**Zápis z jednání Koordinačního výboru**

**s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17.12. 2014**

**UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY** **ke dni 17.12. 2014**

**- seznam -**

**DPH**

**436/18.11.14 Uplatnění DPH u komoditních swapů ………………………………2**

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

**Příspěvek je uzavřen**

**SPRÁVA DANÍ**

**437/18.11.14 Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností …...10**

Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381

**Příspěvek je uzavřen s částečným rozporem**

**Daň z příjmů**

# 438/17.12.14 Tvorba daňových opravných položek v situaci, kdy věřitel neprovede vzájemný zápočet …………………………………………………….……21

Předkládá: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159

Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, číslo osvědčení 4049

**PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM**

**439/17.12.14 Postup pro zdaňování jednatelů – nerezidentů v roce 2014 .…….23**

Předkladá: JUDr. Daniel Krempa, daňový poradce, číslo osvědčení 4126

Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, číslo osvědčení 2371

Ing. Lucie Rytířová, daňový poradce, číslo osvědčení 4038

Ing. Michaela Felcmanová, daňový poradce, číslo osvědčení 3756

**Příspěvek je uzavřen**

**441/17.12.14 Výklad přechodného ustanovení k § 24 odst. 2 písm. y) zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. …………………………………………………….…29**

Předkládá: René Kulínský, daňový poradce ev. číslo 1159

Tereza Růžičková, daňový poradce ev. číslo 4231

**Příspěvek je uzavřen**

**ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**

**- seznam –**

**440/17.12.14 Určení výše odpovídajícího pojistného pro stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti při vynětí příjmů (či zápočtu zahraniční daně) a při výpočtu příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR**

Předkládá: Ing. Lucie Rytířová, daňový poradce ev. č. 4038

Ing. Michaela Felcmanová daňový poradce ev. č. 3756

**442/17.12.14 Režim DPH u prací provedených ve prospěch plátce na majetku třetí osoby**

Předkládá: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

**UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY**

**DPH**

**436/18.11.14 Uplatnění DPH u komoditních swapů**

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

**Příspěvek je uzavřen**

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit uplatnění DPH při obchodování se swapy na komodity vlastním jménem a na vlastní účet plátce (dále jen „**komoditní swapy**“ nebo „**komoditní swapové kontrakty**“). Příspěvek navazuje na již uzavřený příspěvek „408/11.09.13 Uplatnění DPH u komoditních Futures“ (dále jen „**uzavřený příspěvek**“). Tento finanční instrument může být uzavírán stejně jako Futures kontrakty bez fyzického vypořádání podkladového aktiva jak za účelem aktivního obchodování s nimi, tak za účelem např. zajištění proti pohybu budoucí ceny podkladového aktiva. Tento příspěvek se zaměřuje “pouze“ na obchodování s komoditními swapy osobami, které se účastní těchto obchodů pravidelně, na dlouhodobé bázi a za účelem dosažení zisku, tj. na obchodníky, u kterých je obchodování s těmito kontrakty samotným předmětem jejich činnosti (dále jen „**obchodník**“).

Předmětem tohoto příspěvku nejsou komoditní swapové kontrakty, které jsou plátci uzavírány pouze za účelem např. zajištění proti pohybu budoucí ceny materiálu vstupujícího do výroby (která je předmětem jejich ekonomické činnosti) nebo za účelem zajištění budoucí ceny jejich výrobků.

Swapy (se zaměřením na komoditní swapy) lze charakterizovat následovně:

* Komoditní swapy nejsou uzavírány s cílem dodání či pořízení podkladového aktiva (vzájemné dodání stejného množství jedné komodity ve stejných obdobích by i zcela postrádalo jakýkoli ekonomický smysl). Swap představuje finanční nástroj sloužící ke spekulaci na pohyb ceny podkladového aktiva nebo zajištění proti pohybu ceny podkladového aktiva. Podkladovým aktivem může být určitá měna, úrokové sazby či právě ceny komodity atd.
* Společným rysem většiny swapů je fakt, že se jedná o neburzovní deriváty, jelikož jsou přizpůsobeny na míru oběma stranám (jedná se tudíž o OTC obchody). Komoditní swapy se obvykle sjednávají přes brokerské platformy, což je elektronický systém, do kterého obchodní strany vkládají své nabídky a jiné obchodní strany je mohou akceptovat. Obchodní stranou jsou společnosti, které uzavřely s brokerem smlouvu o zprostředkování, a tudíž se mohou na dané platformě účastnit obchodování.
* Co se týče objemu podkladového aktiva, období, na které se swap uzavře atd., jejich sjednání závisí na dohodě obchodních stran, ale platební podmínky a další povinnosti a závazky obchodních stran jsou obvykle standardizovány [např. ISDA (International Swaps and Derivatives Association, Inc.) Master Agreement].
* Komoditní swap je dohoda o výměně řady pevných cen komodit („**pevná cena**“) za variabilní ceny komodit („**floatová cena**“), přičemž dochází pouze k vypořádání rozdílu mezi těmito cenami („**vypořádací rozdíl**“). Floatová cena může vycházet např. z tržní ceny dané komodity kótované příslušný den na burze nebo jinak publikované na trhu komoditních futures nebo z indexu cen komodit atd.
* Sjednaná pevná cena komodity je tedy v průběhu sjednaného referenčního období v předem stanovených intervalech (obvykle na denní, týdenní či měsíční bázi) porovnána s floatovými cenami. Vypořádací rozdíl je hrazen obchodní stranou v nevýhodné pozici, a to v předem stanoveným intervalech.
* Fakturace vypořádacího rozdílu probíhá dle dostupných informací tak, že si obchodní strany fakturují jen kladný vypořádací rozdíl ze swapového kontraktu, resp. celkový kladný rozdíl zjištěný jako součet zjištěných vypořádacích rozdílů ze všech swapů sjednaných s danou obchodní protistranou za předem sjednané období (obvykle maximálně kalendářní měsíc). Fakturuje tedy jen ta obchodní strana, které vznikl kladný vypořádací rozdíl, resp. celkový kladný rozdíl z více swapových kontraktů uzavřených s konkrétní protistranou za sjednané období.
* Uzavřený komoditní swap se standardně v účetnictví obchodních stran zachycuje pouze ve výši rozdílu mezi fixní a floatovou cenou – na výnosových účtech v případě kladného vypořádacího rozdílu nebo na nákladových účtech v případě záporného vypořádacího rozdílu. Tento postup je v souladu se základním principem dosažení věrného a poctivého obrazu účetnictví (viz níže).
* Dlouhodobé swapy jsou před dobou realizace v účetnictví k rozvahovému dni předmětem přecenění na „reálnou“ hodnotu.

Podstata komoditních swapů a komoditních futures bez fyzického vypořádání je tedy stejná. Jediným rozdílem je, že komoditní futures bez fyzického vypořádání jsou obchodovány na organizovaných trzích (burzách) jako předem standardizované kontrakty a komoditní swapy jsou obchodovány mimo tyto organizované trhy dle aktuální poptávky/nabídky, přičemž vypořádací rozdíl u komoditních futures bez fyzického vypořádání se odvíjí od rozdílu ceny podkladového aktiva sjednané ke dni uzavření kontraktu a spotové ceny ke dni jeho vypořádání, a u swapů se vypořádací rozdíl odvíjí od rozdílu pevné ceny a floatové ceny (viz výše).

Otázka, zda obchodování s finančními deriváty (kam spadají jak Futures, tak swapy) představuje ekonomickou činnost, byla již detailně analyzována v uzavřeném příspěvku, nebudu zde tedy tuto otázku dále analyzovat a pro účely tohoto příspěvku vycházím z předpokladu, že obchodování se swapy prováděné „obchodníky“ představuje ekonomickou činnost.

Stejně tak je zcela evidentní, že jelikož nedochází k fyzickému dodání podkladového aktiva a ani nebylo úmyslem smluvních stran si vzájemně dodávat podkladové aktivum, nelze na swapy hledět jako na dvě vzájemná proti sobě stojící plnění spočívající v dodání zboží. Pro účely DPH se bude jednat pouze o jedno plnění, které je nutno považovat za službu.

**Uplatnění DPH**

Jak vyplývá z příspěvku „248/29.10.08 Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07“, představují úrokové a měnové swapy finanční činnost osvobozenou od daně podle § 54 zákona o DPH.

Charakter podkladového aktiva by neměl mít vliv na to, zda daný uzavřený swapový kontrakt je nutno považovat za zdanitelné plnění či za finanční činnost osvobozenou od daně. Swap coby finanční nástroj, nehledě na charakter podkladového aktiva, představuje „jiné cenné papíry“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES. Tomu svědčí i judikatura Soudního dvora EU, nejnověji pak rozsudek C-461/12, Granton Advertising BV, ze dne 12. června 2014. Soudní dvůr EU v tomto rozsudku, mimo jiné, konstatoval:

*„27   Pokud jde o znění ustanovení, které stanoví předmětné osvobození od daně, je třeba připomenout, že podle čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice členské státy osvobodí od daně plnění týkající se zejména „akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů“. Ačkoli se toto osvobození od daně týká konkrétně jednak cenných papírů, které přiznávají vlastnické právo v právnických osobách, a jednak cenných papírů, které představují dluh, nic to nemění na tom, že „jiné cenné papíry“ uvedené v tomto ustanovení je třeba považovat přinejmenším rovněž za „cenné papíry“. Je tedy třeba je pokládat z hlediska jejich povahy za srovnatelné s cennými papíry konkrétně uvedenými v tomto ustanovení.*

*28   Toto zjištění je potvrzeno výslovným vyloučením osvobození od daně stanoveným v tomto ustanovení, které se vztahuje na dokumenty zakládající právní nárok na zboží, jakož i podíly a akcie, které držiteli právně nebo fakticky poskytují vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti nebo její části, jestliže tyto cenné papíry jsou členskými státy považovány za hmotný majetek podle čl. 5 odst. 3 písm. c) šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek DTZ Zadelhoff, C‑259/11, EU:C:2012:423, bod 42). Jejich povaha „cenných papírů“, pokud představují zejména vlastnická práva k movitému či nemovitému majetku, totiž navzdory jejich vyloučení z osvobození od daně podle tohoto ustanovení poskytuje indicii pro to, jak je třeba chápat pojem „cenný papír“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice.*

*29   Pokud jde o kontext, ve kterém se uvedené ustanovení nachází, je třeba připomenout judikaturu Soudního dvora, podle níž plnění osvobozená od DPH uvedená v čl. 13 části B písm. d) šesté směrnice představují svojí povahou finanční služby. Ačkoli tyto operace, které jsou vymezeny v závislosti na povaze poskytovaných služeb, nemusí být nutně poskytovány bankami nebo finančními institucemi, patří nicméně všechny do oblasti finančních operací (v tomto smyslu viz rozsudek Velvet & Steel Immobilien, C‑455/05, EU:C:2007:232, body 21 a 22, jakož i citovaná judikatura).*

*30   Je třeba dodat, že pokud jde o cíle uvedeného ustanovení, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že cílem osvobození od DPH v případě finančních operací uvedených v čl. 13 části B písm. d) bodě 5 šesté směrnice je zejména zhojení obtíží spojených s určením daňového základu, jakož i částky odpočitatelné DPH (rozsudky Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, bod 24, a Skandinaviska Enskilda Banken, EU:C:2011:137, bod 21).*

*31   Pokud jde o otázku, zda má být slevová karta jako Grantoncard v projednávané věci pokládána za „jiný cenný papír“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, je nejprve třeba uvést, že zákazník kupující si takovou kartu nenabývá vlastnické právo ve společnosti Granton Advertising, ani pohledávku vůči tomuto podniku, ani jakékoliv jiné právo, které má spojitost s těmito právy. Grantoncard se totiž vyznačuje tím, že jejímu majiteli přiznává pouze nárok na slevy z ceny zboží a služeb nabízených partnerskými podniky.*

*32   Z přezkumu základních znaků Grantoncard, tak jak vyplývají ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, lze dále vyvodit, že tato karta nemá žádnou nominální hodnotu a že ji nelze u partnerských podniků vyměnit ani za peníze, ani za zboží. Za těchto okolností prodej takových karet spotřebitelům svou povahou nepředstavuje finanční operaci ve smyslu judikatury Soudního dvora týkající se čl. 13 části B písm. d) šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudky Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, body 22 a 23, jakož i Nordea Pankki Suomi, EU:C:2011:532, body 24 až 27).“*

Soudní dvůr tak opětovně potvrdil, že obchodování s  „cennými papíry“ by mělo být osvobozeno od DPH dle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES za předpokladu, že svojí podstatou patří do oblasti finančních operací a že jedním z důvodů pro uplatnění osvobození jsou i možné problémy se správným stanovením základu daně. Zároveň vymezil některé základní charakteristické rysy, které by takové cenné papíry měly mít; (i) mělo by s nimi být spojeno vlastnické právo ve společnosti, právo na pohledávku či jakékoli jiné právo, které má spojitost s těmito právy a (ii) měly by mít nominální hodnotu, popř. by je mělo být možné vyměnit za peníze.

Obchodování s komoditními swapy stejně tak jako se všemi ostatními swapy (s výjimkou některých měnových swapů a swapů s fyzickým vypořádáním) představuje finanční operace (nedochází k fyzickému dodání podkladového aktiva a ani nebylo úmyslem smluvních stran si vzájemně dodávat podkladové aktivum; komoditní swap představuje na straně obchodníků finanční nástroj sloužící k dosažení zisku na základě předpokládaného pohybu ceny podkladového aktiva).

S komoditním swapem je spojeno právo na pohledávku (vypořádání) ve výši kladného vypořádacího rozdílu. Komoditní swapy mají reálnou hodnotu, kterou lze stanovit.

A v neposlední řadě pro komoditní swapy platí, že mohou vznikat problémy se správným stanovením základu daně způsobené jednak způsobem, jakým jsou komoditní swapy fakturovány (viz výše) a jednak způsobem, jakým je o nich účtováno v účetnictví obchodních stran.

Postupy účtování a otázky jejich vykazování v případě derivátů (definice derivátů, jejich ocenění, kategorizace (dělení), některé způsoby účtování  a především otázky týkající se přeceňování derivátů na reálnou hodnotu) jsou i pro podnikatele (§ 52 a v § 53 prováděcí vyhlášky č. 500/200S Sb., Český účetní standard pro podnikatele č. 009 DERIVÁTY) upraveny účetními právními přepisy a českými účetními standardy pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (vyhláška  č. 501 a především  Český účetní standardč. 110 Deriváty)**.** O finančních derivátech (včetně swapů) musí být tedy v (souladu s výše uvedenými účetními předpisy a českými účetními standarty)   účtováno především tak, aby bylo dosaženo věrného a poctivého obrazu účetnictví. Velkou roli a význam hraje u derivátů jejich přeceňování na reálnou hodnotu (§ 27 odst. 1 písm. b) ZoÚ). Z toho vyplývá, že  výsledek hospodaření z titulu derivátových obchodů (včetně swapů) nemusí vždy odpovídat hodnotě osvobozených plnění, který je relevantní pro účely DPH

V IFRS jsou výnosy definovány jako zvýšení ekonomického prospěchu prostřednictvím zvýšení aktiv nebo poklesu závazků v průběhu účetního období, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu. Zároveň specificky upravuje, kdy je nutné účtovat brutto a kdy netto, přičemž swapy v daném ustanovení uvedeny nejsou.

Z povahy komoditních swapů vyplývá, že obě ceny (pevná i floatová) jsou vždy neoddělitelně propojeny v jedné smlouvě. Přijatá brutto platba (resp. její teoretická výše) by tedy nemohla být samostatnou položkou výnosů a nemohla by být vykázaná jako výnos bez snížení o placenou brutto částku (resp. její teoretickou výši). Proto se komoditní swapy účtují v netto hodnotě do výnosů (obchodní strana, která vykáže kladnou vypořádací částku) nebo do nákladů (obchodní strana, která vykáže zápornou vypořádací částku).

Stejně tak by nemělo být možné dosáhnout zvýšení výnosů odlišným načasováním přijatých a poskytnutých plateb nebo rozdělením do více dílčích vypořádání. Ani v tomto případě nedochází ke změně ekonomického smyslu transakce a proto by neměl být její obraz v účetnictví jiný.

Komoditní swapy tak dle mého názoru ve světle výše uvedeného rozsudku Soudního dvora EU představují jiné cenné papíry uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES a obchodování s nimi tak představuje finanční činnost osvobozenou od daně ve smyslu tohoto článku.

**Existence úplaty a stanovení hodnoty osvobozených plnění**

Zcela analogicky jako u Futures kontraktů bez fyzického vypořádání je nutno pro účely DPH zohlednit i to, že předpokladem samotné existence zdanitelných plnění je skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. V tomto kontextu je poskytování služeb uskutečněné „za protiplnění“ ve smyslu směrnice 2006/112/EU a zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. V tomto ohledu podle ustálené judikatury Soudního dvora EU předpokládá pojem „poskytování služeb za protiplnění“ ve smyslu směrnice existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou. Např. rozsudek C-270/09 MacDonald Resorts Ltd:

*„16      Je třeba připomenout, že podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl, že služby jsou poskytovány „za protiplnění“ ve smyslu tohoto ustanovení, a tudíž jsou zdanitelné, pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli uvedené služby představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (viz rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma, C‑16/93, Recueil, s. I‑743, bod 14; ze dne 14. července 1998, First National Bank of Chicago, C‑172/96, Recueil, s. I‑4387, bod 26, a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf, C‑174/00, Recueil, s. I‑3293, bod 39).*

*26      Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že základ daně při poskytování služeb tvoří vše, co je přijato jako protiplnění za poskytnutou službu, a služba je zdanitelná pouze tehdy, existuje-li přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, body 11 a 12, jakož i výše uvedený rozsudek Tolsma, bod 14).“*

Uzavřením komoditního swapového kontraktu vznikl mezi obchodníky bezesporu právní vztah. Rovněž bylo sjednáno plnění ve formě finančního vypořádání ve výši vypořádací částky. Toto finanční vypořádání však nelze považovat za úplatu. Finanční vypořádání je totiž plněním samotným, ne úplatou za něj. Z pohledu obchodníka (jednoho účastníka komoditního swapového kontraktu) nemůže být jeden tok peněz (finanční vypořádání) současně plněním i úplatou za něj.

Podobně v případu C-172/96, First National Bank of Chicago (bod 49) Soudní dvůr EU konstatoval: *„Peníze převedené obchodníkovi jeho protistranou během operace směny peněz, protože jsou předmětem plnění, nemohou být považovány za úhradu za službu směny peněz za jiné peníze, a v důsledku toho nemohou představovat úplatu za tuto službu.“*

Jiný závěr, tj. že uzavírání swapových kontraktů (stejně tak jako Futures kontraktů bez fyzického vypořádání) je nutno považovat za službu za úplatu, lze učinit pouze v případě, že uzavírání těchto kontraktů je obchodníkem uskutečňováno pravidelně, na dlouhodobé bázi s cílem dosažení zisku za určité období, tj. je samotným předmětem jeho ekonomické činnosti.

Stejně jako v případě uzavřeného příspěvku podstatou činnosti tohoto obchodníka není uzavírání ojedinělých swapových kontraktů, nýbrž soustavné uzavírání celé řady swapových kontraktů, které ve svém celkovém výsledku za určité časové období mají obchodníkovi generovat zisk (úplatu) z této činnosti. V tomto případě se už tak jedná z pohledu obchodníka o výkon určitých činností, které představují poskytnutí služby a na které je nutno pohlížet jako na celek, proti kterým lze postavit určitou hodnotu úplaty vyplývající z této soustavné činnosti jako takové.

V souladu s § 36 zákona o DPH (čl. 73 směrnice 2006/112/ES) je základem daně „*vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění*“.

Jak je již uvedeno výše, podobně jako v případu C-172/96, First National Bank of Chicago, představuje finanční vypořádání samotný předmět plnění a není hodnotou, kterou by měla jedna ze smluvních stran obdržet.

Ani v teoretické rovině protiplněním (úplatou) nemůže být výsledné finanční vypořádání (vypořádací rozdíl) zjištěný v předem stanovených intervalech dle podmínek každého jednoho swapového kontraktu, neboť jak bylo ukázáno výše, samostatný swapový kontrakt posuzovaný individuálně nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu, tj. nepředstavuje plnění, které by bylo předmětem daně.

Proto je nutno stanovit skutečnou hodnotu, kterou obchodník získává z realizovaných transakcí (viz bod 44 případu C-172/96, First National Bank of Chicago).

Obchodník uzavírá velké množství swapových kontraktů vztahujících se k různému množství podkladového aktiva za různé ceny, které se neustále mění, s cílem generovat zisk z obchodování s těmito kontrakty za určité časové období. Obchodník tak není běžně schopen v okamžiku uzavření swapového kontraktu předvídat, kdy a za jakou cenu bude schopen následně realizovat další kontrakt či kontrakty, které mu umožní eliminovat nebo zafixovat na určité hodnotě riziko změny ceny podkladového aktiva vyplývající z dříve uzavřených transakcí (analogicky též body 45 a 46 C-172/96, First National Bank of Chicago).

Proto je nutno na tento případ aplikovat závěr uvedený v bodě 47 C-172/96, First National Bank of Chicago, ve kterém je uvedeno: *„Takže protiplnění, to znamená částka, kterou může Banka skutečně použít pro svou vlastní potřebu, musí být považováno za skládající se z čistého výsledku svých transakcí za dané období“.*

***Vykazování v přiznání k DPH***

Hodnota osvobozených plnění, kterou obchodník zahrne do částky vykázané na řádku 50 svého přiznání k DPH, bude rovna výsledné netto hodnotě součtu všech kladných a záporných vypořádacích rozdílů realizovaných za dané zdaňovací období.

Vzhledem k tomu, že základem daně je obecně úplata, kterou obchodník obdržel nebo má obdržet, nemohou být výše uvedené výsledné částky vykázány v jednotlivých daňových přiznáních v záporných hodnotách.

**2. Závěry**

Níže uvedené závěry platí pouze pro plátce, kteří uzavírají v rámci svého obchodování komoditní swapové kontrakty vlastním jménem a na vlastní účet pravidelně, na dlouhodobé bázi s cílem dosažení zisku za určité období, tj. obchodování s těmito kontrakty je samotným předmětem jejich ekonomické činnosti.

Soustavné uzavírání komoditních swapových kontraktů představuje finanční činnosti osvobozené od daně.

Hodnota těchto osvobozených plnění za zdaňovací období je rovna netto hodnotě součtu všech kladných a záporných vypořádacích rozdílů realizovaných za dané zdaňovací období.

**Stanovisko GFŘ:**

S prezentovanými závěry lze za daných okolností souhlasit.

Ovšem stejně jako je uvedeno v závěru příspěvku, je pro souhlas s nastíněným postupem aplikace daně u příspěvkem vymezeného obchodu nutným předpokladem, že jde o činnost, jež je předmětem daně. Z toho pak vyplývá, že závěry zde přijaté by neměly být zevšeobecněny a plošně aplikovány do oblasti derivátových operací.

Souhlas s uvedenými závěry je tak platný pro příspěvkem řešené případy resp. pro okolnosti zde popsané.

Pro jednoznačnou interpretaci závěrů pak ještě podotýkáme, že tak jako nebude na ř. 50 vykazována záporná hodnoty osvobozeného plnění, tak ani se případná záporná hodnota nebude promítat do koeficientu stanoveného podle § 76 ZDPH.

**SPRÁVA DANÍ**

**437/18.11.14 Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností**

Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381

**Příspěvek je uzavřen s částečným rozporem**

Příspěvek reaguje na aktuální přístup správců daně a zabývá se přípustností stížnosti dle § 261 d.ř. proti výzvě, kterou je zahajován postup k odstranění pochybností dle § 89 d.ř.

**1. Úvod**

Postup k odstranění pochybností dle § 89 d.ř. je často používaným instrumentem pro ověření tvrzení daňového subjektu ještě před vyměřením daně. Nejčastěji se aktuálně používá při prověřování nadměrných odpočtů DPH. Podle Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013 ukončila Finanční správa ČR 12 213 postupů k odstranění pochybností v oblasti daně z přidané hodnoty, 87,7% z celkového množství ukončených postupů k odstranění pochybností. Z toho 5 484 jich bylo ukončeno s rozdílem, tedy daň byla vyměřena jinak, než byla uvedena v daňovém přiznání.

1. **Vymezení problému**

Jednou z oblastí sporů mezi správcem daně a daňovými subjekty ve vztahu k výzvám dle § 89 d.ř. je jejich obsah, resp. konkrétnost výzvy. tedy spor o to, zda správce daně ve výzvě uvedl v dostatečném rozsahu svá důvodná podezření, opřená o skutkové důvody, pro která je postup zahajován.

Přitom k požadované míře konkrétnosti pochybností ve výzvě se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který ve svém usnesení ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102 uvedl: „***Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.***“

V odborné veřejnosti panuje shoda, že toto usnesení rozšířeného senátu NSS je plně relevantní i ve vztahu k výzvám dle § 89 d.ř.

Podle databáze Codexis je toto usnesení citováno v 84 následných rozsudků Nejvyššího správního soudu. Za této situace je možno předpokládat, že toto usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu bude Finanční správou České republiky respektováno a daňové subjekty již nebudou zatěžovány naprosto nekonkrétními výzvami a vyzýváni de facto k předložení celého účetnictví a všech ostatních dokladů (smlouvy, objednávky apod.). Stávající praxe je ale jiná a postupy k odstranění pochybností jsou i nadále zahajovány zcela nekonkrétními výzvami. V příloze autor přikládá anonymizovaný text výzev z dubna a června t.r.

Zasláním nekonkrétní výzvy správce daně riskuje, že následný postup bude označen za nezákonný, a to včetně rozhodnutí o vyměření daně, protože „*kde není začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh.*“ Tento závěr se objevil již v několika rozsudcích Nejvyššího správního soudu[[1]](#footnote-1).

Proti nekonkrétní výzvě se nelze bránit odvoláním, neboť je dle § 109 odst. 2 vyloučeno. Jako opravný prostředek se tak používá stížnost dle § 261 odst. 1 d.ř. a případně i žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 d.ř. V poslední době je ovšem znatelný trend správců daně odmítat i stížnosti proti nekonkrétní výzvě.

Správce daně zastavil v srpnu t.r. řízení o stížnosti proti nekonkrétní výzvě s následujícím odůvodněním: „*Správce daně zjistil, že v zahájeném daňovém řízení nastala jedna z podmínek předvídaných ust. § 106 daňového řádu, a to podmínka stanovená pro zastavení řízení ex oficio v ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Správce daně tak musel konat ve smyslu zásady oficiality a řízení zastavit , neboť nebyly naplněny podmínky stanovené § 261 odst.1 daňového řádu.* ***Stížnost směřuje proti obsahu výzvy k odstranění pochybností v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014, pročež ji stěžovatel považuje za nezákonnou. Ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu však tuto možnost nepřipouští, jelikož se nejedná o stížnost proti nevhodnému chování úředních osob správce daně, ani o stížnost proti postupu správce daně. Stížnost proti rozhodnutí správce daně není § 261 odst. 1 daňového řádu připuštěna****.“*

Rovněž ze srpna t.r. pochází vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti na nekonkrétní výzvu: „*Zákonodárce konstruoval stížnost jako prostředek ochrany v §261 daňového rádu, přičemž jeho subsidiaritu vůči ostatním prostředkům ochrany v daňovém rádu vyjádřil následujícími slovy: „Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.“ Z uvedeného citovaného ustanovení je tak zřejmé, že se nejedná o univerzální prostředek ochrany, nýbrž o jedinou a poslední možnost, kterou lze využít v případě, že daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany. Citované ustanovení přitom jednoznačně stanoví, že stížnost je možné podat pouze proti nevhodnému chování úředních osob správce daně, nebo proti postupu správce daně. V případě výzvy se však jedná o rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového rádu. Již z této části textu § 261 odst. 1 daňového rádu je tedy patrné, že stížnost proti výzvě není přípustným procesním institutem. Dle názoru Odvolacího finančního ředitelství je zapotřebí odlišovat situace, kdy daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany a situace, kdy daňový zákon výslovně nepřipouští prostředek ochrany. V situaci, kdy zákon výslovně nepřipouští využití opravného prostředku, nelze tuto vůli zákonodárce nahrazovat připuštěním stížnosti jakožto subsidiárního prostředku ochrany a konstituovat tak univerzální nadřazený prostředek ochrany.* ***Odvolací finanční ředitelství tak stojí na názoru, že stížnost proti výzvě je nepřípustná, neboť zákonodárce zcela jasně vymezil svou vůli a nepřipustil žádný opravný prostředek proti rozhodnutím označeným jako výzva, čímž téměř znemožnil přezkum předmětné výzvy v rámci žádného opravného prostředku****.* ***Odvolací finanční ředitelství na základě výše uvedeného uzavírá, že institut stížnosti je subsidiárním prostředkem ochrany tam, kde prostředek ochrany chybí, tzn., že není zvlášť upraven a nikoliv tam, kde byl opravný prostředek výslovně zákonem vyloučen.*** *Odvolací finanční ředitelství musí konstatovat, že stížnost v rozsahu námitky směřující proti samotné výzvě měla být správcem daně posouzena jako nepřípustný procesní institut, jelikož nebyly naplněny podmínky stanovené § 261 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k této skutečnosti se Odvolací finanční ředitelství, jakožto nadřízený správce daně, nemůže danou námitkou nijak zabývat. Nicméně pokud se prvostupňový správce daně uvedenou námitkou zabýval, přiznal tak stěžovateli v tu chvíli ještě šetrnější a náležitější zacházení, nikoliv však nezákonné*“

Lze tak konstatovat, že je zde velmi silný aktuální trend Finanční správy ČR nezabývat se meritorně stížnostmi na nekonkrétní výzvy, kterými jsou zahajovány postupy k odstranění pochybností.

Domnívám se, že takový postup je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu[[2]](#footnote-2), podle kterého „*Pokud však má daňový subjekt, stejně jako v nynější věci, za to, že postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola nemohly být vůbec zahájeny způsobem, jakým k tomu došlo, a nemají ani nadále probíhat,* ***nenabízí se jiný prostředek ochrany než stížnost****, s nímž by bylo pro takovou situaci počítáno.* *Zdejší soud se již vyjádřil, že uvedená stížnost má v ohledech, které jsou rozhodné pro její kvalifikování jako způsobilého prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., obdobný charakter jako námitky podle zákona o správě daní a poplatků (srov. rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25). Nejvyšší správní soud rovněž dovodil, že i když samotné podání stížnosti není výslovně omezeno žádnou lhůtou (stejně jak to bylo i u zmíněných námitek), z povahy věci vyplývá, že má-li taková stížnost směřovat proti postupu správce daně, proti němuž má poskytovat ochranu, lze ji uplatnit jen v průběhu tohoto postupu.* ***Smyslem stížnosti je totiž operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka****. Vyhověno jí je faktickým úkonem; při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů – nelze jej považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Podání takové stížnosti po ukončení naříkaného postupu je tak bezpředmětné.*“

Situace, kdy by se daňový subjekt nemohl proti nekonkrétní výzvě bránit v rámci řízení před správcem daně, by mj. znamenala, že by bylo možno podat ihned žalobu na nezákonný zásah. Takový stav bych nepovažoval za souladný se zásadou subsidiarity správního soudnictví.

Pokud připustíme, že nekonkrétní výzvy jsou i nadále vydávány, a pokud připustíme, že nekonkrétnost výzvy může mít za následek nezákonnost celého následného postupu k odstranění pochybností, potom je zjevné, že je žádoucí, aby bylo možno tyto spory pokud možno vyřešit již v rámci řízení před správcem daně, nikoliv až před soudem v rámci soudního řízení správního. Přitom jiný institut než stížnost proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 d.ř. a případně i následná žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 d.ř. zde není k dispozici.

V případě žádosti o přešetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízený správce daně nejen prošetří způsob vyřízení stížnosti, ale rozhodne rovněž o meritu stížnosti[[3]](#footnote-3).

Závěr:

***Podá-li daňový subjekt stížnost proti obsahu výzvy, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybností, správce daně tuto stížnost meritorně projedná.***

***Při vyřízení případné žádosti o přešetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízený správce daně nejen prošetří způsob vyřízení stížnosti, ale rozhodne rovněž o meritu stížnosti.***

1. **Návrh**

Navrhujeme přijmout výše uvedené závěry a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat a zajistit tak jednotnou aplikaci v rámci celé Finanční správy ČR.

**Příloha k příspěvku č. 437/18.11.14 Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností**

**V Ý Z V A**

**k odstranění pochybností**

Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 25.03.2014 za únor 2014, vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť správce daně má pochybnosti zda nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s ustanovením § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Doložte proto obsah řádku 40 daňového přiznání a prokažte nárok na odpočet daně dle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vás

**v y z ý v á ,**

k odstranění pochybností uvedených v této výzvě.

Proto předložte evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004  b., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

Konkrétní termín jednání k odstranění pochybností si dohodněte s pracovníkem správce daně paní XXXXXXXXXXX, tel. XXX XXX XXX.

Uvedené pochybnosti odstraňte postupem podle § 89 odst. 2 daňového řádu, tedy máte možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit.

**Odůvodnění:**

Podáním daňového přiznání je zahájeno vyměřovací řízení. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly ty pochybnosti o údajích v daňovém přiznání, které specifikoval v úvodu této výzvy, vyzval Vás, abyste se k nim vyjádřil tak, jak je uvedeno ve výroku této výzvy.

**V Ý Z V A**

**k odstranění pochybností**

Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 26.05.2014 za duben 2014, vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť z Vašeho podání není zřejmé:

- zda přijatá zdanitelná plnění používáte pro uskutečnění své ekonomické činnosti dle ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o DPH") a zda byl u těchto přijatých plnění uplatněn odpočet daně v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o DPH

- zda skutečně došlo k dodání zboží do jiného členského státu a byly splněny podmínky podstatné pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH

Prokažte, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o DPH. Prokažte, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu EU (§ 64 odst. 5 zákona o DPH).

Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vás

**v y z ý v á ,**

k odstranění pochybností uvedených v této výzvě.

Proto předložte evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, soupis majetku a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

- originály všech písemností, které se vztahují k dotčenému dokladu (dotčeným dokladům), zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení.

Uvedené pochybnosti odstraňte postupem podle § 89 odst. 2 daňového řádu, tedy máte možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost tvrzených údajů prokázat.

Lhůta pro odstranění uvedených pochybností se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

Telefonicky kontaktujte referentku kontrolního oddělení paní XXXXXXXXX, tel. XXXXXXXXX, eventuálně pana XXXXXXXXX, vedoucí referátu, tel. XXXXXXXXXX, v pracovní dny od 8,00 - 9,00 hod.

**Odůvodnění:**

Podáním daňového přiznání je zahájeno vyměřovací řízení. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto

pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly ty pochybnosti o údajích v daňovém přiznání, které specifikoval v úvodu této výzvy, vyzval Vás, abyste se k nim vyjádřil tak, jak je uvedeno ve výroku této výzvy.

**Stanovisko GFŘ**

1. **Postup k odstranění pochybností – jeho podstata**

Postup k odstranění pochybností patří mezi postupy při správě daní (viz část druhá, hlava VI, díl 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v účinném znění, dále jen „DŘ“), který je realizován v průběhu nalézacího, tj. vyměřovacího či doměřovacího řízení, může být zahájen až po předložení řádného nebo dodatečného daňového tvrzení a slouží k vyjasnění či upřesnění údajů uvedených v daňovém tvrzení, postup k odstranění pochybností lze využít i ve vztahu k jiným písemnostem předloženým daňovým subjektem.

Postup nelze zahájit poté, co správce daně daň již vyměřil či doměřil (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 92/2008-147 ze dne 27. 7. 2010 (č. 2137/2010 Sb. NSS; ústavní stížnost odmítnuta – viz Pl. ÚS 44/10 ze dne 13. 11. 2012) či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2008-103 ze dne 12. 8. 2010, které se sice vztahují k výkladu vytýkacího řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v příslušném znění, ale částečně je lze využít i k výkladu postupu k odstranění pochybností). Postup však může být realizován též za účelem odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dalších písemností předložených daňovým subjektem v souvislosti s daňovým přiznáním (např. povinné přílohy).

Výzva dle § 89 odst. 1 DŘ, je rozhodnutím podle § 101 DŘ a musí obsahovat náležitosti podle § 102 DŘ, tedy včetně odůvodnění a je vydána okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jejímu doručení.

Výzva dle § 89 odst. 1 DŘ musí obsahovat konkrétní pochybnosti či skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených tak, aby umožnila daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků tak, aby tyto pochybnosti mohly být odpovědí daňového subjektu odstraněny (viz § 89 odst. 2 DŘ). Výzva tedy musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 25/2003-58 ze dne 28. 4. 2005. Ve výroku výzvy musí správce daně uvést, zda má pochybnost „o správnosti“ nebo „o průkaznosti“ nebo „o úplnosti“ nebo „o pravdivosti“ (nebo se jedná o více z těchto „variant“) a v čem spočívají, tedy odůvodnit samostatně tu kterou pochybnost.

Ve výroku nemohou být pouze vyjmenovány (tzv. opsány ze zákona) všechny uvedené „varianty“ a ve skutečnosti se zabývat pouze jednou z nich, nelze také do výroku pouze opsat znění § 89 odst. 1 DŘ s tím, že konkrétní pochybnosti budou vyjmenovány až v odůvodnění výzvy, konkrétní pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody v každém případě tedy musí jít o poznatky (např. z místních šetření) či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu.

Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty. Odkaz na příslušný řádek daňového tvrzení není dostačující – viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. 7. 2008 (č. 1729/2008 Sb. NSS).

1. **Důsledky nekonkrétní výzvy, prostředky ochrany proti nekonkrétní výzvě - podstata**

Proti výzvě dle § 89 odst. 1 DŘ se nelze samostatně odvolat (viz § 109 odst. 2 DŘ). Zákonnost výzvy může daňový subjekt zpochybnit v odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně vydanému na základě výsledku postupu k odstranění pochybností.

K nezákonnosti výzvy odkazuji na rozsudek č. j. 8 Afs 38/2011-117 ze dne 23. 2. 2012, ze kterého vyplývá: „*Ne každá formální vada vydané výzvy má za následek nezákonné zahájení VŘ,v konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat, a zda tak fakticky učinil. Je pak na dalším průběhu vytýkacího řízení, zda daňový subjekt na podkladě vydané výzvy ví, co po něm správce daně žádá či zda přetrvá jeho nejistota, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a v čem pochybnosti správce daně vlastně spočívají.“*

„Jablkem sváru“ je tedy skutečnost, zda lze vůči výzvě dle § 89 DŘ, která nesplňuje náležitosti dle § 89 odst. 2 DŘ, brojit stížností dle § 261 DŘ.

Nejprve tedy něco málo slov o stížnosti.

Stížnost je upravena v § 261 DŘ. Lze jí brojit proti nevhodnému chování úředních osob správce daně (konkrétních) nebo postupu správce daně. Má subsidiární charakter a uplatní se tedy pouze tehdy, pokud DŘ neposkytuje jiný prostředek ochrany. Podat ji může kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní (§ 20 a násl. DŘ). Stížnost se řeší v rámci postupu, není řízením a použije se v rámci celé správy daní. Podstatnou okolností je, že

napadení rozhodnutí nelze řešit pouze stížností. V případě, že je podání daňového subjektu vyhodnoceno jako stížnost, je posuzována nejprve přípustnost či nepřípustnost podané stížnosti.

**Mezi důvody nepřípustnosti stížnosti zahrnujeme situace**, kdy:

* DŘ poskytuje jiný prostředek ochrany
* je podána stížnosti jinou osobou než osobou zúčastněnou na správě daní
* je podána opakovaná stížnost ve stejné věci, ve které již byla vyřízena
* poskytnutí dodatečného prostředku ochrany, když jiný prostředek byl uplatněn bezúspěšně.

**Mezi jiné prostředky ochrany zahrnujeme**: opravné prostředky – řádné – odvolání a rozklad, mimořádné – návrh na povolení obnovy řízení, dozorčí prostředky – nařízení obnovy řízení, nařízení přezkoumání rozhodnutí, prominutí daně – § 259 a 260 DŘ /nově § 259 a) až c)/, ochrana před nečinností – § 38 DŘ, námitka – § 159 DŘ, stížnost na postup plátce daně – § 237 DŘ, posečkání – § 156 a 157 DŘ, prohlášení nicotnosti – rozhodnutí – § 105 DŘ, žádost o prodloužení lhůty – § 36 DŘ, žádost o navrácení lhůty v předešlý stav – § 37 DŘ, žádost o vyslovení neúčinnosti doručení – § 48 DŘ.

**Nepřípustná stížnost** je vyřízena tak, že po přezkoumání naplnění podmínek pro (ne)uplatnění jiných prostředků ochrany je konstatována její nepřípustnost ve vyjádření s odkazem na možnost využití jiného prostředku ochrany.

V případě, kdy je naopak konstatováno, že je stížnost přípustná, je posuzována její **důvodnost či nedůvodnost.** V případě **důvodné stížnosti** jsoupřijata nezbytná opatření k nápravě, která však nesmí cílit ke změně či zrušení rozhodnutí. Pokud však již byla v průběhu řízení či postupu tato opatření provedena, přijata již být nemohou, neboť došlo k jejich zkonzumování.

Pokud je **stížnost nedůvodná**, je tato skutečnost konstatována ve výsledku šetření, o kterém je stěžovatel (osoba zúčastněná na správě daní) vyrozuměn do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení.

Příslušné vyrozumění je zasíláno osobě zúčastněné na správě daní ve všech případech.

**Shrnutí skutkových okolností projednávaného případu:**

Postup k odstranění pochybností (dále také „POP“)

*Popis skutkových okolností*

* zahájen POP, vydána výzva dle § 89 odst. 1 DŘ, kde nejsou dle názoru daňového subjektu uvedeny pochybnosti v souladu s § 89 odst. 2 DŘ

(např. viz Bulletin KDP 10/2014 – příspěvek Ing. Hajduška)

* DS brojí stížností dle § 261 DŘ
* viz NSS 2 Aps 8/2013 („*Opravným prostředkem, jenž je uplatnitelný jak u POPu, tak u daňové kontroly, je stížnost. Pokud má DS za to, že POP nebo daňová kontrola nemohly být vůbec zahájeny způsobem, jakým k tomu došlo, a nemají ani nadále probíhat, nenabízí se jiný prostředek ochrany než stížnost”)*

**Závěr:**

Pokud jde o stížnost podle § 261 DŘ směřující proti výzvě k odstranění pochybností, je třeba rozlišit **dvě základní situace** podle toho, k dosažení jakého cíle stížnost směřuje.

**1) Stížnost směřující proti výzvě jako takové**, tj. osoba zúčastněná na správě daní tvrdí, že výzva neměla být vůbec vydána nebo vykazuje takové nedostatky, že by měla být zrušena, popř. změněna. V tomto případě platí, že stížností podle § 261 DŘ nelze brojit proti rozhodnutí jako takovému. K tomuto závěru lze dojít zejména s ohledem na účel institutu výzvy. Tento institut není určen k likvidaci nezákonných rozhodnutí. K tomu daňový řád určuje jiné instrumenty. Primárně odvolání (to však může být v zákonem stanovených případech vyloučeno – typicky u výzev), sekundárně přezkoumání rozhodnutí. Nápravné opatření podle § 261 odst. 5 daňového řádu, ke kterému má správce daně pravomoc přistoupit na základě podané stížnosti, nemůže spočívat ve zrušení či změně rozhodnutí. Opačný výklad by popíral výše zmíněné instrumenty sloužící k likvidaci či nápravě nezákonného rozhodnutí. V konečném důsledku by došlo k popření právní jistoty ohledně trvalosti a nezměnitelnosti pravomocného rozhodnutí, pro které zákon stanoví poměrně striktní pravidla (srov. podmínky pro přezkoumání rozhodnutí).

**Lze uzavřít, že stížnost by v daném případě byla nepřípustná**.

Daňový řád současně proti výzvě nepřipouští odvolání (viz § 109 odst. 2). Pokud by měla být výzva zrušena či změněna, muselo by se tak stát prostřednictvím přezkoumání rozhodnutí. Formálně nepřípustnou stížnost proti výzvě lze přitom podle okolností daného případu vyhodnotit podle obsahu též jako podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí. Takovému podnětu však bez dalšího nelze přiznat nárok na sdělení v smyslu § 121 odst. 4 věta druhá DŘ, neboť v něm není explicitní požádání o takové sdělení.

Daňový subjekt má možnost brojit proti důsledkům případné nezákonnosti výzvy rovněž v odvolání proti následnému rozhodnutí o stanovení daně. V případě, že bude zjištěn nesoulad výzvy se zákonem, bude nezbytné posoudit, zda tato nezákonnost byla takového charakteru a intenzity, aby zejména ovlivnila věrohodnost následně získaných a provedených důkazů, a poté i zákonnost stanovení daně. Jinými slovy, *a priori* neplatí tzv. teorie ovoce z jedovatého stromu a nezákonnost výzvy k odstranění pochybností nemusí vždy a za všech okolností vést k nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně.

**2) Stížnost směřující nikoliv proti výzvě jako takové, ale proti tomu, že pochybnosti správce daně, které jsou důvodem zahájení postupu k odstranění pochybností, jsou vymezeny nedostatečným způsobem**, popřípadě výzva vykazuje jiné praktické nedostatky, které osobě zúčastněné na správě daní znemožňují na ni adekvátně reagovat. Postup k odstranění pochybností není striktně formalizovaným postupem, ale jedná se o specifickou formu dialogu mezi osobou zúčastněnou na správě daní a správcem daně směřujícího k tomu, aby konkrétní pochybnosti byly odstraněny, což je shodným zájmem zúčastněných stran. Pokud tedy stížnost v daném případě brojí proti způsobu, jakým správce daně dialog s osobou zúčastněnou na správě daní vede, resp. zahájil (např. tím, že ve výzvě jasně neformuluje své pochybnosti), avšak nedomáhá se formálního zrušení výzvy či jejích účinků, lze takovou stížnost považovat za přípustnou. Správce daně by se jí proto měl meritorně zabývat, tedy v takovém případě **by se jednalo o stížnost přípustnou** a správce daně by se zabýval tím, zda je důvodná či nedůvodná. Nápravným opatřením podle § 261 odst. 5 DŘ přitom z povahy věci nebude zrušení výzvy (rozhodnutí), ale praktické odstranění jejích nedostatků, např. v podobě upřesnění konkrétních pochybností správce daně, na které lze adekvátně reagovat.

Dá se tedy uzavřít, že základním kritériem zvoleného postupu je **posouzení, zda výzva, kterou je zahájen postup k odstranění pochybnosti, je nezákonná**. Ne každá vada rozhodnutí dosahuje takové intenzity, aby mohly být naplněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. V opačném případě lze v souladu se zásadou spolupráce odstranit namítané nedostatky výzvy „vzájemným dialogem“ mezi správcem daně a daňovým subjektem.

**Daň z příjmů**

**438/17.12.14 Tvorba daňových opravných položek v situaci, kdy věřitel neprovede vzájemný zápočet**

Předkládá: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159

Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, číslo osvědčení 4049

**PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM**

Předmětem tohoto příspěvku je výklad ustanovení § 2 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“) a jeho případný dopad na možnost tvorby opravných položek v situaci, kdy věřitel neprovede formální proceduru vzájemného zápočtu pohledávek.[[4]](#footnote-4)

Předmětné ustanovení § 2 odst. 4 ZoR zní: „Nepostupuje-li věřitel podle § 5 a 8, nesmí tvořit opravné položky k pohledávkám, jestliže má k dlužníkovi současně splatné dluhy a neprovede vzájemný zápočet pohledávek.“

Gramatický výklad ustanovení § 2 odst. 4 ZoR by mohl vést k závěru, že poplatník nemůže tvořit k neuhrazené netto pohledávce žádné daňově efektivní opravné položky bez formálně provedené procedury zápočtu současně splatného dluhu.

Domníváme se, že takový výklad by byl nesprávný, a to zejména z následujících důvodů:

* Ustanovení § 2 odst. 4 bylo do ZoR přidáno zákonem č. 438/2003 Sb. s účinností od 1. ledna 2004.

Před zavedením tohoto ustanovení poplatníci, kteří evidovali neuhrazenou pohledávku (100) a splatný závazek (20) za jedním subjektem, obvykle tvořili daňově efektivní opravné položky z výše netto hodnoty pohledávky (80).

Důvodová zpráva k zákonu č. 438/2008 Sb. k tomuto ustanovení říká: „Je zpřesňujícím ustanovením pro současně platný stav, které odstraňuje jakékoli právní spekulace, kdy poplatník je současně věřitelem a dlužníkem a při tvorbě opravných položek neprovedl zápočet.“

Jelikož tedy šlo o zpřesnění tehdejšího platného stavu, lze dovodit, že záměrem zákonodárce bylo pouze upřesnit, že poplatníci sice v dané situaci mohou tvořit daňové opravné položky i po zavedení tohoto ustanovení, avšak pouze k netto hodnotě pohledávky. Jinými slovy mělo toto zpřesnění za cíl jednoznačně zabránit situacím, kdy by poplatník tvořil daňově efektivní opravné položky k neuhrazené pohledávce v její plné výši (100).

* V situaci, kdy je neuhrazená pohledávka vyšší než splatný závazek, by výše naznačený restriktivní výklad neumožnil věřiteli eliminovat daňový dopad neuhrazené, ale již zdaněné pohledávky, bez navýšení administrativní zátěže poplatníka v podobě provedení formální procedury zápočtu.

Poplatníci by však měli mít právo na racionální a efektivní postup a rozhodnout se zda tvořit v takové situaci daňově efektivní opravné položky za splnění ostatních podmínek ZoR z výše netto hodnoty pohledávky, tj. Hodnoty neuhrazené pohledávky snížené o splatný závazek, bez často zbytečné a administrativně zatěžující formální procedury zápočtu.

Takový závěr dává ekonomický smysl – nevede k často zbytečné administrativní zátěži ani k nadměrnému snížení základu daně, protože poplatník tvoří daňovou opravnou položku pouze k hodnotě pohledávky, kterou by evidoval i po formálně provedeném zápočtu.

* Možnost tvorby daňové opravné položky k netto hodnotě pohledávky lze nepřímo dovodit i z přechodného ustanovení k  § 2 odst. 4 v rámci zákona č. 438/2003 Sb., které v předmětné situaci určuje povinnost zrušit již vytvořené opravné položky s výjimkou těch, které byly vytvořeny k části pohledávky převyšující hodnotu závazku. Jinými slovy zákonodárce spatřuje problém pouze v daňových opravných položkách vytvořených k části pohledávky odpovídající hodnotě závazku.[[5]](#footnote-5)

**Návrh řešení**

Na základě výše uvedeného navrhujeme přijmout sjednocující závěr:

Eviduje-li poplatník neuhrazenou pohledávku za dlužníkem, za kterým má zároveň splatný závazek, může tvořit daňově účinné opravné položky (za splnění dalších podmínek ZoR) k netto výši neuhrazené pohledávky.

Pokud poplatník – příjemce investiční pobídky ve formě slevy na dani – v minulosti z důvodu opatrnosti takto nepostupoval a opravné položky v dané situaci netvořil, nebude takový postup považován za porušení zvláštní podmínky dle § 35a odst. 2 písm. a) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

**Stanovisko GFŘ:**

Lze souhlasit se závěrem předkladatele, že „eviduje-li poplatník neuhrazenou pohledávku za dlužníkem, za kterým má zároveň splatný závazek, může tvořit daňově účinné opravné položky (za splnění dalších podmínek ZoR) k netto výši neuhrazené pohledávky“. Zároveň je však nutno dodat, že zákon o rezervách v ustanovení § 2 odst. 4 výslovně vyžaduje jako podmínku tvorby daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám v případě, kdy má věřitel současně splatné dluhy, provedení vzájemného zápočtu.

Věřitel proto musí v případě, kdy má k dlužníkovi současně splatné dluhy, nejprve provést vzájemný zápočet, aby mohl následně vytvořit daňově uznatelné opravné položky ke „zbývající“ neuhrazené rozvahové hodnotě pohledávky, tj. k hodnotě pohledávky, která převyšovala před provedením zápočtu hodnotu dluhu.

Pro účely uplatňování slevy na dani podle § 35a odst. 2 písm. a) bod 2. ZDP je nutné vždy uplatnit daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám v nejvyšší možné míře. Pokud tak poplatník neučiní, poruší podmínky stanovené pro uplatnění slevy na dani. Za porušení těchto podmínek nebude považována situace, kdy poplatník nemohl z objektivních důvodů (např. pohledávka je řešena soudně) vzájemný zápočet provést (nikoliv však situace, kdy poplatník neprovedl vzájemný zápočet pouze na základě svého vlastního rozhodnutí např. z důvodu opatrnosti). Tuto skutečnost musí být vždy schopen správci daně doložit.

**439/17.12.14 Postup pro zdaňování jednatelů – nerezidentů v roce 2014**

Předkladatel: JUDr. Daniel Krempa, daňový poradce, číslo osvědčení 4126

Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, číslo osvědčení 2371

Ing. Lucie Rytířová, daňový poradce, číslo osvědčení 4038

Ing. Michaela Felcmanová, daňový poradce, číslo osvědčení 3756

**Příspěvek je uzavřen**

Účelem tohoto příspěvku je snaha o odstranění pochybností, které mohou vzniknout při aplikaci § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, v souvislosti s odměnami jednatelů českých společností s ručením omezeným, kteří jsou pro účely ZDP (a případně i smluv o zamezení dvojího zdanění) považováni za tzv. daňové nerezidenty České republiky, a potvrzení správného postupu pro rok 2014 při aplikaci srážkové a/nebo zálohové daně.

1. **Popis problematiky**

V souvislosti s přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“) s účinností od 1.1.2014 došlo k úpravě pozice a jednání orgánů obchodních korporací.

§ 152 NOZ stanoví, že orgány právnické osoby tvoří orgány o jednom členu (individuální) nebo o více členech (kolektivní). Navazující ustanovení NOZ i zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“) pak v některých ustanoveních tento terminologický posun potvrzují (např. ustanovení upravující zastupování právnické osoby, která nově stanoví, že statutární orgán „pouze“ zastupuje právnickou osobu), v jiných naopak utvrzují o tom, že se postavení jednatelů podle ZOK oproti roku 2013 nic nezměnilo (podle § 44 odst. 5 ZOK je statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným každý jednatel, ledaže společenská smlouva určí, že více jednatelů tvoří kolektivní orgán). Stejně tak v § 194 ZOK uvádí, že statutárním orgánem společnosti je jeden nebo více jednatelů, důvodová zpráva k § 194 ZOK navíc uvádí, že obecné pojetí statutárního orgánu společnosti – jednatele – zůstává nezměněno. Na zachování odlišnosti mezi členem orgánu právnické osoby a orgánem právnické osoby poukazuje také ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDP ve znění platném pro rok 2014, které rozlišuje mezi (1) odměnami členů orgánu právnické osoby a (2) odměnami orgánu právnické osoby a důvodová zpráva k novele zákona o daních z příjmů pro rok 2014 (sněmovní tisk 1004) v bodu 41[[6]](#footnote-6), která utvrzovala plátce daně v dosavadním přístupu tím, že výslovně uváděla jednatele – fyzickou osobu – jako orgán právnické osoby zdaňovanou podle § 6 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP.

Rozlišení mezi členem orgánu a orgánem právnické osoby je přitom podstatné pro určení postupu při zdaňování odměn daňových nerezidentů.

Podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 6) ZDP ve vazbě na § 36 ZDP podléhají odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob zdanění v České republice bez ohledu na to, kde je činnost vykonávána. Na druhou stranu, ustanovení § 22 odst. 1 písm. b) ZDP stanoví (upravující ostatní příjmy ze závislé činnosti, mezi něž se v předchozích letech zahrnovaly také odměny statutárních orgánů právnických osob), že za příjmy ze zdrojů na území České republiky se považují příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území České republiky.

Z těchto ustanovení vyplývá, že pokud bude jednatelem společnosti se sídlem v České republice daňový nerezident ve smyslu § 2 odst. 3 ZDP, resp. smluv o zamezení dvojího zdanění, bude jeho odměna za činnost jednatele považována za příjem pocházející ze zdrojů na území České republiky, a to buď na základě § 22 odst. 1 písm. b) jako příjem ze závislé činnosti nebo na základě § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP jako příjem člena statutárního orgánu. § 36 ZDP pak určuje, že na přímy dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP se uplatňuje srážková daň (vypočtená ze „superhrubé“ mzdy, avšak bez uplatnění solidárního zvýšení daně podle § 38ha ZDP), zatímco příjmy dle § 22 odst. 1 písm. b) ZDP v tomto výčtu uvedeny nejsou, a proto se u těchto příjmů uplatní zálohová daň dle § 38h ZDP a solidární zvýšení daně podle § 38ha ZDP.

Rozdíl mezi srážkovou daní a zálohovou daní se v konečném důsledku stírá v případě daňových rezidentů jiného členského státu Evropské unie či Evropského hospodářského prostoru, zahrnou-li příjmy zdaněné srážkovou daní podle § 36 odst. 8 ZDP do svého daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob; srážková daň se v tomto případě stane daní zálohovou.

1. **Legislativní úprava a diskuse** 
   1. **Připomínky KDP k návrhu novely ZDP na rok 2015**

V březnu 2014 předložili zástupci KDP ČR v rámci jednání pracovní skupiny k dopadům NOZ zástupcům MF ČR a GFŘ připomínky k návrhu novely ZDP pro rok 2015. Uvedený text uváděl:

„S ohledem na nejasnosti ohledně výkladu změny NOZ a ZOK ve vztahu k postavení jednatelů – daňových nerezidentů - doporučujeme upravit příslušné ustanovení § 22 ZDP tak, aby bylo zřejmé, že daňový režim zdanění nerezidentů v postavení jednatele bude stejný jako u členů představenstva.“

* 1. **Novela ZDP na rok 2015 (sněmovní tisk 252)**

Návrh novely ZDP (sněmovní tisk 252) reflektoval tyto připomínky úpravou příslušných ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDP a § 22 odst. 1 písm. g) bodu 6 ZDP, a to v bodech 28 a 111 novely.

**Důvodová zpráva k tomuto sněmovnímu tisku pak uvádí následující:**

**„K bodu 28 (§ 6 odst. 1 písm. c) bod 2)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění potvrzující obecnou právní úpravu orgánů právnických osob v novém občanském zákoníku (§ 151 a násl. NOZ), která vychází z pojetí, že i jedno osobový orgán právnické osoby má člena (př. jednatel je členem statutárního orgánu s. r. o., obdobně statutární ředitel a. s.). Od 1. ledna 2014 tak odpadá nutnost rozlišovat mezi osobou, která je orgánem právnické osoby a osobou, která je členem orgánu právnické osoby. Nový občanský zákoník toto pojetí výslovně potvrzuje v § 152 odst. 1, kde stanovuje, že orgány právnické osoby tvoří orgány o jednom členu (individuální) nebo o více členech (kolektivní) a dále též v navazujících ustanoveních, ve kterých hovoří pouze o členech voleného orgánu (leg. zkratka v § 152 odst. 1 pro fyzickou osobu, která je členem orgánu právnické osoby a která je do funkce volena, jmenována či jinak povolána).

Z tohoto důvodu se navrhuje vypustit pro nadbytečnost v § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů bod 2, neboť fyzická osoba v chápání orgánů právnických osob občanským zákoníkem je vždy členem orgánu právnické osoby, nikoliv sama orgánem právnické osoby. Odměny člena ať již individuálního nebo kolektivního orgánu právnické osoby jsou od 1. ledna 2014 v důsledku občanského zákoníku vždy zahrnuty v § 6 odst. 1 písmenu c) bod 1 zákona o daních z příjmů.

Odměna je chápána ve smyslu zákona o obchodních korporacích, který v § 59 až § 61 upravuje smlouvu o výkonu funkce neboli práva a povinnosti mezi obchodní korporací a členem jejího orgánu. Součásti smlouvy jsou údaje o odměňování, které zahrnuje veškeré plnění, která této osobě za výkon funkce člena orgánu právnické osoby od obchodní korporace náleží.“

**Text důvodové zprávy k bodu 111 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 6) novely je pak totožný s výše uvedeným.**

**2. Závěr 1**

S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že změna navrhovaná s účinností od 1. 1. 2015 je koncipována jako potvrzení stavu existujícího od 1. 1. 2014, tj. již pro zdaňovací období roku 2014 by měl být jednatel – daňový nerezident považován za člena orgánu právnické osoby. Následně by měl být příjem takové osoby podřazen pod ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP a uplatněna srážková daň dle § 36 ZDP.

**Stanovisko GFŘ:**

Souhlas.

**3. Postup v průběhu roku 2014**

S ohledem na zmíněná zavádějící ustanovení NOZ, ZOK a ZDP postupovala řada plátců daně v roce 2014 nadále tak, jako v roce 2013, tj. nadále aplikovali na příjmy jednatelů – daňových nerezidentů zálohovou daň dle § 38h ZDP.

Po zveřejnění návrhu novely a důvodové zprávy přistoupili někteří plátci daně ke změně postupu a zpětně začali podávat hlášení ke srážkové dani. Jiní plátci příjmů s ohledem na zavádějící text ZOK a ZDP zdaňují příjmy jednatelů – daňových nerezidentů zálohovou daní dodnes. Vzhledem k tomu, že v případě srážkové daně nedochází k uplatnění solidárního zvýšení daně, vzniká v těchto případech mnohdy „přeplatek“ na dani, tj. na původní zálohové dani bylo odvedeno více, než by mělo být odvedeno na srážkové dani.

V této souvislosti však plátci stojí před nejistotou ohledně postupu správce daně v následujících otázkách:

1. Bude sankcionován postup, kdy až do konce roku 2014 bude plátce aplikovat zálohovou daň a začne u jednatelů – nerezidentů aplikovat srážkovou daň až po účinnosti novely ZDP (viz sněmovní tisk 252)?
2. Bude vyměřována pokuta za pozdní podání hlášení pro srážkovou daň, pokud plátce daně opravil nebo opraví svůj dosavadní postup?
3. Jakým způsobem lze dosáhnout převodu prostředků z účtu správce daně pro zálohovou daň na účet pro srážkovou daň?
   1. **Závěr k otázce 1)**

Vzhledem k tomu, že zákonná úprava ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2104 může být interpretována více možnými způsoby a plátci daně postupovali s ohledem na text zákona a důvodovou zprávu k němu, a s ohledem na předpoklad, že na zálohové dani bude odvedeno na účet správce daně stejně či více, než pokud by byla aplikována srážková daň, neměl by být postup, kdy plátci daně odváděli z odměn jednatelů zálohovou daň pozastavován a plátci daně postihováni za uplatňování postupu podle předpisů účinných do konce roku 2013, a to až do účinnosti příslušné novely ZDP (viz sněmovní tisk 252). Tento přístup je v souladu s principem „v pochybnostech ve prospěch daňového poplatníka“, vyplývajícím z ustálené judikatury.

**Stanovisko GFŘ:**

Souhlas s názorem KDP.

Finanční správa nebude u zdaňovacího období 2014 rozporovat způsob zdanění, pokud byla u daňových nerezidentů z odměn jednatelů, ale i ředitelů obecně prospěšných společností nebo ředitelů ústavů sražena zálohová daň, a to vzhledem k výše uvedenému v příspěvku KDP, zejména s přihlédnutím ke skutečnosti, že důvodová zpráva k novele ZDP pro zdaňovací období 2014 výslovně uváděla, že jednatel – fyzická osoba je orgán právnické osoby, který se zdaňuje podle § 6 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP a v § 22 odst. odst. 1 písm. g) bod 6. ZDP bylo pro zdaňovací období 2014 uvedeno, že daň vybíraná srážkou podle zváštní sazby daně se aplikuje na odměny členů... tzn. výslovně na § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP.

* 1. **Závěr k otázce 2)**

S ohledem na nejasnosti ve znění výše zmíněných předpisů a v souladu s principy řádné správní praxe a právní jistoty poplatníků navrhujeme přijmout závěr, že pozdní podání hlášení pro srážkovou daň nebude předmětem pokuty za opožděné tvrzení daně od správce daně.

**Stanovisko GFŘ:**

Souhlas s názorem KDP.

Odůvodnění: V případech, kdy plátce daně v průběhu roku 2014 srážel z příjmů jednatelů - nerezidentů zálohovou daň a rozhodne se, že toto sám napraví (přesto, že správce daně nebude rozporovat způsob srážení zálohovou daní), pak musí provést opravu ve způsobu srážení (nelze v této souvislosti hovořit o chybně směrované platbě) – a následně v této souvislosti zašle opožděně „Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“, tak pokuta za pozdní podání tohoto hlášení, které plátce daně podává podle §38d odst. 3 ZDP nebude použita, a to z důvodu, že se nejedná o hlášení podávané podle daňového řádu (úprava tiskopisu pro ZO 2015), tzn. nejedná se v tomto případě o daňové tvrzení. Na základě uvedeného hlášení nedochází k předepsání do evidence daní, ale uvedené hlášení slouží pouze pro účely vystavení „Potvrzení o sražené dani“ podle § 38d odst. 7 ZDP.

Po konci roku plátce daně následně uvede do

a) Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti: mělo být sraženo na zálohové dani (sl. 1) „0“ a bylo sraženo (sl. 2) „xxx“ – oprava se promítne do sl. 1 příslušného měsíce,

b) Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob: mělo být sraženo xxx (sl. 1) bylo sraženo „0“ – oprava se promítne do sl. 1 příslušného měsíce

Případný nedoplatek na dani – DP 772, popř. přeplatek na dani – DP 71 vzniká až na základě předepsání jednotlivých částek z vyúčtování do evidence daní (poz. v průběhu roku bylo předepisováno pouze dle plateb) a porovnáním se stavem ODÚ.

* 1. **Závěr k otázce 3)**

V případech, kdy došlo k řádnému odvodu zálohové daně v částce stejné nebo vyšší, než by byla srážková daň, měly by být příslušné finanční prostředky v plné výši převedeny z účtu zálohové daně na účet srážkové daně. Z administrativních důvodů na straně správce daně navrhujeme provést tento převod na základě podání hlášení pro srážkovou daň a podnětu plátce daně. Správce daně převede přeplatek na účtu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na účet daně z příjmů fyzických osob – vybírané srážkou podle zvláštní sazby, a to ke dni vzniku přeplatku, tj. ke dni následujícímu původnímu dni úhrady daně zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat formou sdělení, aby byli poplatníci o uvedeném výkladu informováni.

**Stanovisko GFŘ:**

Nesouhlas. Ze stanoviska k bodu 2 je zřejmé, že případný přeplatek vzniká až na základě vyúčtování.

**441/17.12.14 Výklad přechodného ustanovení k § 24 odst. 2 písm. y) zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.**

Předkladatelé:

René Kulínský, daňový poradce ev. číslo 1159

Tereza Růžičková, daňový poradce ev. číslo 4231

**Příspěvek je uzavřen**

1. **Účel příspěvku**

V souvislosti s přijetím zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. vznikly pochybnosti, zda došlo ke změně v ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů a to v návaznosti na znění přechodného ustanovení zákonného opatření a pravidla pro odpis pohledávek podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů ve znění účinném k 31. prosinci 2003 (tj. před účinností zákona č. 438/2003 Sb.).

1. **Relevantní právní úprava**

Návětí § 24 odst. 2 písm. y) ve znění účinném do konce roku 2003 znělo:

*y) u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, a to u pohledávky za dlužníkem*,

Zákon č. 438/2003 Sb. od ledna 2004 novelizoval návětí § 24 odst. 2 písm. y) následovně:

*V § 24 odst. 2 písm. y) úvodní část textu zní: "u poplatníků, kteří vedou účetnictví, jmenovitá hodnota pohledávky nebo pořizovací cena pohledávky nabyté postoupením, vkladem a při přeměně společnosti, případně hrazená daň darovací u pohledávky nabyté bezúplatně, a to za předpokladu, že o pohledávce při jejím vzniku bylo účtováno ve výnosech, byla zahrnuta do základu daně zjištěného podle § 23 až 33 a k níž lze tvořit opravné položky podle písmene i), za dlužníkem,".*

Od ledna 2004 tedy bylo nutné pro daňově uznatelný odpis splnit 2 podmínky: i) možnost tvorby opravné položky a ii) povinnost účtovat o pohledávce při vzniku do výnosů.

Přechodná ustanovení zákona 438/2003 Sb. stanovila, že „*Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, se použije poprvé pro pohledávky vzniklé po 31. prosinci 2003. Pro pohledávky vzniklé do 31. prosince 2003 se použije ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění platném do 31. prosince 2003*.“ (viz bod 19 přechodného ustanovení k zákonu o daních z příjmů).

Od ledna 2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které § 24 odst. 2 písm. y) novelizuje a to s následujícím přechodným ustanovením: „*Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se použije poprvé pro pohledávky vzniklé ode dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.* ***Pro pohledávky vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu se použije ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu*.**“

1. **Shrnutí problému**

Jako sporným se může jevit, zda text přechodného ustanovení modifikuje pravidla uplatňovaná pro pohledávky vzniklé do konce roku 2003 podle přechodného ustanovení k zákonu č. 438/2003 Sb.

Podle našeho názoru tomu tak není a režim pro odpis pohledávky vzniklé do konce roku 2003 zůstává zachován.

1. **Argumentace**

Níže stručně shrnujeme argumenty, které nás vedou k závěru o zachování původních pravidel pro pohledávky vzniklé do konce roku 2003.

**4.1 Princip přechodných ustanovení**

Principem přechodných ustanovení je odstranění či alespoň zmírnění negativních důsledků, které by mohly při střetu dosavadní a nové právní úpravy vzniknout[[7]](#footnote-7). Přechodná ustanovení se zpravidla nenovelizují[[8]](#footnote-8) a obecně by měly zajišťovat právní jistotu daňových subjektů. V obdobném kontextu judikoval ostatně i Nejvyšší správní soud[[9]](#footnote-9), že „*Smyslem a účelem přechodných ustanovení obecně je realizace zásady ochrany nabytých práv, jako projevu a součásti principu právní jistoty*.“

Přechodná ustanovení sama o sobě právní úpravu nemění. Pokud před novelou platilo A a po novele platí B, nemůže přechodné ustanovení zavést režim C. Smyslem přechodného ustanovení je stanovit, že za nové úpravy (B) se může pro staré pohledávky použít úprava A.

**4.2 Důvodová zpráva zákonného opatření Senátu**

Důvodová zpráva zákonného opatření Senátu k čl. II (tj. k přechodným ustanovením novelizace zákona o daních z příjmů) stanoví, že:

„*K bodu 15: V návaznosti na úpravu ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) a na změnu ustanovení § 8a v zákoně č. 593/1992 Sb., která nabude účinnosti ke stejnému okamžiku, se stanoví, že u pohledávek, které vznikly přede dnem účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu,* ***musí poplatník postupovat podle původního režimu****. Tím bude zajištěna potřebná návaznost na změny provedené zákonem č. 458/2011 Sb*.“

Záměr zákonodárce z důvodové zprávy vyplývá zcela jednoznačně. Výklad spojení, že „*musí poplatník postupovat podle původního režimu*“ nelze učinit jinak, než že původní režimy platné a používané do konce roku 2013 (tj. i rozdílný režim pro pohledávky vzniklé do konce roku 2003) zůstávají nutně zachovány.

1. **Doplnění**

Jsme si vědomi rozsudků Nejvyššího správního soudu[[10]](#footnote-10), v nichž soud judikoval, že podmínkou pro tvorbu *opravné položky* je účtování pohledávky ve výnosech, ačkoliv zákon o rezervách v předmětném znění do konce roku 2003 tuto podmínku neobsahoval.

Jsme názoru, že tyto rozsudky se týkají výhradně tvorby opravných položek. Z rozsudků vyplývá, že tvorba opravné položky je svým způsobem „fiktivní náklad“, který s sebou nese striktnější zákonné požadavky[[11]](#footnote-11): „…*Jelikož tedy tvorba opravné položky představuje pouze „fiktivní náklad“, je o to více třeba dbát na splnění veškerých zákonných podmínek* …“

Předmětem tohoto příspěvku je však odlišná situace: odpis pohledávky z důvodů vyjmenovaných v jednotlivých bodech § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, tedy o řešení skutečné, realizované, ekonomické ztráty z důvodu odpisu pohledávky z objektivních (zákonem předvídaných) důvodů. V uvedeném případě není sporu, že pohledávka vznikla za účelem generování zdanitelných příjmů (generovala zdanitelné úrokové příjmy).

1. **Návrh na řešení**

Na základě výše uvedeného se domníváme, že přechodné ustanovení zákonného opatření Senátu k novelizaci § 24 odst. 2 písm. y) by nijak nemělo měnit původní režim odpisu pohledávek, tj. u odpisu pohledávek vzniklých do konce roku 2003 se bude i nadále uplatňovat znění § 24 odst. 2 písm. y) účinné do konce roku 2003.

**Stanovisko GFŘ:**

Souhlas se závěrem předkladatele.

1. např. ze dne 31. 1. 2007, čj. 1 Afs 155/2005 – 70; ze dne 14. 10. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 – 113; ze dne 9. 9. 2009, čj. 2 Afs 58/2009 – 85, věc KENTOYA, a. s., bod 23; ze dne 30. 9. 2010, čj. 9 Afs 46/2010 – 227; ze dne 23. 2. 2012, čj. 8 Afs 38/2011 – 117, věc TLC czech s. r. o.; ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012 – 37, věc Auto Pool, a.s., body 31 - 34 [↑](#footnote-ref-1)
2. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. února 2014, čj. 2 Aps 8/2013-46 [↑](#footnote-ref-2)
3. srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2013, čj. 9 Aps 4/2013-25 [↑](#footnote-ref-3)
4. Tento příspěvek se zabývá poplatníky, kteří nejsou bankou a neřeší pohledávky přihlášené v insolvenčním řízení, ke kterým lze tvořit daňové opravné položky dle § 8 ZoR. [↑](#footnote-ref-4)
5. V případě, kdy věřitel nepostupující podle [§ 5](aspi://module='ASPI'&link='593/1992%20Sb.%25235'&ucin-k-dni='30.12.9999') a [8 zákona č. 593/1992 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='593/1992%20Sb.%25238'&ucin-k-dni='30.12.9999'), ve znění zákona č. [157/1993 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='157/1993%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), zákona č. [323/1993 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='323/1993%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), zákona č. [244/1994 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='244/1994%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), zákona č. [132/1995 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='132/1995%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), zákona č. [211/1997 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='211/1997%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), zákona č. [492/2000 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='492/2000%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), zákona č. [126/2002 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='126/2002%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999') a zákona č. [260/2002 Sb.](aspi://module='ASPI'&link='260/2002%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'), bude ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona vykazovat podle stavu k 31. prosinci 2003 ve vztahu k dlužníkovi současně splatné závazky, a nebyl-li proveden vzájemný zápočet těchto pohledávek a závazků, zruší věřitel již vytvořené opravné položky s výjimkou těch, které byly vytvořeny k části pohledávky převyšující hodnotu závazku. [↑](#footnote-ref-5)
6. Viz text důvodové zprávy: „V případě úpravy § 6 odst. 1 písm. b) a c) se jedná legislativní úpravu, jejímž cílem je především zpřehlednění stávajícího ustanovení. Odměny statutárního orgánu – fyzické osoby, jsou nově zahrnuty do písmene c) bodu 2. Bude se jednat např. o odměny (příjmy za práci)

   jednatele společnosti s ručením omezením, ředitele obecně prospěšné společnosti podle ustanovení § 9a zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů nebo ředitele ústavu (§ 405 NOZ). Zároveň je z písmene b) do písmene c) přesunut likvidátor, který obdobně jako ostatní osoby uvedené v písmenu c) dostává za svou činnost odměnu (§ 195 NOZ). Navrhovaná úprava dále reaguje na zavedení institutu ústavu. Jeho statutárním orgánem je ředitel, jeho odměna se zahrne pod ustanovení písmene c).“ [↑](#footnote-ref-6)
7. Viz Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů (II. část), vypracovaná autorským kolektivem odboru vládní legislativy Úřadu vlády pod vedením JUDr. Josefa Vedrala, Ph.D. (dostupná na: <http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka_pomuckaII.pdf>). [↑](#footnote-ref-7)
8. Viz čl. 55 odst. 5 Legislativních pravidel vlády [↑](#footnote-ref-8)
9. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 3 As 63/2007-66 ze dne 9. ledna 2008 [↑](#footnote-ref-9)
10. Rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 31/2005-98 ze dne 26. února 2007 a č.j. 8 Afs 37/2008-155 ze dne 30. ledna 2009 [↑](#footnote-ref-10)
11. Již zmíněný Rozsudek č.j. 8 Afs 37/2008-155 ze dne 30. ledna 2009 (poslední věta čtvrtého odstavce na str. 3) [↑](#footnote-ref-11)