaplacené v zahraničí, neměl by být tento poplatník diskriminován dikcí zákona.

In genere přitom daň zaplacená v zahraničí, která nebyla započtena na tuzemskou daňovou povinnost, zpravidla byla vynaložena k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť vznikla v důsledku příjmů realizovaných v zahraničí například dodáním zboží či poskytnutím služeb, a to bez ohledu na to, zda se poplatník rozhodne či nerozhodne daň započíst. Jedná se tedy o výdaj (náklad), který poplatník kalkuluje při sjednávání ceny obdobně jako např. výdaje (náklady) na přepravu zboží, jejichž uznatelnost ZDP nelimituje.

Lze soudit, že záměrem zákonodárce bylo zmírnit negativní důsledky nezapočtení daně tím způsobem, že bude umožněno uplatnit daň z příjmů sraženou v zahraničí alespoň jako daňově uznatelný náklad. Na výslovné uvedení ustanovení § 24 odst 2 písm. ch) ZDP v demonstrativním výčtu § 24 ZDP lze přitom z hlediska účelu normy nahlížet následovně.

Ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP zákonodárce dává poplatníkovi možnost zmírnit negativní dopady plynoucí z nemožnosti započíst daň z příjmů sraženou v zahraničí alespoň tím, že ji umožní v rozsahu, v jakém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku, uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Obsažením současné dikce § 24 odst. 2 písm. ch) v § 24 odst. 2 ZDP přitom mohl zákonodárce v souladu s principem právní jistoty deklarovat jednak, že tento typ daně z příjmů zaplacené dle zahraničních právních předpisů je daňově uznatelný bez dalšího a je na něj nahlíženo odlišně od běžné daně z příjmů právnických osob, a dále že tento typ nákladu je možné zahrnout do uznatelných nákladů v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tento náklad v souladu s účetní zásadou věcné a časové souvislosti byl zaúčtován (viz explicitní uvedení poslední věty v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP).

Podpůrně lze přitom rovněž uvést, že z hlediska logiky ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, mohlo být taktéž účelem zamezit posouzení nákladu jako daňově uznatelného v situaci, kdy daň zaplacená v zahraničí již byla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku tj. zabránit dvojímu uplatnění téhož nákladu. Z důvodu zmíněné absence jakékoliv výkladové pomůcky však nelze jednoznačně dovodit účel a smysl právní normy, a to ani z jiného ustanovení ZDP³⁴, jakkoliv dále omezovat daňovou uznatelnost nákladu z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Naopak lze mít za to, že pokud by účelem normy mělo být omezení daňové uznatelnosti mimo případy daně z příjmů sražené nad rámec stanovený smlouvou o zamezení dvojího zdanění, volil by pravděpodobně zákonodárce terminologii např. *"...v rozsahu, v němž nemohla být započtena..."*, popř. *"...v rozsahu, v němž by nemohla být započtena ani při doložení podmínek..."* apod. namísto uvedení *"...v rozsahu, v němž nebyla započtena..."*.

³⁴ zejména § 25 odst. 1 písm. s) ZDP

Teleologický výklad z pohledu znalého adresáta právní normy tak vede k závěru, že náklad z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění spadá pod ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Vzniklý náklad je tudíž daňově uznatelný.

3.4 Ostatní metody výkladu

Pro úplnost lze uvést, že pro účely tohoto příspěvku byly zvažovány i další metody výkladu (zejména výklad systematický a komparativní), avšak jejich užití nijak dále nevyjasňuje uvedenou problematiku.

4. ROZDÍLNÉ ZACHÁZENÍ PŘI UPLATNĚNÍ ZAPLACENÉ DANĚ

V Pokynu GFŘ D-22³⁵ je uvedeno, že daní z příjmů zaplacenou v zahraničí se pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP rozumí také daň z příjmů zaplacená ve státě, se kterým nemá ČR v účinnosti smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Domníváme se, že pokud Pokyn GFŘ D-22 považuje náklad z titulu daně zaplacené v bezesmluvním státě za daňově uznatelný, tím spíše by režim daní zaplacených ve smluvním státě pro českého daňového rezidenta neměl být méně výhodný než režim daní zaplacených v bezesmluvním státě, a mělo by se analyzovaném případě jednat o daňově uznatelný náklad.

V souladu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DR“) má správce daně povinnost postupovat tím způsobem, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Každý případ v sobě nese svou jedinečnost a jeho řešení vychází ze zcela konkrétních skutkových okolností, nicméně mnohdy mezi nimi lze nalézt mnoho společných rysů. V analyzovaném případě by tak dle našeho názoru měl být režim daní zaplacených ve smluvním státě pro českého daňového rezidenta z hlediska daňové uznatelnosti shodný jako režim daní zaplacených v bezesmluvním státě. Tím je zároveň naplněn princip rovnosti.

5. NÁZORY PROTI DAŇOVÉ UZNATELNOSTI

Předkladatelé by se dále chtěli vypořádat s názory, ze kterých by údajně měla vyplývat daňová neuznatelnost nákladu z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

5.1 Sražená daň jako odpis pohledávky

Jeden z argumentů užívaných proti daňové uznatelnosti spočívá v tvrzení, že tento náklad je vlastně odpisem pohledávky za finančním úřadem, tudíž tento náklad nesplňuje podmínky uvedené v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a je daňově neuznatelný.

S tímto nelze souhlasit zejména z následujících důvodů:

³⁵ Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- Argument o odpisu pohledávky by bylo možno použít i např. na daň z příjmů sraženou do limitu dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kdy sice poplatník splnil podmínky (doložil rezidenci apod.), ale vykázal ztrátu. V tomto případě by se izolovaným výkladem muselo rovněž dospět k závěru, že se jedná také o odpis pohledávky a i tato sražená daň z příjmů by musela být daňově uznatelná. I zde by nebyly splněny podmínky § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.
- Speciální charakter nákladu z titulu daně sražené z příjmů v zahraničí jako daně a poplatku (a ne odpisu pohledávky) vyjadřuje i skutečnost, že původně vznikl vůči jinému (tj. zahraničnímu) správci daně, ale je vypořádáván/započítáván vůči daňové povinnosti za českým správcem daně.
- Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP cílí pouze na soukromoprávní pohledávky a ne pohledávky veřejnoprávní. Pohledávku z titulu sražené daně z příjmů v zahraničí nelze např. postoupit apod.
- Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP by v takovém případě bylo speciální úpravou vůči § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a mělo by přednost při aplikaci.
- Případný náklad z titulu daně sražené z příjmů v zahraničí se účtuje (zpravidla) na účet č. 538, tj. v účtové skupině "Daně a poplatky". Náklad vzniklý z odpisu pohledávek se účtuje na účet č. 546, tj. v účtové skupině "Jiné provozní náklady". Z tohoto je evidentní, že se jedná o naprosto odlišné typy nákladů, navíc i v odlišných účetních skupinách.

5.2 Sražená daň z příjmů jako nevyhnutelný náklad

Předkladatelé zaznamenali rovněž argumentaci, že se jedná o náklad, který není nevyhnutelný (nutný) v tom smyslu, že poplatník má možnost splnit podmínky pro aplikaci nižší sazby dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění a tento náklad by vůbec nemusel vzniknout. Protože poplatník může ovlivnit vznik tohoto nákladu, jedná se z tohoto důvodu o daňově uznatelný náklad.

Každý ekonomicky racionálně uvažující subjekt zvažuje vždy výhody vyplývající z možných variant. Pokud se subjekt rozhodne nezapočíst sraženou daň z příjmů z důvodu např. administrativních nákladů převyšujících očekávaný benefit, činí tak proto, že je to pro něj ekonomicky výhodnější a jako řádný hospodář volí cestu minimalizace nákladů. Snižováním administrativních nákladů se rovněž maximalizuje základ daně z příjmů právnických osob a tedy i daň z příjmů právnických osob.

Nelze tak přisvědčit ani tomuto argumentu, protože z pohledu poplatníka se jedná o ekonomicky racionální chování, které by správce daně neměl daňově postihovat.

6. ZÁVĚR

Náklad vzniklý z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění je daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

7. NÁVRH OPATŘENÍ

Po projednání na Koordinačním výboru příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství obvyklým způsobem publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 22.3.2017

Bod 2.1. s rozparem v bodech 2.1.2.1.2 a 2.1.2.1.3

Bod 2.2. za fyzické osoby – souhlas se závěry předkladatele
za právnické osoby - nesouhlas se závěry předkladatele

Daň z příjmů

498/22.03.17 Osvobození úroků z přeplatků zaviněných správcem daně a otázka případného zdanění náhrady škody požadované po státu

Předkládá: Ing. Eva Veselá, daňový poradce č. osv. 1566
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

1. Úvod

Předmětem příspěvku je vyjasnění výkladu § 19 odst. 1 písm. n) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), který se zabývá osvobozením příjmů z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně v souvislosti s odkazem na poznámku pod čarou.

V druhé části bychom se chtěli zabývat otázkou zdanění náhrady škody dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti státu za škodu způsobenou rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (OdpŠK) a obdobných plnění dle DŘ.

2.1. Zdanění úroků z přeplatků zaviněných správcem daně - popis problematiky

Znění §19 odst. 1 písm. n) ZDP včetně poznámek pod čarou je následující:

§19

(1) Od daně jsou osvobozeny

n) příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně ⁴⁹⁾ a z úroků z přeplatků zaviněných orgánem sociálního zabezpečení, ⁵⁰⁾

49) § 64 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

50) § 17 odst. 3 zákona ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

Problematickou částí v chápání předpisu je poznámka pod čarou č. 49), která zní: „§ 64 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.“ Poznámka se odkazuje na právní předpis, který již neplatí (Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) pozbyl účinnosti dne 31. 12. 2010) a byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Tato skutečnost by mohla být základem nejasností při výkladu rozsahu či podstaty osvobození od daně úroků z přeplatků zaviněných správcem daně, neboť by v krajním případě mohla být zpochybněna platnost předpisu §19 odst. 1 písm. n) ZDP z důvodu navázání na již neplatný právní předpis pomocí poznámky pod čarou. Samotné znění § 64 odst. 6 ZSDP je následující:

"...(6) Zavínil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z

přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda, způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně,26) byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč....".

V souvislosti s nejasnostmi spojenými s významem poznámek pod čarou připojených k platným předpisům je možné přihlédnout k dosud uzavřené judikatuře, např.

Nález Ústavního soudu II.ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999:

"...Poznámky pod čarou či vysvětlivky nejsou normativní, přesněji závaznou součástí pravidla chování (např. nálezy ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu ČR, sv. 1, č. 25, sv. 4, č. 83, sv. 6, č. 105-109). Proto stejně jako jiné části právního předpisu, jejichž posláním je zlepšit přehlednost předpisu a orientaci v právním řádu (nadpis právního předpisu, označení částí, hlav, dílů, oddílů, paragrafů), jsou i poznámky pod čarou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování. Pokud právní předpis nehodlá stanovit takové pravidlo přímo, musí odkázat na jiný předpis nebo jinou formu vyjádření pravidel chování (obvyčej, smlouva, morální pravidla, cizí právní předpis atd.)....".

Nález ÚS I. ÚS 22/99 ze dne 2.2.2000:

„Ústavní soud se ve své ustálené judikatuře řídí důsledně pravidlem, že to, co je uvedeno v poznámce pod čarou, nemá závaznou povahu a není pravidlem chování subjektů uvedených "nahore nad čarou" ve vlastním textu právního předpisu (viz nálezy ve Sbírce nálezů a usnesení ÚS ČR, sv. 1, č. 25, sv. 4, č. 83, sv. 6 č. 105 - 109). Text poznámky pod čarou proto nemůže odůvodnit rozšiřující výklad § 20 odst. 6 písm. g) cit. zákona ve prospěch státu a restriktivní výklad v neprospěch stěžovatele v případě zcela jednoznačně formulovaných pojmů v projednávané věci.“ ... „Posláním poznámek pod čarou či vysvětlivek je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu formou legislativní pomůcky, která z povahy věci nemůže stanovit závazná pravidla chování nebo pravidla pro interpretaci daného ustanovení.“ ... „Pokud vzniknou při použití této legislativní techniky interpretační problémy, je nutno postupovat tak, že rozhodující a závazné je pouze vlastní pravidlo chování, nikoli to, co je obsahem poznámky pod čarou.“

Jako další argument je možné použít odkaz na obdobnou úpravu osvobození těchto úroků u fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. y) ZDP, kde odkaz pod čarou na § 64

odst. 6 ZSDP již není uveden. Je tedy zřejmé, že odkaz pod čarou v § 19 odst. 1 písm. n) ZDP na § 64 odst. 6 ZSDP není relevantní.

Z tohoto hlediska je tedy nutné vyjít z toho, že dle § 19 odst. 1 písm. n) ZDP budou osvobozeny úroky z přeplatků zaviněných správcem daně přiznané dle DŘ.

V této souvislosti uvádíme, že ustanovení § 19 odst. 1 písm. n) ZDP bylo do zákona o daních z příjmů vloženo novelou č. 149/1995 Sb. V důvodové zprávě se k tomuto bodu uvádí (pro účely tohoto příspěvku je důležitá část podržena):

„Úrok, který je při splnění podmínek v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků povinen zaplatit poplatníkovi správce daně (finanční úřad) nebo za podmínek stanovených v zákoně o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti orgán správy sociálního zabezpečení, je svou podstatou určitým opatřením ve prospěch poplatníka na úkor státního rozpočtu a docházelo by k paradoxní situaci, že by byl povinen částku takového úroku uvést jako příjem ke zdanění. Účelem navrhovaného opatření je tedy zabránit takovým nesrovnalostem.“

Z této důvodové zprávy jednoznačně vyplývá cíl předmětné úpravy. To je co, resp., které úroky mají být osvobozeny od daně.

Je pak ale otázkou, které úroky přiznané dle DŘ budou dle uvedeného ustanovení osvobozeny od daně, a to ať již na základě § 19 odst. 1 písm. n) ZDP nebo na základě § 4 odst. 1 písm. y) ZDP. Dále vycházíme i z historického a **teleologického výkladu dané úpravy, právě i s využitím výše citované důvodové zprávy**, to je z toho, co bylo cílem zákonodárce při zakotvení daného osvobození do ZDP. Budou tedy dle našeho názoru osvobozeny tyto úroky přiznávané dle DŘ:

-Dle našeho názoru se bude jednoznačně jednat o úroky dle § 254 odst. 1 a 2 DŘ. Domníváme se však, že by měly být osvobozeny i následující úroky, které mají stejný charakter jako úroky dle § 64 odst. 6 ZSDP (viz. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. přílohy. Praha. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1754 s., 1756 a s.1760).

-Úrok dle § 254a DŘ

-Úrok přiznávaný v souladu s judikaturou Kordárna 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25.9.2014 + NSS 7 Aps 3/2013-47 ze dne 5.11.2014 - opravné usnesení) a Kozovber (SD EU C-120/15 ze dne 21.10.2015)

-Úrok dle § 155 odst. 5 DŘ

2.1.2 Závěr k bodu 2.1.

2.1.2.1. Předkladatelé se domnívají, že poznámka pod čarou v § 19 odst. 1 písm. n) ZDP odkazující na již neplatný právní předpis, je opomenutím zákonodárce a neměla by zpochybnit podstatu příslušného odstavce zákona, jenž míří na spravedlivé odškodnění daňového subjektu z důvodu poškození ze strany správce daně. To

znamená, že na základě úpravy § 19 odst. 1 písm. n) ZDP jsou od účinnosti DŘ osvobozeny úroky dle DŘ.

Stanovisko GFŘ:

Pro úplnost lze uvést, že Legislativní pravidla vlády naprosto jednoznačně odlišují pojmy odkaz a poznámka pod čarou. Funkce poznámky pod čarou je poskytovat informaci (a usnadnit pochopení) o související úpravě a zároveň je tím dáváno najevo, že takováto poznámka není součástí právního předpisu. Názor, že vysvětlivka (poznámka pod čarou) není součástí právního předpisu, a tudíž nemůže zakládat jako svůj důsledek právní nerovnost, vyslovil opakovaně Ústavní soud ČR.

Podle čl. 55 odst. 5 Legislativních pravidel vlády se text v poznámkách pod čarou samostatně zpravidla novelizuje. Lze však v rámci novely daného ustanovení právního předpisu poznámku pod čarou vypustit, anebo novou poznámku doplnit. Dosud k novelizaci § 19 odst. 1 písm. n) ZDP nedošlo. Pokud bude toto ustanovení v budoucnu novelizováno, dojde k vypuštění neaktuální poznámek pod čarou.

U FO (§ 4 odst. 1 písm. y) ZDP) i PO (§ 19 odst. 1 písm. n) ZDP) pak budou osvobozeny následující úroky přiznávané poplatníkovi dle DŘ.

2.1.2.1.1. Úroky dle § 254 odst. 1 a 2 DŘ.

2.1.2.1.2. Úrok dle § 254a DŘ

2.1.2.1.3. Úrok přiznávaný v souladu s judikaturou Kordárna a Kovozber

2.1.2.1.4. Úrok dle § 155 odst. 5 DŘ

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Vydeme-li z textu § 19 odst. 1 písm. n) ZDP, je zřejmé, že ne všechny úroky z přeplatků, které správce daně daňovému subjektu přizná, budou mít charakter úroků ze „zaviněných“ přeplatků. Jestliže zkoumáme zavinění, je nutné vyjít z obsahu této právní kategorie. Rozlišují se dvě formy: úmysl (přímý, nepřímý) a nedbalost (vědomá, nevědomá). V tomto smyslu může ke vzniku přeplatku „zaviněného“ správcem daně dojít jen tehdy, jestliže ze strany správce daně, byť jen z nedbalosti, došlo k vybrání daně ve vyšší částce, než představovala částka daně ve správné výši, nebo k vrácení již existujícího vratitelného přeplatku po zákonné lhůtě. To jsou klasické případy, kdy dochází k pozdnímu vrácení vratitelného přeplatku (§ 105 ZDPH, § 155 DŘ, § 254 DŘ, kde lze zavinění správce daně dovodit, neboť pozdnímu vrácení předcházelo určité pochybení správce daně (byť někdy jen v rovině odlišného výkladu nejednoznačné právní normy). Jde proto o případy, kdy je zřejmé, že se jedná o úroky kompenzující pochybení zaviněné správce daně, tedy úroky sankčního charakteru. Pojem „zavinění správce daně“ je v tomto směru chápán ve shodě s tím, jak je interpretován Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 1. 2007 sp. zn. 7 Afs 140/2005 – 55, tedy že „...Termín zavinění v kontextu

ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je proto potřeba vyložit jako **pochybení správce daně...**“.

Úroky přiznané správcem daně podle rozsudků KORDÁRNA a dalších, popř. přiznaných dle § 254a DŘ, však mají naprosto odlišný charakter. Jejich podstatou není sankcionování správce daně pro nesplnění některé z jeho povinností, neboť dle judikatury SDEU členské státy mají legitimní zájem na přijetí kroků k ochraně svých finančních zájmů a boj proti daňovým únikům je cíl uznáný a podporovaný Směrnicí 2006/112/ES. Jak je uvedeno v rozsudku Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 AD, řízení o předběžné otázce) „...je nutno poznamenat, že běžné fungování společného systému DPH předpokládá správný výběr daně. Každý členský stát je totiž povinen přijmout všechna legislativní a právní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a v tomto ohledu mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a další relevantní dokumenty a vypočíst a vybrat splatnou daň“. Prověřování oprávněnosti (správnosti) nadměrných odpočtů je tedy neoddiskutovatelným oprávněním, resp. povinností, správce daně, které mu přiznávají nejen tuzemské, ale i evropské právní normy a judikatura SDEU. Dále SDEU ve výše uvedeném rozsudku v bodě 53 uvádí: „...Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.

Ze závěrů učiněných SDEU vyšel i NSS, který konstatoval, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na nadměrný odpočet, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určitou přiměřenou dobu. Proto je úrok z nadměrného odpočtu, resp. zadržného odpočtu, přiznáván daňovému subjektu za nepřiměřeně dlouhou dobu prověřování jako náhrada „ceny peněz“. V rozsudcích KORDÁRNA, a na něj navazujících, je soudem úrok z pozdě vráceného přeplatku použit právě jen na základě analogie, neboť daňové zákony obdobnou problematiku v té době neřešily.

Dalším atributem pak je ta skutečnost, že správce daně k prověřování oprávněnosti nadměrného odpočtu zpravidla přistupuje na základě přesně formulovaných pochybností o správnosti údajů vykázaných v daňovém tvrzení. Tedy „aktivuje“ důkazní břemeno, které při správě daní primárně nese daňový subjekt ohledně prokazování toho, co tvrdí správci daně ve svém daňovém tvrzení. Rovněž vratitelný přeplatek vzniká teprve vyměřením nadměrného odpočtu, ke kterému dochází až po ověření správnosti údajů uvedených v daňovém tvrzení.

Z uvedeného je zřejmé, že úrok představuje pouze určitou kompenzaci případné ztráty, která mohla, ale také vůbec nemusela daňovému subjektu vzniknout pozdějším vyměřením nadměrného odpočtu. Mělo by jít o paušální náhradu „ceny peněz“, aniž by se zkoumala míra zavinění nejen správce daně ale i samotného daňového subjektu.

Právě proto, že může jít i o velmi sporné případy nesoučinnosti či obstrukcí ze strany daňového subjektu, a to právě také za účelem vzniku jeho nároku na úrok z nadměrného odpočtu, což není v těchto případech vůbec zohledňováno ve výši přiznávaného úroku, nelze souhlasit s osvobozením úroků ze zadržného odpočtu, resp. z nadměrného odpočtu od daně z příjmů.

Na základě výše uvedeného lze při zdaňování příjmů formulovat tyto závěry:

Pro účely daně z příjmů fyzických osob:

Obdobně je na úroky dle § 155 odst. 5 DŘ a § 254 odst. 1 a 2 DŘ nahlíženo jako na úroky z přeplatků zaviněných správcem daně ve vztahu k osvobození těchto úroků od daně z příjmů fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. z) (dříve písm. y)) ZDP.

Pro účely daně z příjmů právnických osob:

Z hlediska zdaňování příjmů právnických osob s ohledem na skutečnost, že ZDP v § 19 odst. 1 písm. n) normuje osvobození příjmů z úroků v situacích, kdy vznikne přeplatek zaviněním správce daně, lze za osvobozené považovat úroky generované v případech § 155 odst. 5 DŘ a § 254 odst. 1 a 2 DŘ, protože uvedená současná právní úprava v DŘ je z hlediska svého obsahu totožná s právní úpravou původně zakotvenou v § 64 odst. 6 ZSDP.

2.1.2.2. Předkladatel navrhuje v rámci příští novely ZDP odstranit ze zákona poznámku pod čarou odkazující na neplatný právní předpis, případně ji nahradit odkazem na platný DŘ a jeho relevantní ustanovení to je § 254 odst. 1 a 2 DŘ, § 254a DŘ a § 155 odst. 5 DŘ.

Stanovisko GFŘ:

Budoucí legislativní úpravy nelze řešit na úrovni KV KDP, neboť jsou plně v gesci MF.

2.2. Zdanění náhrady škody dle OdpŠK - popis problematiky

V této souvislosti vzniká otázka, jakým způsobem zdanit případnou náhradu škody přiznanou dle OdpŠK. ZDP výslovně pouze vylučuje z předmětu daně příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva na základě smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit (§ 3 odst. 4 písm. d) ZDP, § 18 odst. 2 písm. d) ZDP). Otázkou je, zda ostatní náhrady škody přiznané dle OdpŠK mají podléhat zdanění. Domníváme se, že ani tyto náhrady škody by dani podléhat neměly. V této souvislosti bychom si dovolili odcitovat část rozhodnutí NS k dané věci:

Nejvyšší soud 30 Cdo 1290/2014 ze dne 16.9.2015 (Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek NS 5/2016, č. 54/2016 Sb., NS, str. 746):

"....V souvislosti s tímto požadavkem komentářová literatura již dříve dospěla k závěru, že „vzhledem k tomu, že tato dodatečná částka by měla být teoreticky zaplacená ve stejné lhůtě jako zadostiučinění samotné, nenabízí se - pokud daň není placena jednorázově z dané konkrétní částky, ale na základě globálního přiznání ke všem příjmům za příslušné daňové období - v praxi zřejmě jiná cesta, než aby částky přiznané ESLP z titulu spravedlivého zadostiučinění byly od daně z příjmů

osvobozeny“ (srov. Kmec, J., Kosař, D., Kratochvíl, J., Bobek, M. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, kapitola VIII, str. 276*). Dovolací soud k tomu dodává, že naroveň osvobození od daně mohou být i jiná legislativní řešení, která zajistí, že příjem nebude zdaněn. Tohoto v praxi jediného možného způsobu splnění povinnosti uložené v rozhodnutí ESLP si byl nepochybně vědom i zákonodárce, když v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“), s účinností od 1. 1. 2004 stanovil, že příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného ESLP ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu urovnání záležitosti před ESLP na základě smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit, není předmětem daně z příjmů fyzických osob [§ 3 odst. 4 písm. d)] ani daně z příjmů právnických osob [§ 18 odst. 2 písm. d)]. Pro úplnost je nutno dodat, že na rozdíl od fyzických osob, u kterých lze obecně uplatnit osvobození od daně za přijatou náhradu nemajetkové újmy [§ 4 odst. 1 písm. d)], právní úprava daně z příjmů právnických osob (část druhá zákona) obdobné osvobození od daně neobsahuje.....“.

“...Zákonodárce obdobný přístup jako u spravedlivého zadostiučinění nabytého poškozeným v souvislosti s řízením před ESLP v případě zadostiučinění vyplaceného v penězích podle § 31a OdpŠk nezvolil. Důvody takového postupu nejsou zřejmé. Návrh novely zákona č. 82/1998 Sb., kterou byla do českého právního řádu mj. zavedena úprava přiměřeného zadostiučinění v § 31a (zákon č. 160/2006 Sb.), byl v důvodové zprávě vládou odůvodňován právě judikaturou ESLP, podle které v České republice neexistuje účinný prostředek nápravy nepřiměřené délky řízení. Tím Česká republika jednak porušovala čl. 13 Úmluvy, jednak v řízení před ESLP nemohla namítat, že stěžovatelé nevyčerpali vnitrostátní prostředky nápravy. Zakotvením odpovědnosti státu za nemajetkovou újmu vzniklou nezákonným rozhodnutím a nesprávným úředním postupem v českém právu tak podle důvodové zprávy bylo sledováno splnění závazků vyplývajících pro stát z Úmluvy, snížení břemene, které nese ESLP, a především prevence před dalším odsouzením České republiky. Bylo-li tedy důvodem přijetí právní úpravy jednak splnění závazků vyplývajících z čl. 13 Úmluvy, jednak přesun agendy z řízení před ESLP na národní úroveň, jevílo by se logickým, aby částky přiměřeného zadostiučinění přiznané podle § 31a OdpŠk podléhaly stejnému daňovému režimu jako částky spravedlivého zadostiučinění přiznané poškozeným v řízení před ESLP podle Úmluvy.....“.

Z citovaného rozhodnutí dle našeho názoru jednoznačně vyplývá, že by obecně náhrada škody dle OdpŠK neměla podléhat zdanění, i když v ZDP chybí výslovně ustanovení upravující tuto oblast, což NS považuje za chybu. V současné době je možné uvedený závěr dovodit:

a1) Jiným než jazykovým výkladem ZDP při zohlednění judikatury ESLP zmíněné výše. Jak je uvedeno výše, k tomuto závěru vede důvodová zpráva k novele ZDP - zákon č. 160/2006 Sb., kdy jejím cílem měla být harmonizace ZDP z čl. 13 Úmluva a judikatura ESLP. Tento cíl by měl být naplněn právě tím, že uvedené položky nebudou podléhat zdanění.

a2) Z ustanovení § 254 odst. 6 DŘ vyplývá, že úrok přiznaný dle tohoto ustanovení se započítává na náhradu škody. Nevidíme žádný rozumný důvod pro to, aby se část škody zdaňovala a část nikoliv.

b) V případě fyzické osoby je možné dle našeho názoru uplatnit osvobození dle § 4 odst. 1 písm. d) ZDP.

Z výše uvedeného vyplývá, že uvedená přiznaná (ať již MF či soudem) náhrada škody dle OdpŠK by neměla, a to i v souladu s judikaturou ESLP, podléhat zdanění tak, jak o tom hovoří citované rozhodnutí NS. Jelikož právní úprava ZDP je dle našeho názoru nejednoznačná, doporučujeme pro právní jistotu poplatníků do doby, než v tomto ohledu dojde ke změně ZDP, tento závěr potvrdit prostřednictvím hromadného prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) DŘ.

2.2.1. Závěr k bodu 2.2.

2.2.1.1. Na základě výše uvedeného se domníváme, že daní z příjmů by, jak u fyzických osob, tak u právnických osob, neměla podléhat náhrada škody přiznaná dle OdpŠK. Jelikož právní úprava ZDP je dle našeho názoru v tuto chvíli nejednoznačná, doporučujeme pro právní jistotu poplatníků do doby, než v tomto ohledu dojde ke změně ZDP, tento závěr potvrdit prostřednictvím hromadného prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) DŘ.

Stanovisko GFŘ:

Z hlediska zdaňování příjmů fyzických osob:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Na náhradu škody dle OdpŠk je pro možnost jejího osvobození od DPFO (tato není vyjmuta z předmětu DPFO) nutné aplikovat ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) ZDP, podle kterého je od DPFO osvobozena mj. přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy, přičemž osvobození se nevztahuje na:

- 1. náhradu za ztrátu příjmu,**
- 2. náhradu za škodu způsobenou na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, v době vzniku škody,**
- 3. náhradu za škodu způsobenou na majetku sloužícím v době vzniku škody k nájmu,**
- 4. plnění z pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, poplatníka,**
- 5. náhradu za škodu způsobenou poplatníkem v souvislosti s nájmem.**

Pro možnost osvobodit náhradu škody dle OdpŠk je tedy nutné posoudit charakter uvedené náhrady ve vztahu k tomuto ustanovení ZDP.

Co se týká přiměřeného zadostiučinění za vniklou nemajetkovou újmu dle § 31a OdpŠk, lze toto plnění od DPFO dle § 4 odst. 1 písm. d) osvobodit.

Pro účely daně z příjmů právnických osob lze konstatovat:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Dle § 18 odst. 1 ZDP předmětem daně z příjmů jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Zároveň dle § 18 odst. 2 písm. d) ZDP jsou z předmětu daně vyňaty pouze příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva.

Tuto skutečnost potvrzuje i závěr NS 30 Cdo 1290/2014 ze dne 16. 9. 2015 uvedený předkladatelem, ze kterého vyplývá že: "... **Zákonodárce obdobný přístup** jako u spravedlivého zadostiučinění nabytého poškozeným v souvislosti s řízením před ESLP **v případě zadostiučinění vyplaceného v penězích podle § 31a OdpŠk nezvolil**. ... Bylo-li tedy důvodem přijetí právní úpravy jednak splnění závazků vyplývajících z čl. 13 Úmluvy, jednak přesun agendy z řízení před ESLP na národní úroveň, **jevilo by se logickým**, aby částky přiměřeného zadostiučinění přiznané podle § 31a OdpŠk podléhaly stejnému daňovému režimu jako částky spravedlivého zadostiučinění přiznané poškozeným v řízení před ESLP podle Úmluvy.....".

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že náhrada škody přiznaná dle OdpŠK podléhá zdanění právě proto, že tento příjem není v ZDP výslovně vyloučen z předmětu daně nebo osvobozen.

2.2.1.2. V rámci příští novely doporučujeme do zákona výslovně upravit, že náhrada škody přiznaná dle OdpŠK nebude zdaňována, ať již prostřednictvím vyloučení z předmětu daně nebo osvobozením od daně.

Stanovisko GFŘ:

Budoucí legislativní úpravy nelze řešit na úrovni KV KDP, neboť jsou plně v gesci MF.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat a následně přejmout úpravu ZDP tak, jak je uvedeno výš.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 22.3.2017

DPH

499/22.03.17 Lhůta pro opravu základu a výše DPH

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osv. 3353

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění definice lhůty pro opravu základu a výše daně a opravu odpočtu v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., v platném znění, o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), a to zejména přesné určení okamžiku, kdy tříletá lhůta uplyne.

1. Oprava základu daně a oprava výše daně

§ 42 odst. 1 stanoví výčet skutečností, které když nastanou, tak „plátce opraví základ daně a výši daně“. Těmito skutečnostmi může být např. vrácení veškerého nebo části zboží, případně poskytnutí slevy za včasnou platbu.

§ 42 odst. 5 dále stanoví, že „opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo.“

Směrnice o DPH žádnou lhůtu pro opravu základu a výše daně nestanoví. Je proto otázkou, zda omezení opravy na 3 roky je v souladu s principem neutrality zakotveným Směrnicí o DPH. Není zcela jasné, zda lze lhůtu stanovit na základě analogie s lhůtou pro uplatnění nároku na odpočet DPH (Soudní dvůr EU tuto možnost připustil³⁶). Tato otázka však není předmětem tohoto příspěvku.

Terminologie zákona není zvolena šťastně. Základem daně není něco, co by mohl plátce daně opravit. Základ daně je totiž dán dle § 36 ZDPH objektivními skutečnostmi. Je dán tím, co plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění. Má-li plátce obdržet jinou částku, nebo pokud už obdrženu částku či plnění či jejich část vrátil, základ daně se změní. Automaticky se změnou základu daně se změní i výše DPH. Co však může plátce daně opravit, jsou daňové doklady nebo částky, které plátce vykázal v tvrzeních pro účely DPH.

Vzhledem k absenci úpravy ve Směrnici o DPH judikatura Soudního dvora EU neposkytuje odpověď na délku lhůty. Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu není k dané otázce dostupná. V zásadě se nabízejí dvě možnosti pro počítání délky lhůty, (i) v tříleté lhůtě musí nastat rozhodné skutečnosti pro opravu základu a výše daně nebo (ii) plátce musí v této lhůtě provést i úkony, kterými by vykázané hodnoty opravil.

Varianta (i)

U této varianty by pouze musely v tříleté lhůtě nastat objektivní okolnosti pro opravu základu daně a výše daně, ale samotné úkony, kterými se oprava promítne v daňových dokladech a tvrzeních (tj. vystavení opravného daňového dokladu a

³⁶C-284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD a C-332/15 Giuseppe Astone

zahrnutí do daňového přiznání) by již nemusela být provedena ve lhůtě 3 let. V tříleté lhůtě by tedy musely nastat tyto skutečnosti:

- Zdanitelné plnění je zcela nebo zčásti zrušeno nebo vráceno. V případě zboží se jedná o okamžik, kdy je právo nakládat s vráceným zbožím převedeno zpět na dodavatele.
- V případě zvýšení základu daně je to okamžik, kdy dodavateli vznikla pohledávka na zvýšenou úplatu (tj. od okamžiku, kdy plátce má obdržet více).
- V případě snížení základu daně je třeba rozlišovat, zda úplata již byla zaplacená. Pokud nebyla, je to okamžik, kdy zaniká právo na úplatu (plátce daně již částku nemá obdržet). Pokud již úplata byla plátcem obdržena (základem daně je vše, co plátce obdržel), základ daně se nemění, dokud část úplaty není vrácena. Alternativně je to okamžik, kdy poskytovateli vznikne závazek část nebo celou úplatu vrátit.
- V případě vrácení spotřební daně to mohou být také dva okamžiky. Nabytí právní moci rozhodnutí celního úřadu o vrácení daně nebo faktické připsání spotřební daně na účet dodavatele.
- Při vrácení úplaty, ze které vznikla plátcovi povinnost ke dni jejího přijetí přiznat daň (jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo a ani se již nikdy neuskuteční), je to okamžik vrácení úplaty.
- Při použití úplaty, ze které vznikla plátcovi povinnost ke dni jejího přijetí přiznat daň, dnem faktického použití na úhradu jiného plnění.

K vystavení opravného daňového dokladu, jeho doručení odběrateli a promítnutí do tvrzení k DPH by mohlo dojít kdykoliv později, tj. i po tříleté lhůtě.

Varianta (ii)

Poté, co nastanou skutečnosti uvedené u Varianty (i), plátce daně musí ve tříleté lhůtě provést i další administrativní kroky, kterými změny zachytí v evidenci pro účely DPH, v opravných daňových dokladech a případně v tvrzeních pro účely DPH. S ohledem na znění § 42 odst. 3, který upravuje uskutečnění zdanitelného plnění v případě opravy základu a výše daně, se domnívám, že se jedná o tyto kroky:

- V případě zvýšení základu daně plátce nemusí žádné další kroky činit. Oprava je uskutečněná okamžikem, kdy dodavateli vznikla pohledávka na zvýšenou úplatu.
- Pokud opravou základu a výše daně plátce snižuje daň na výstupu vůči osobě povinné k dani, právnické osobě nepovinné k dani nebo vůči identifikované osobě, plátce musí doručit těmto osobám opravný daňový doklad.
- Pokud opravou základu a výše daně plátce snižuje daň na výstupu a neměl povinnost vystavit opravný daňový doklad, provede plátce opravu v evidenci pro účely DPH.

Všechny výše uvedené úkony týkající se opravy základu daně a výše daně by tedy u této varianty musely být učiněny plátcem ve lhůtě 3 let, jinak by oprava nebyla možná. Na druhou stranu se domnívám, že řádné daňové přiznání, ve kterém je oprava základu a výše zahrnuta, nemusí být podáno ve tříleté lhůtě, protože oprava základu a výše daně dle § 42 odst. 3 ZDPH je provedena doručením opravného daňového dokladu nebo opravou v evidenci pro účely DPH a tím je samostatně zdanitelné plnění uskutečněno. V souladu s 21 odst. 1 ZDPH pak pouze vzniká

povinnost přiznat daň z tohoto samostatného zdanitelného plnění v přiznání za zdaňovací období, ve kterém se plnění uskutečnilo, přestože se již může podávat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, kdy už tříletá lhůta mohla uplynout. To samé platí pro podání jakéhokoliv následujícího řádného daňového přiznání, ve kterém je zahrnuta oprava, pokud jsou naplněny podmínky § 104 ZDPH.

Užitá terminologie (ZDPH hovoří o tom, že plátce provede opravu, že oprava se považuje za uskutečněnou nejpozději k určitému okamžiku) spíše přisvědčuje Variantě (ii).

2. Oprava odpočtu daně

§ 74 odst. 1 stanoví, že „je-li provedena oprava základu daně a výše daně **podle § 42**, která má za následek snížení uplatněného odpočtu daně, je plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, povinen provést opravu odpočtu daně. Opravu plátce provede za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést. Opravu odpočtu daně plátce prokazuje opravným daňovým dokladem nebo jiným dokladem souvisejícím s opravou, popřípadě jiným způsobem.“

Příjemce plnění je tedy povinen provést opravu odpočtu daně bez ohledu na to, zda má k dispozici opravný daňový doklad nebo nikoliv, jak také vyplývá z důvodové zprávy k § 74 ZDPH³⁷: „Ke změnám dochází rovněž ve stanovení okamžiku, ke kterému je plátce povinen opravit uplatněný nárok na odpočet daně (odstavec 1). Tento okamžik se již nadále neodvíjí od obdržení příslušného daňového dokladu, ale od okamžiku, ve kterém se plátce dozvěděl o okolnostech rozhodných pro opravu. Jinak řečeno, pokud dojde ke snížení základu daně z důvodů uvedených v § 42, plátce je povinen opravit uplatněný nárok na odpočet daně v okamžiku, kdy mu tato skutečnost byla známa, a to bez ohledu na to, že případně poskytovatel plnění nesplnil svou povinnost vystavit opravný daňový doklad, nebo že mu takový doklad nebyl doručen. Například dojde-li k vrácení zboží, je plátce povinen opravit původně uplatněný odpočet v přiznání k DPH za zdaňovací období, ve kterém zboží vrátil a kdy je mu známa výše opravy základu daně a výše daně. Oprava odpočtu se prokazuje dokladem, ale je možné ji prokázat rovněž jiným způsobem podle daňového řádu.“

Obdobně pak **§ 74 odst. 2** definuje možnost opravy odpočtu daně v případě, že je odpočet daně zvyšován: „plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, je oprávněn provést opravu odpočtu daně. Opravu je plátce oprávněn provést na základě přijatého opravného daňového dokladu nejdříve za zdaňovací období, ve kterém došlo k opravě základu daně a výše daně, a nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, kterého se oprava týká.“

V případě zvyšování odpočtu je situace jednoduchá. Plátce musí mít opravný daňový doklad k dispozici tak, aby mohl zvýšení odpočtu zahrnout do daňového přiznání, které podává ještě před uplynutím tříleté lhůty.

Pokud plátce snižuje odpočet DPH, v závislosti na Variantě (i) nebo (ii) mohou nastat tyto situace:

Varianta (i)

³⁷ Důvodová zpráva k 47/2011 Sb.

Tato varianta nevyvolává u příjemce plnění žádné pochybnosti. Plátcí je známo, zda objektivní skutečnosti zakládající opravu základu a výše daně dle § 42 ZDPH nastaly ve lhůtě 3 let (např. zda v této lhůtě vrátil část nebo celé plnění nebo zda obdržel vrácenou úplatu nebo její část). Pokud oprava nastala ve lhůtě 3 let, bez ohledu na (ne)obdržení opravný daňový doklad provádí opravu odpočtu daně. Pro tuto variantu svědčí znění důvodové zprávy, která považuje opravu základu a výše daně za uskutečněnou bez ohledu na to, zda dodavatel splní svoji povinnost vystavit a doručit daňový doklad.

Varianta (ii)

Podle důvodové zprávy je plátce – příjemce plnění povinen provést opravu již v okamžiku, kdy se dozví, že nastaly objektivní okolnosti pro opravu odpočtu DPH. Příjemce plnění však nemůže tušit, zda poskytovatel plnění stihne v tříleté lhůtě vystavit opravný daňový doklad a doručit jej odběrateli. Pokud dodavatel nestihne opravný daňový doklad ve tříleté lhůtě odběrateli doručit, u Varianty (ii) u dodavatele by nedošlo k opravě základu a výše daně dle § 42 ZDPH. Vzhledem k tomu, že oprava odpočtu daně je bezprostředně vázaná na provedení opravy základu a výše DPH dle § 42 ZDPH u dodavatele, u odběratele by tak odpadl důvod pro provedení opravy odpočtu DPH dle § 74 odst. 1 ZDPH. Odběratel by potom mohl podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla oprava odpočtu DPH původně provedena.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného se domníváme, že počítání délky lhůty dle Varianty (i) je jak pro dodavatele, tak pro odběratele transparentnější. Tato varianta především zachovává neutralitu daně – oprava závisí čistě na tom, zda objektivní okolnosti pro opravu nastanou ve tříleté lhůtě. Dodavatel i odběratel pouze následně tyto opravy promítnou do svých tvrzení. U příjemce nevznikají v souvislosti s opravou odpočtu daně žádné pochybnosti. Pro tuto variantu svědčí i znění důvodové zprávy.

Na druhou stranu, pro počítání délky lhůty dle Varianty (ii) svědčí gramatický výklad ZDPH. Tato varianta nicméně nechává odběratele v nejistotě, zda dodavatel provede opravu v souladu s § 42 ZDPH ve tříleté lhůtě, a pokud ne, zda může odběratel podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla oprava odpočtu DPH původně provedena. Pokud by možnost podání dodatečného daňového přiznání nebyla připuštěna, nebyla by Varianta (ii) neutrální.

4. Shrnutí

Navrhujeme vyjasnit, zda se aplikuje Varianta (i) či (ii) a případně vhodným způsobem novelizovat zákon o dani z přidané hodnoty.

Stanovisko GFŘ:

Plátce je povinen opravit základ daně a výši daně ve smyslu § 42 zákona o DPH, pokud nastanou skutečnosti vymezené v odst. 1 písm. a) až f) předmětného zákonného ustanovení. Podle ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH je oprava základu daně a výše daně samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce

opravou základu daně a výše daně zvyšuje daň na výstupu, opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu a osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, nebo která poskytla úplatu, z níž vznikla povinnost přiznat daň, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém plátce provedl opravu základu daně a výši daně v evidenci pro účely DPH, pokud neměl povinnost vystavit opravný daňový doklad.

Ustanovení § 42 odst. 5 zákona o DPH stanoví, že opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění, nebo došlo k přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo. Zmíněná tříletá lhůta je lhůtou objektivní, neboť jde o lhůtu, která je pevně ohraničena a která se odvíjí od okamžiku, o němž je známo, že nastal a kdy nastal. Po uplynutí uvedené tříleté objektivní lhůty tedy již nelze opravu výše daně provést. Lhůta pro vystavení opravného daňového dokladu, resp. pro provedení opravy v evidenci pro účely DPH, stanovená v ustanovení § 42 odst. 2 zákona o DPH, je naopak lhůtou subjektivní, neboť nelze přesně předem určit, zda počátek jejího běhu nastane a kdy nastane. Dnem počátku jejího běhu je den zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy. Obecně je třeba uvést, že pokud uplyne objektivní lhůta, nelze již úkon učinit. Tento závěr platí i v případě, že subjektivní lhůta ještě neuplynula, nebo dokonce ani plynout nezačala.

Při opravě základu daně a výše daně ve smyslu § 42 zákona o DPH je třeba od sebe odlišit případy, kdy poskytovatel plnění opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu, čímž má příjemce plnění ve smyslu ustanovení § 74 odst. 1 zákona o DPH povinnost provést opravu odpočtu daně, od případů, kdy opravou základu daně a výše daně poskytovatel plnění zvyšuje daň na výstupu, čímž vzniká příjemci plnění, resp. plátcí, pro něhož se plnění uskutečnilo, možnost provést opravu odpočtu daně podle ustanovení § 74 odst. 2 zákona o DPH, která má za následek zvýšení tohoto odpočtu.

1) Poskytovatel plnění opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu

Ve tříleté objektivní lhůtě, jež je stanovena v § 42 odst. 5 zákona o DPH, musí být primárně vystaven opravný daňový doklad, resp. provedena oprava v evidenci pro účely DPH v případě, kdy plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, a zároveň musí být v této lhůtě doručen i opravný daňový doklad příjemci plnění, pro kterého se původní plnění uskutečnilo, nebo který poskytl úplatu, z níž vznikla povinnost přiznat daň. Poskytovatel plnění, který si opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu, musí zároveň v této tříleté lhůtě podat daňové přiznání, ve kterém snížení daně na výstupu z předmětného plnění vykáže. Příjemce plnění je povinen podle ustanovení § 74 odst. 1 zákona o DPH provést opravu odpočtu daně v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti opravu provést a je povinen ji prokázat opravným daňovým dokladem nebo jiným dokladem souvisejícím s opravou, popř. jiným způsobem.

Pokud poskytovatel plnění nestihne opravu základu daně a výše daně (resp. vystavení opravného daňového dokladu a jeho doručení příjemci plnění) ve tříleté objektivní lhůtě učinit, tuto opravu po uplynutí této lhůty již dále neprovede. Pokud se příjemce plnění sice dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik opravy odpočtu

daně, avšak nezná výši opravy odpočtu daně a současně poskytovatel plnění vůbec nevystavil opravný daňový doklad v tříleté objektivní lhůtě, případně jej vystavil, avšak nestihl jej ve tříleté objektivní lhůtě příjemci plnění doručit, pak v souladu s § 74 odst. 1 zákona o DPH opravu odpočtu daně příjemce neprovede. Obdobně se postupuje v případě, kdy se příjemce plnění vůbec nedozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik daňové povinnosti.

2) Poskytovatel plnění opravou základu daně a výše daně zvyšuje daň na výstupu

Pokud se opravou základu daně a výše daně zvyšuje daň na výstupu, považuje se v souladu s ustanovením § 42 odst. 3 zákona o DPH toto plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém je touto opravou daň na výstupu zvyšována. Poté, co nastanou skutečnosti rozhodné pro zvýšení daně na výstupu, je poskytovatel plnění v návaznosti na ustanovení § 42 odst. 2 zákona o DPH povinen do 15 dnů ode dne zjištění těchto skutečností vystavit opravný daňový doklad, a v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém provedl opravu základu daně a výše daně, toto zvýšení daně na výstupu vykázat. Podle § 74 odst. 2 zákona o DPH má na straně příjemce zdanitelného plnění předmětná oprava poskytovatele plnění za následek možnost provést opravu odpočtu daně, resp. zvýšit si uplatněný odpočet daně. Aby si mohl příjemce zdanitelného plnění zvýšit uplatněný odpočet daně, musí přijmout opravný daňový doklad. Zvýšení uplatněného odpočtu daně příjemce zdanitelného plnění provede nejdříve za zdaňovací období, ve kterém došlo k opravě základu daně a výše daně a nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, jehož se oprava týká. Veškeré výše uvedené úkony na straně poskytovatele i příjemce zdanitelného plnění by tak měly nastat ve tříleté objektivní lhůtě.

Pokud poskytovatel plnění nestihne opravu základu daně a výše daně (resp. vystavení opravného daňového) ve tříleté objektivní lhůtě učinit, tuto opravu po uplynutí této lhůty neprovede. Jelikož ustanovení § 74 odst. 2 zákona o DPH stanoví možnost příjemce plnění provést opravu odpočtu daně, je-li provedena oprava základu daně a výše daně podle § 42, která má za následek zvýšení uplatněného odpočtu daně, pak v případě, kdy nedojde k opravě základu daně a výše daně podle § 42, protože poskytovatel plnění nestihl ve tříleté objektivní lhůtě vystavit a doručit opravný daňový doklad, příjemce plnění opravu odpočtu daně ve smyslu § 74 odst. 2 zákona o DPH neprovede.

Jsme si vědomi, že požadavek vykázání opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání také ve tříleté lhůtě není v zákoně o DPH přímo uveden, i když logicky souvisí s principem návazáním opravy základu daně a výše daně na zdaňovací období, jak je uvedeno v ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH. Nicméně při jakékoliv jiné aplikační praxi předmětného zákonného ustanovení, která by povinnost vykázání opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání nezahrnovala, by mohlo docházet ke zneužití zákona a k případným daňovým únikům. Zákonodárce zatím neměl potřebu opravu základu daně a výše daně v zákoně o DPH samostatně blíže vymezit, neboť dle výše uvedeného nastávají dva rozdílné případy, čímž ponechal prostor pro ustálenou aplikační praxi. V zásadě je možné započít diskuzi o úpravě zákona o DPH v této věci. Navíc obdobný princip je

po celou dobu aplikován při opravě výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ve smyslu § 44 zákona o DPH, kde je situace obdobná.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

500/22.03.17 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka – doplnění uzavřeného příspěvku č. 486/14.12.16

Předkladatel: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Jevgenija Bajzíková, daňový poradce, č. osv. 5063

Tento příspěvek navazuje na uzavřený příspěvek č. 486/14.12.16 (dále jen „Původní příspěvek“), který se zabýval vyjasněním dopadů na základ daně a výše daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění, která nebyla plně uhrazena z důvodu schválení reorganizace u jejich příjemce.

Cílem tohoto příspěvku je reakce na stanovisko GFŘ v Původním příspěvku a doplnění argumentace zejména z oblasti zákona č. 182/2006 Sb., v současném znění, o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“).

Popis situace, legislativní vymezení, analýza situace, použitá argumentace a navržené závěry jsou totožné s Původním příspěvkem.

Reakce předkladatelů na stanovisko GFŘ k Původnímu příspěvku

GFŘ vyjádřilo nesouhlas s navrženými závěry k Původnímu příspěvku, na základě kterých dochází ke snížení základu daně a daně na výstupu v případě zániku části pohledávky věřitele v důsledku reorganizace dlužníka.

GFŘ opírá svou argumentaci o vybraná ustanovení Insolvenčního zákona, ze kterých dovozuje, že v důsledku reorganizace pohledávek věřitele se pohledávka nestává definitivně nedobytnou, a tudíž nenastávají skutečnosti umožňující opravu základu daně a výše daně uvedené v § 42 zákona č. 235/2004 Sb., v současném znění, o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) ve smyslu případu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) C-337/13 Almos.

S tímto závěrem si dovoluujeme nesouhlasit a níže předkládáme argumenty a odůvodnění:

SDEU v bodě 25 citovaného rozsudku C-337/13 popisoval situaci prostého nezaplacení ceny, kdy pohledávka stále existovala, protože věřitel měl právo obdržet platbu a mohl své právo uplatnit u soudu. V tomto kontextu SDEU použil obrat, že pohledávka zatím nezanikla definitivně:

25. (...)“pokud dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem. Jelikož však nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, které samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení

původního stavu, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné”.

Dle § 341, odst. (1) písm. a) insolvenčního zákona lze reorganizaci provést ...“restrukturalizací pohledávek věřitelů spočívající v prominutí části dluhů dlužníka...“. Dle § 241 odst. (3) se u věřitelů, do jejichž práv reorganizační plán zasahuje, v reorganizačním plánu uvede, o jakou částku je jejich pohledávka snížena...

Jak plyne z citovaných ustanovení, účinností reorganizačního plánu část pohledávky zanikla, věřitel s touto částí nemůže disponovat (nemůže ji například postoupit), pozbyl nárok na uspokojení pohledávky v její původní výši a nároku se nelze se dovolávat ani soudní cestou.

Při uplatňování daně je třeba vycházet z právního stavu, který nastal účinností reorganizačního plánu. Uplatní se presumpce správnosti správního (soudního) rozhodnutí. Plátce již nemá část původní úplaty obdržet, proto se základ daně dle § 42 zákona o DPH snížil. **Předkladatelé proto setrvávají na svém názoru, že ke snížení základu a výše daně dochází již účinností reorganizačního plánu.**

Pokud by následně došlo ke zrušení reorganizačního plánu nebo k přeměně reorganizace na konkurz, byla by to nová skutečnost, která by vedla k další změně základu a výše DPH dle § 42 zákona o DPH.

Předkladatelé samozřejmě souhlasí s tím, že dle § 356 odst. 3 insolvenčního zákona práva věřitelů vůči spoludlužníkům a ručitelům dlužníka zůstávají reorganizačním plánem nedotčena. Pokud původní pohledávku má uspokojit spoludlužník nebo ručitel, z pohledu DPH se jedná o platbu třetí strany za uskutečněné plnění. K opravě základu a výše daně proto v tomto případě nemůže dojít. V praxi se bude jednat minimum případů.

GFŘ dále argumentuje ustanovením § 362 odst. 1 insolvenčního zákona, na základě kterého může insolvenční soud za určitých okolností rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu zrušit, a to do 6 měsíců od účinnosti reorganizačního plánu. Tento argument pozbývá relevance po šesti měsících, nejpozději v okamžiku splnění reorganizačního plánu dle § 354 insolvenčního zákona, které vezme insolvenční soud na vědomí rozhodnutím (proti kterému se nelze odvolat), kterým reorganizace končí.

GFŘ dále argumentuje, že dle § 363 lze přeměnit reorganizaci v konkurz a věřitelé by v takovém případě mohli požadovat uspokojení pohledávek v původní výši. Insolvenční zákon však dále v odst. 4 stanoví, že o přeměně reorganizace v konkurs nelze rozhodnout, jestliže reorganizační plán byl v podstatných bodech splněn. Obdobně jako v předchozím bodu tento argument pozbývá relevance nejpozději v okamžiku splnění reorganizačního plánu dle § 354 insolvenčního zákona.

Splněním reorganizačního plánu se tedy část pohledávky stává definitivně nedobytnou. **Nejpozději v tomto okamžiku tedy věřitel opraví základ daně a výši daně dle § 42 zákona o DPH.**

Podle § 362 odst. 2 může insolvenční soud zrušit rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu do 3 let od jeho účinnosti, pokud byl dlužník, jeho statutární orgán nebo člen statutárního orgánu pravomocně odsouzen pro úmyslný trestný čin, kterým dosáhl schválení reorganizačního plánu nebo podstatně zkrátil věřitele. Definitivnost zániku pohledávky však nelze stavět na předpokladu, že by případně mohl být spáchán trestný čin. Ve smyslu § 99 zákona č. 280/2009 Sb., v současném znění, daňový řád, si o tom správce daně nemůže ani učinit úsudek. Pokud by tato situace nastala, bude řešena mimořádnými opravnými prostředky v souladu s daňovým řádem.

Závěr

Na základě výše uvedené argumentace předkladatelé setrvávají na svém názoru, že ke snížení základu a výše daně v případě zániku části pohledávky věřitele v důsledku reorganizace dlužníka dochází dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o DPH již účinností reorganizačního plánu.

Věřitel vystaví opravný daňový doklad dle § 42 odst. 2 zákona o DPH a dlužník je povinen opravit odpočet daně dle § 74 zákona o DPH.

Nejzazším okamžikem, kdy věřitel opraví základ daně a výši daně dle § 42 zákona o DPH, je okamžik splnění reorganizačního plánu, kdy se pohledávka stává definitivně nedobytnou.

Navrhujeme přijmout výše popsaný závěr a náležitým způsobem jej publikovat.