

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 5/2018

Téma: Daně výhledově



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze  
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní  
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Informace z odborných výborů KA ČR .....	2
Pohyblivý příspěvek pro rok 2018 je splatný do 30. června 2018 .....	2
Noví auditoři složili v dubnu slib.....	3
Jak na audit Evropské kosmické agentury a dalších mezinárodních organizací přiblížil seminář.....	4

### TÉMA ČÍSLA – DANĚ VÝHLEDOVĚ

Editorial .....	5
Pojištění pohledávek nově daňově? (Alena Švecová, Petr Toman) .....	6
Judikatorní novinky z oblasti správy daní (Tomáš Hajdušek).....	9
Připravovaná novela zákona o daních z příjmů vyvolaná implementací směrnice ATAD (Stanislav Kouba) .....	15
Reforma DPH v Evropské unii (Hana Zídková).....	22
Bitcoin a další kryptoměny (Gabriela Hoppe).....	27
Rozhovor s Vitem Martinovským Daně z pohledu velké korporace .....	30

### NA POMOC AUDITORŮM

Nová interpretace NÚR ke kurzovým rozdílům u časového rozlišení (Libuše Müllerová, Jana Skálová) .....	32
Hugo a Sally se baví o archivaci spisu .....	13, 17, 21

### RECENZE

Systém principů daňového práva .....	34
Daňová politika v Evropské unii .....	35

LIDÉ A FIRMY .....	36
--------------------	----

### e-příloha Auditor 5/2018

- **Téma čísla – Daně výhledově**  
Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn
- **Daně**
- **Právo**
- **Zaznamenali jsme**

Toto číslo vyšlo **11. 6. 2018**

## Metodická práce výboru pro účetní výkaznictví



Petr Vácha

Rád bych se s vámi podělil o několik zajímavých témat, na kterých v posledním roce pracuje Výbor pro účetní výkaznictví KA ČR.

Začnu tím, že výbor zpracoval hrubý nástin nových výchozíků a definicí týkajících se problematiky vykazování výnosů v českém účetnictví. Již v úvodu loňského květnového čísla jsem psal, že Ministerstvo financí začalo realizovat svůj plán aktualizace koncepce účetní legislativy v ČR a od ledna 2017 dochází k pravidelným měsíčním setkáním pracovní skupiny, která se věnuje některým oblastem, jež jsou pro novou koncepci účetního výkaznictví relevantní. Pro tyto účely jsme na výboru během posledního roku diskutovali budoucí přístup k výnosům. Výsledkem těchto nespočetných diskusí je rámcový pracovní materiál, který nastiňuje některé možné budoucí definice výnosů z prodeje zboží či služeb a zároveň obsahuje seznam dalších oblastí vykazování výnosů vhodných k rozpracování. Zmíněný materiál poskytneme tento měsíc pracovní skupině při Ministerstvu financí k projednání.

Výbor nezahál ani na poli interpretací Národní účetní rady. Máme rozpracovanou interpretaci, která se věnuje inventarizačním rozdílům, konkrétně několika problémům v této oblasti. Například a) zda přistupovat k inventarizačním rozdílům jako k opravám chyb minulých období, zvláště pokud se jedná

o významnou částku, b) jak účtovat přebytek odpisovaného dlouhodobého majetku nebo c) jak účtovat přebytek neodpisovaného dlouhodobého majetku. Dosavadní diskuse nad touto interpretací byly ve výboru velmi intenzivní a předpokládáme, že návrh interpretace předložíme na jednom z následujících zasedání Národní účetní rady.

Dalším interpretačním tématem, na kterém výbor pracuje, je problematika vykazování výzkumu a vývoje. Výbor byl v této problematice aktivní již v minulosti během připomínkování návrhů vyhlášek a byl jedním z iniciátorů vyjasnění účetního řešení v této oblasti. Vzhledem k tomu, že v našem prováděcím předpise k zákonu o účetnictví pro podnikatele s účinností od 1. ledna 2018 byla již položka „výzkum“ vypuštěna z výčtu dlouhodobého nehmotného majetku a má se za to, že výzkum je obvykle nákladovou položkou, zaměřuje se návrh současné interpretace zejména na kritéria rozeznání vývoje v dlouhodobém nehmotném majetku. Návrh interpretace bude znovu diskutován v Národní účetní radě na červnovém zasedání.

Doufám, že i tyto návrhy pomohou ke zlepšení transparentnosti a srovnatelnosti českého účetnictví a výkaznictví. Hodně sil do nové auditorské sezóny 2018/19 a stále lepší kvalitu účetních závěrek přeje

**Petr Vácha**

předseda Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání 14. května zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významná část jednání výkonného výboru se týkala návrhu úprav vnitřních předpisů, které se budou předkládat ke schválení listopadovému sněmu.

Výkonný výbor schválil:

- aktualizaci metodické pomůcky pro SME/SMP,
- návrh aplikační doložky k ISA 700,
- jmenování odvolací zkušební komise k dílčí části auditorské zkoušky Právo v podnikání,
- navržené úpravy Statutu KA ČR,
- přípravu odpovědi na oznámení Dozorčí komise týkající

se kontroly plnění usnesení XXV. sněmu KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil navržený postup úpravy vnitřních předpisů, které bude schvalovat listopadový sněm KA ČR,
- a schválil návrh na navýšení příspěvků statutárních auditorů, který bude rovněž předložen sněmu KA ČR k projednání,
- a schválil postup úpravy memoranda o spolupráci s ICAEW,
- a schválil další průběh možné úpravy týkající se odborné práce asistentů auditora,
- a schválil přípravu společné konference ČIIA, KA ČR a NKÚ, která se bude konat v září,

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu za období leden – duben 2018,
- zprávu o slibu nových auditorů, který se uskutečnil 25. dubna,
- zprávu a zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zápis ze zahraniční služební cesty z jednání Pracovní skupiny pro veřejný sektor Accountancy Europe,
- informace o připomínkách k návrhu novely zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

**Jiří Mikyňa**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

### Informace z odborných výborů KA ČR

#### Výbor pro metodiku auditu (VMA)

**16. dubna 2018**

Na dubnovém jednání Výboru pro metodiku auditu byla projednána technická novela aplikační doložky k ISA 700 a novela auditorského standardu č. 52, která je paralelně projednávána i na Výboru pro veřejný sektor.

#### Výbor pro SME/SMP

**23. dubna 2018**

Na jednání výboru byla předložena aktualizace metodické pomůcky SME/SMP, která zahrnuje především doplnění odkazů na články z časopisu Auditor (ročník 2017 a 2018) a vybrané ilustrativní příklady na testy věcné správnosti z Příručky pro provádění auditu.

## Pohyblivý příspěvek pro rok 2018 je splatný do 30. června 2018

**Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2018 je dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2018.** Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2017, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,45 % z uvedeného základu.

Ti, kteří doposud nepodalí formulář vyúčtování příspěvků za auditora nebo za auditorskou společnost, mají stále možnost ho vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz). Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo

název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který najdete rovněž na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v části Pro členy, sekce Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře e-mailem na adresu [snajdrova@kacr.cz](mailto:snajdrova@kacr.cz), [rojko@kacr.cz](mailto:rojko@kacr.cz) nebo na [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz). Také ho lze zaslat do datové schránky KA ČR či poštou. Letos již není možné použít tištěný formulář, který byl v minulých letech vkládán do časopisu Auditor a zasílán společností poštou.

**Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění) a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo.** Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze dvou uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorické činnosti nebo provádí auditorickou činnost jménem auditorické společnosti. V případě pozd-

ního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

Termín pro vyúčtování příspěvků byl do 31. března dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR. **Toto vyúčtování mají podávat na komoru všichni auditoři a auditorické společnosti.** Příspěvky na činnost komory auditorů jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené Příspěvkovým řádem.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

## Noví auditoři složili v dubnu slib

Dne 25. dubna 2018 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky komory Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za komoru

zúčastnil člen výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese Tomáš Brumovský.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorického oprávnění.

V tabulce uvádíme seznam nových auditorů, mezi kterými jsou i dva auditoři (ev. č. 2437 a 2438), kteří složili slib v listopadu 2017 a v únoru 2018.

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Ondřej KRÁTKÝ	2437	Praxi asistenta auditora vykonával u společnosti Ernst & Young Audit, s.r.o. Auditorickou činnost provádí jako OSVČ.
Ing. Tereza ŘEHÁKOVÁ	2438	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Tomáš DVOŘÁČEK	2439	FSG Finaudit, s.r.o.
Mgr. Eva SEIFERTOVÁ SCHMIDTOVÁ	2440	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. Tomáš KUCHARĚ	2441	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. Marie WERTHEIMOVÁ	2442	AUDIT Ortman s.r.o.
Ing. Radka PODHORSKÁ	2443	Ing. Josef Růžička, s.r.o.
Ing. Veronika HARNOLOVÁ	2444	FAL-CON AUDIT s.r.o.
Ing. Petra MATKOVIČ	2445	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Jindřich LEDVINA	2446	HZ Plzeň spol. s r.o.
Ing. Mgr. Hana BERKOVÁ	2447	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Iva KOUDELKOVÁ	2448	Schaffer & Partner Audit s.r.o.
Ing. Filip KONĚTOPSKÝ	2449	22HLAV s.r.o.
Ing. Bc. Petr POLÁŠEK	2450	Praxi asistenta auditora vykonával u společnosti Olomoucká auditorská kancelář s.r.o. Auditorickou činnost bude provádět jako OSVČ.
Ing. Barbora ZLOTÁ	2451	FINECO audit spol. s r.o.

## Výbor pro účetní výkaznictví (VÚV)

17. dubna 2018

Z podnětu výboru bylo osloveno Ministerstvo financí ČR s žádostí o stanovisko, které by reagovalo na dotazy z praxe týkající se povinnosti auditu obchodní společnosti po přeměně v případě, kdy nástupnickou společností je mikro účetní jednotka. Stanovisko poskytnuté Ministerstvem financí ČR bylo projednáno na dubnovém jednání výboru a je spolu s původní žádostí přístupné na webových stránkách Komory auditorů ČR v sekci Předpisy a metodika/Metodická podpora/Dotazy z praxe/2018.

(<https://www.kacr.cz/dotazy-a-odpovedi-k-metodice-ucetnictvi-a-audit-rok-2018>)

## Výbor pro veřejný sektor (VVS)

23. dubna 2018

Na dubnovém jednání Výboru pro veřejný sektor byl projednáván zejména první návrh novely auditorického standardu č. 52, který byl členům výboru předložen k diskuzi a připomínkám.

oddělení metodiky KA ČR





Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkuškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR



## Jak na audit Evropské kosmické agentury a dalších mezinárodních organizací přiblížil seminář

Nejvyšší kontrolní úřad uspořádal 20. března ve svém sídle seminář zaměřený na audit mezinárodních organizací a na mezinárodní účetní standardy. Cílem semináře bylo vyměnit si zkušenosti, ukázat různé postupy při auditu mezinárodních organizací a rovněž přiblížit podstatu používání mezinárodních účetních standardů, na kterých je založeno účetnictví řady mezinárodních organizací.

Na semináři vystoupili zahraniční hosté s příspěvky týkajícími se auditu Evropské vesmírné agentury, Evropské organizace pro jaderný výzkum a v neposlední řadě také Organizace spojených národů. Mezinárodní účetní standardy pak blíže představili Vladimír Zelenka z Komory auditorů ČR a Ladislav Mejzlík, děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Audit mezinárodních organizací zase přiblížil

kontrolor NKÚ Luboš Rokos, který předsedá revizní komisi Evropské vesmírné agentury.

-VeL-



Foto: NKÚ

## Editorial

Toto číslo časopisu je zaměřeno stejně jako předchozí číslo na daně, ovšem spíše výhledově, na novinky, které nás čekají, na připravované změny daňových zákonů a směry, kterými se Česká republika bude v budoucnu ubírat.

Výklad daňových zákonů velmi významně ovlivňuje (a často mění) judikatura Nejvyššího správního soudu (NSS). Proto zařazujeme dva články věnované rozborům rozsudků NSS z poslední doby. Velmi diskutované téma pojištění pohledávek probírají Petr Toman a Alena Švecová.

Na některé procesní judikáty upozorňuje Tomáš Hajdušek. V médiích často skloňované spory podnikatelů s Finanční správou o odpočet daně z přidané hodnoty jsou mnohdy vedeny z procesních důvodů. Další velké množství sporů se týká odpovědnosti plátců DPH za plnění daňových povinností jejich obchodních partnerů.

Další články směřují k budoucím daňovým úpravám.

V současnosti je v připomínkovém řízení rozsáhlá novela zákona o daních z příjmů, která je vyvolána povinnou implementací směrnice EU o boji proti daňovým únikům (směrnice ATAD). Tato novela bude ovlivňovat naše daňové životy od roku 2019, některá ustanovení pak od roku 2020. To, jak Ministerstvo financí promítlo tuto směrnici do připravované novely, rozebírá Stanislav Kouba.

Daň z přidané hodnoty přinesla v mezinárodním měřítku organizovaný zločin spočívající ve vylákání nadměrných odpočtů na členských státech EU. Boj proti řetězovým či karuselovým podvodům tak musí přinést i změnu konceptu v této dani. Novému koncepčnímu řešení na evropské úrovni se věnuje článek Hany Zídkové.

Do této části jsem zařadila také článek od Gabriely Hoppe na téma kryptoměn. Dříve či později se s nimi budeme setkávat v účetnictví našich klientů. Jak české daňové prostředí ovlivňuje život velkých daňových poplatníků a co

očekává v daňových povinnostech v budoucnu, jsme se zeptali Víta Martinovského, ředitele daňového oddělení společnosti ČEZ.

Závěrem si dovoluji upozornit na dvě publikace z nakladatelství Wolters Kluwer. První je od Stanislava Kouby, o jehož článku již byla zmínka. Jejím tématem jsou principy daňového práva. Druhá od Danuše Nerudové je zaměřena na daňovou politiku Evropské unie, tedy jak na plánované změny v nepřímých daních nastíněné v článku Hany Zídkové, tak na politiku přímých daní rozebíranou v článku Stanislava Kouby o implementaci směrnice ATAD do našeho zákona o daních z příjmů. Pokud tedy chcete do daňové problematiky proniknout hlouběji, obě knihy přinášejí užitečné informace a doplní vaši odbornou knihovnu.

Přeji Vám příjemné čtení.

**Jana Skálová**  
editorka tohoto čísla



## Pojištění pohledávek nově daňově?



Alena Švecová



Petr Toman

Insolvence jednoho či více klíčových zákazníků je hrozbou pro každý podnikatelský subjekt. V praxi jsou tak vyhledávána různá řešení, jak toto riziko minimalizovat. Jako jedna z logických možností připadne v úvahu pojištění obdobně jako u jiných rizik, v daném případě obchodních pohledávek. Efektivita tohoto nástroje však byla v minulosti ohrožena velmi striktními výklady daňové správy. Tyto, zjednodušeně řečeno, vedly k poměrně absurdním závěrům požadujícím zdanit celou částku přijatého pojistného plnění, ale s nemožností uznat škodu vzniklou z titulu neuhrazené pojištěné pohledávky jako daňový náklad. Efektivně

by tak v důsledku tohoto výkladu docházelo ke snížení přijaté náhrady o 19 % (v případě poplatníků daně z příjmů právnických osob). Tomuto úskalí pojištění pohledávek však, doufejme na delší dobu, učinila přítrž série rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z konce roku 2016.

Jak se tato otázka dostala k soudu? Spory ohledně výkladu k daňovému přístupu k pojistnému plnění z pojištění pohledávek se začaly objevovat zhruba před patnácti lety. Jako první se u soudu pozitivního výkladu dovolávala Raiffeisenbank (rozsudek č. 9 Afs 231/2016-50), velmi záhy následována dvojicí dalších bankovních domů.

Jednalo se primárně o případy pohledávek vzniklých z titulu úvěru poskytnutého pro financování vývozních operací. Riziko související s poskytnutými úvěry měly banky zajištěno právě prostřednictvím pojištění pohledávek. Dlužníci bank se však ocitli v platební neschopnosti. V důsledku této pojistné události pak banky inkasovaly pojistné plnění ve výši odpovídající účasti pojišťovny na daném riziku (tj. efektivně jim takto byla uhrazena příslušná část úvěrové pohledávky). Ke stejnému okamžiku banky ale tuto pohledávku ze svého účetnictví odepsaly, tj. zohlednily to, že z jejich pohledu dané aktivum trvale ztratilo na hodnotě. Případné úhrady této pohledávky ze strany dlužníků by totiž již ekonomicky vždy náležely pojišťovně v rozsahu odpovídajícím poskytnutému pojistnému plnění. Ve svém daňovém přiznání pak banky ponechaly tuto oblast bez jakýchkoli dalších úprav základu daně, tj. přijaté pojistné bylo zdanitelným výnosem a odepsaná pohledávka daňovým nákladem. Jedním z řady argumentů podporujících tento režim byla z pohledu bank přímá souvislost přijatého pojistného

plnění a odpisu pohledávek ve smyslu tehdejšího znění § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů<sup>1</sup>. S tímto přístupem však správce daně nesouhlasil a s poukazem na nemožnost využití tohoto obecného ustanovení při odpisu pohledávek překlasifikoval odpisy pohledávek na nedaňový náklad.

Před soudy se tak dostal zajímavý úkol, a to vysvětlit a dostatečně odůvodnit aplikovatelnost tehdejšího ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) v případě pojištěných pohledávek. Jelikož tehdejší znění předmětného ustanovení vyžadující osvědčení přímé souvislosti výnosu a nákladu v zásadě koresponduje se současnými požadavky „zrcadlového“ ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů, jeví se tyto závěry soudu velmi zajímavé i pro současné zdanění pojištění pohledávek. Pojdme si tedy shrnout, s čím se soudy musely vypořádat a jak k výkladu přistoupily.

### Legislativní úprava a podmínky aplikovatelnosti § 24 odst. 2 písm. zc)

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) v období, které bylo předmětem soudního přezkumu, umožňovalo za daňově uznatelný náklad považovat:

*„výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacím období předcházejícím...“*

S různými obměnami tento základní koncept ustanovení zůstal zachován až do konce roku 2014. Až s účinností od 1. ledna 2015 došlo k poměrně významné novelizaci ustanovení, v jejímž důsledku se rozsah jeho použitelnosti v zásadě zúžil na situace, kdy jsou náklady určeny k přeúčtování jiné osobě či tato je povinna je nést.

V souladu s konceptem původního znění ustanovení tak bylo pro jeho aplikaci rozhodující naplnění následujících podmínek:

- jde o výdaj (náklad) výslovně uvedený v rámci § 25 zákona o daních z příjmů,
- k tomuto výdaji existuje přímo související příjem (výnos),
- náklad přitom může být daňově uznán jen do výše takového příjmu, který byl součástí výnosů v daném či předchozích zdaňovacích obdobích.

S ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, které výslovně vylučuje z daňových nákladů jmenovitou hodnotu pohledávky (s určitými výjimkami explicitně jmenovanými § 24 a § 10), by první podmínka negativní definice daňového

<sup>1</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)



nákladu byla v případě pojištěných pohledávek naplněna. Klíčový tak pro soud byl výklad druhé podmínky, tj. identifikace přímo souvisejícího příjmu.

### Interpretace ustanovení

Prvotní implementace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) do zákona o daních z příjmů proběhla prostřednictvím pozměňovacího návrhu. Bohužel tak není k dispozici důvodová zpráva, která by účel daného ustanovení blíže ozřejmila. I v případě dalších historických novelizací před rokem 2014 se zákonodárce k jeho účelu vyjadřoval velmi úsporně. Nelze tak jednoznačně usuzovat na původní účel tohoto ustanovení.

Ani důvodová zpráva k poslední novelizaci ustanovení od 1. ledna 2015 zmiňující, že nová restriktivnější legislativní úprava má za cíl „realizovat původní záměr tohoto ustanovení“, není v této situaci při výkladu nijak nápomocná. Samotný text důvodové zprávy spíše napovídá, že striktnější režim sice mohl teoreticky být původním záměrem předmětného ustanovení, nicméně tento záměr nakonec zjevně realizován nebyl a z toho důvodu tedy bylo nutné přistoupit k dané novelizaci. Ostatně sám soud v sérii svých posledních rozhodnutí považuje za velmi problematické dovolávat se v otázce smyslu a účelu ustanovení důvodové zprávy k předpisu přijatému v roce 2014, jejíž text logicky nemohl být v předchozích letech znám. Bylo by ostatně vcelku absurdní dovozovat dřívější úmysl zákonodárce na základě mnohem pozdější novelizace implementující odlišnou úpravu.

### Příspěvky projednávané Koordinačním výborem Komory daňových poradců

Jak již bylo zmíněno, otázka zdanění odepsaných pohledávek a přijatého plnění se stala předmětem řady diskuzí již v minulosti. Konkrétně prostřednictvím platformy Koordinačního výboru Komory daňových poradců byla projednávána rovnou dvakrát:

- Příspěvek č. 715/17.12.03 – Odpis pohledávek postoupených v souvislosti s přijatým pojistným plněním a § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů  
První vlašťovkou byl příspěvek projednáván již v roce 2003. Předmětem tohoto příspěvku však byla otázka daňového režimu postoupení pojištěné pohledávky na pojišťovací instituci, tj. rozbor ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů. Daňová správa se tehdy postavila odmítavě k tomu, že by přijaté pojistné plnění mohlo být považováno za příjem z postoupení pohledávky, do výše kterého by hodnota postupované pohledávky mohla být daňovým nákladem.
- Příspěvek č. 342/13.10.11 – Daňový režim odpisu pohledávek v souvislosti s přijatým pojistným plněním

V roce 2011 se otázka pojištění pohledávek s ohledem na pár případů zpochybněných některými správci daně stala aktuálním tématem a před Koordinační výbor byla opět předložena otázka daňové uznatelnosti

odpisu pojištěné pohledávky. Tato byla ale tentokrát odůvodňována právě souvislostí s přijatým pojistným plněním.

Generální finanční ředitelství však návrh předkladatelky odmítlo a uvedlo, že odpis pojištěných pohledávek nelze považovat za daňový na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Dále konstatovalo, že za náklad související s přijatým pojistným plněním by snad mohlo být považováno pouze hrazené pojistné. V rámci diskuzí nakonec ke konsenzu mezi daňovou správou a odbornou veřejností nedošlo, tj. příspěvek byl uzavřen s rozporem. Závěr příspěvku tedy nelze ztotožnit s ustálenou správní praxí, jelikož se v podstatě jedná pouze o jednostranný názor samotného Generálního finančního ředitelství.

### Výklady soudu

Otázkou výkladu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ve světě pohledávek se před sérií rozhodnutí ve věci odpisu pojištěných pohledávek zabýval v zásadě jen jeden případ, a to rozsudek 8 Afs 2/2007-98. Soud v daném případě shrnul podmínky pro aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc), přičemž explicitně nijak nezamítl možnost jeho uplatnění i na odpis pohledávek, kdy soud výslovně uvedl, že:

*„má-li být (v duchu argumentace žalobce) výdajem podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů pohledávka, resp. její jmenovitá hodnota, v návaznosti na § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, musí existovat nějaký další příjem, který lze v pohledávce vztáhnout. Tímto příjmem nemůže být samotná pohledávka...“*

Otázky výkladu přímé souvislosti vyžadované § 24 odst. 2 písm. zc) se pak v obecnější rovině více či méně v dalších specifických případech dotkla i další rozhodnutí, která poukazovala na nutnost existence přímého a bezprostředního vztahu, avšak bez dostatečně konkrétního upřesnění, co se takovou situací rozumí (např. rozsudek 8 Afs 8/2011-132).



*Maruško, tvé časové rozlišení příchodu na rande přesáhlo moji hladinu významnosti!*

Kresba: Ivan Svoboda





Konečně až v sérii posledních rozhodnutí (počínajících přelomovým rozsudkem 9 Afs 231/2016-50) přímo ve věci pojištěných pohledávek soud více ozřejmil podmínky pro danou situaci. Přímou souvislostí příjmů s výdaji je dle soudu potřeba rozumět dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy a výdaji. V případě vazby mezi pojistným plněním a odpisem pohledávky pak tuto soud posoudil jako dostatečnou. Pokud by totiž dlužník nebyl v prodlení s úhradou pohledávky, nemohlo by ani dojít k přijetí pojistného plnění. Sice k přijetí pojistného plnění nedochází jako přímý důsledek odpisu pohledávky, ale toto dle soudu nic nemění na tom, že existuje zřejmá vazba směřující od přijetí plnění k odpisu pohledávky, tj. že důsledkem přijetí pojistného plnění je právě odpis pohledávky. Realizace pojistného plnění je totiž přímo podmíněna znehodnocením pohledávky (které je pak reflektováno jejím odpisem z účetnictví daňového subjektu). V důsledku pojištění totiž jsou ztráty realizované na daném aktivu (pohledávce) v praxi většinou efektivně přeneseny na pojišťovnu.

Jinými slovy výklad soudu ve svém důsledku vedl k tomu, že proti zdanitelnému příjmu z pojistného plnění mohl poplatník uplatnit jako daňově uznatelný náklad vzniklou škodu v podobě odpisu pohledávky (tímto tedy nebylo pojistné plnění efektivně zatíženo dodatečným zdaněním). Tento závěr pak plně koresponduje i s obecným konceptem zdanění náhrad majetkových škod (tj. primární účel pojištění), tak jak ho pojímá zákon o daních z příjmů. Již v důvodové zprávě k prvnímu návrhu zákona o daních z příjmů zákonodárce zcela jasně uvedl, že: „zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu...“

### Praktické dopady rozhodnutí

Přestože se zmíněná série poměrně přelomových rozhodnutí zabývala výkladem legislativy platné do konce roku 2014, má daný výklad relevanci nejen ve vztahu

k dřívějším obdobím, a to ať již jako podnět pro přehodnocení přístupu uplatněného v předchozích letech<sup>2</sup>, nebo jako argumentace proti případnému opačnému výkladu správce daně. Může být totiž velmi nápomocný při výkladu daňových pravidel v současnosti.

Jak již bylo zmíněno, v souvislosti se změnou zákona o daních z příjmů bylo od 1. ledna 2015 novelizováno také zrcadlové ustanovení § 23 odst. 4 písm. e), které umožňuje nezahrnovat do základu daně příjmy (tj. považovat je za nezdanitelné):

„pokud **přímo souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů)**...“

Jak je vidět, ustanovení je gramaticky postaveno na v zásadě totožném základu jako soudy tolik rozebírané znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) účinné před rokem 2015. Interpretace klíčové „přímé souvislosti“ soudem tak bude v případě pojištění pohledávek velmi aktuálním tématem i za dnešního legislativního stavu. Důvodová zpráva naznačuje, že by nové ustanovení mělo být vykládáno shodně se současným velmi striktním ustanovením § 24 odst. 2 písm. zc), které v dnešní době míří primárně na tzv. přenesené náklady na jiného poplatníka (tj. zejména přefakturace). Je však otázkou, do jaké míry je tento přístup s ohledem na zcela jinou textaci ustanovení „ustojitelný“.

V praxi se tak zjevně otevírá možnost zvážit využití přístupu podle § 23 odst. 4 písm. e) zákona o daních z příjmů v situacích pojištěných pohledávek se shodnými skutkovými okolnostmi jako přijaté pojistné v kauzách řešených soudy a zajistit tak plnou efektivitu tomuto produktu zajištění podnikatelských rizik.

**Alena Švecová  
Petr Toman**

*Ing. Alena Švecová je absolventkou Vysoké školy ekonomické v Praze. Je certifikovaným daňovým poradcem od roku 2000. Přes deset let působila v daňovém oddělení společností KPMG a Deloitte, kde se věnovala primárně poradenství pro finanční instituce a také problematice daňových sporů. V současné době pracuje jako daňový manažer mezinárodní skupiny podniků.*

*Mgr., Ing. Petr Toman je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze a právnické fakulty Univerzity Karlovy. V současné době je partnerem společnosti KPMG Česká republika. V daňovém oddělení je odpovědný zejména za oblast nepřímých daní a daňových sporů. Je členem prezidia Komory daňových poradců České republiky. Problematiku nepřímých daní přednáší také na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.*

<sup>2</sup> Tady je však zapotřebí upozornit na to, že je v každém jednotlivém případě potřeba zvážit, zda jsou řádně naplněny podmínky pro případné podání dodatečného daňového příznání.

## Judikatorní novinky z oblasti správy daní



Tomáš Hajdušek

Znalost procesních pravidel je nezbytnou podmínkou pro úspěšné řešení daňových sporů. Například v oblasti daně z přidané hodnoty nejsou v poslední době vedeny spory o okruh hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně, ale o proces jejich uplatnění. Další velké množství sporů je vedeno o odpovědnost plátců DPH za plnění daňových povinností

jejich obchodních partnerů. Zvýšená četnost používání zajišťovacích příkazů byla v médiích hojně diskutována. To vše jsou oblasti, ve kterých procesní pravidla hrají rozhodující roli.

### Odpovědnost odběratele za plnění daňových povinností svého dodavatele

Stále častěji je ze strany orgánů finanční správy přistupováno k tomu, že výběr chybějící daně, neodvedené nebo nepřiznané poskytovatelem (dodavatelem) zdanitelného plnění, je realizován od jeho odběratele. A to přesto, že odběratel si plní své daňové povinnosti a nenese na chybějící dani přímou vinu. Takový postup umožňuje judikatura Soudního dvora Evropské unie. Jde o záchrannou brzdu, která by měla být používána v krajních případech. Použit tuto záchrannou brzdu lze jen v případě existence daňového podvodu za předpokladu, že je odběrateli prokázáno, že o daňovém podvodu věděl nebo vědět měl či mohl. Důkazní břemeno spočívá výhradně na správci daně.

Zásadní rozsudek<sup>1</sup> vynesl v této oblasti Nejvyšší správní soud 30. ledna 2018 pod čj. 5 Afs 60/2017-60. Rozsudek je velmi cenný mj. v tom, že souhrnně rekapituluje doktrínu „věděl nebo vědět měl či mohl“ včetně odkazů na judikaturu a soustředěně stanoví pravidla pro její užití.

V databázi soudních rozhodnutí je rozsudek opatřen těmito právními větami:

„I. Požadavek evropské judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila, a její „obezřetnost“ sahat.

II. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality.

Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vyláčení odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.

III. Uvedené případy je třeba zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení, zakládající solidární odpovědnost za podvod (viz čl. 205 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH.

IV. Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.

V. Skutečnost, že stěžovatel mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo vědět o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatel předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.“

Finanční správa vydala k rozsudku tiskovou zprávu s názvem „Rozsudek NSS nic převratného nepřinesl“<sup>2</sup>, ve které účelově opomíjí rozhodující skutkové okolnosti daného případu. Společnosti VYRTYCH

<sup>1</sup> Za „zásadní“ rozsudek bylo toto rozhodnutí anoncováno v tiskové zprávě Nejvyššího správního soudu na jeho webových stránkách <http://www.nssoud.cz/Nejvyssi-spravni-soud-vydal-zasadni-rozsudek-v-danove-oblasti/art/20527?menu=0>

<sup>2</sup> <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/nepresnosti-v-mediich/2018/Rozsudek-k-NSS-nic-prevratneho-nepřinesl-9071>



byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 24 milionů Kč z důvodu daňového dluhu ve výši 9 milionů Kč jednoho ze subdodavatelů, se kterým nebyla společnost VYRTYCH v přímém obchodním vztahu. Finanční správa neváhala do své argumentace použít prokazatelně nepravdivá tvrzení. Touto tiskovou zprávou prokázala Finanční správa svoji setrvalou neochotu respektovat precedenční význam judikatury Nejvyššího správního soudu.

### **Při ručení za daň je vždy nutno zkoumat subjektivní stránku věci, naplnění objektivních kritérií nestačí**

Za účelem sanace nevybrané daně z přidané hodnoty bylo do zákona o dani z přidané hodnoty vloženo ustanovení § 109, které zavádí možnost vybrat chybějící daň ve formě ručitého závazku odběratele. Podle ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH vzniká ručení pouze, pokud je úplata za zdanitelné plnění poskytnuta na zahraniční bankovní účet. Toto ustanovení bylo od samého začátku předmětem kritiky odborné veřejnosti pro rozpor s právem EU. To sice umožňuje činit odpovědným za odvod daně dodavatelem i jeho odběratele, ale vždy musí být odběrateli prokázána subjektivní účast na „podvodu na DPH“, spočívající minimálně v nedbalostním zapojení do podvodu.

Třeba v případě společnosti KOVÁŘ plus vyžadoval správce daně od této společnosti jako od ručitele uhradit daň, kterou její dodavatel neuhradil. Důvodem byla pouze a výhradně skutečnost, že společnost KOVÁŘ plus zaplatila svému dodavateli za dodávku zboží na účet vedený slovenskou Tatra bankou. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. února 2018, čj. 5 Afs 78/2017-33 takový postup odmítl a zdůraznil, že samotná skutečnost úhrady na zahraniční bankovní účet ke vzniku ručitého závazku nestačí.

V databázi soudních rozhodnutí je rozsudek opatřen těmito právními věty:

„Samotná skutečnost, že § 109 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, na rozdíl od odstavce 1 uvedeného ustanovení, zavinění nepresumuje, neznamená, že je možno odhlížet od podmínek, za nichž může být uplatněno ručení ve smyslu evropského práva.

Poskytnutí úplaty příjemcem zdanitelného plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko bez dalšího, nemůže samo o sobě založit ručité vztah; aby ručení mohlo být uplatněno, musí k samotnému provedení platby přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že osoba povinná k dani, která úplatu na účet mimo tuzemsko uskutečnila, věděla či mohla vědět, že záměrem takto směřované platby mimo tuzemsko je právě nezaplacení daně.“

K tomuto dalšímu přelomovému rozsudku Finanční správa žádnou tiskovou zprávu nevydala a odmítla jej i na žádost médií komentovat<sup>3</sup>. Není tak známo, zda Finanční správa bude závěry Nejvyššího správního soudu respektovat a změnit svůj metodiku, nebo zda bude riskovat další soudní spory.

### **Daň je stanovena až pravomocným rozhodnutím**

Další z rozsudků, který staví dosavadní metodiku a postupy finanční správy na hlavu, je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. března 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26. Předmětem sporu byla skutečnost, že společnosti AB CHEMITRANS byla po předchozím vydání zajišťovacích příkazů doměřena daň, přičemž společnost AB CHEMITRANS podala proti doměření daně odvolání. Aniž by správce daně vyčkal na konec odvolacího řízení, vyměřil společnosti AB CHEMITRANS i penále, které začal exekučně vymáhat.

Společnost AB CHEMITRANS napadla exekuční příkazy s argumentací, že správce daně nebyl oprávněn vydat exekuční příkazy na základě dosud nepravomocných dodatečných platebních výměřů. K pravomocnému doměření daně přitom dochází v případě podaného odvolání až v okamžiku doručení rozhodnutí o odvolání. Metodika Finanční správy je ovšem postavena na předpokladu, že pokud byly před vydáním dodatečných platebních výměřů vydány zajišťovací příkazy, dojde ke stanovení daně (a tedy k možnosti exekučně ji vymáhat včetně příslušenství) již v okamžiku vydání, resp. doručení dodatečných platebních výměřů.

<sup>3</sup> <https://domaci.ihned.cz/c1-66066970-nejvyssi-spravni-soud-dal-kroti-financni-spravu-v-jeji-horlivosti-pri-vyberu-dph-zastal-se-firem-v-pripade-plateb-na-ucty-v-cizine>



Nejvyšší správní soud dal plně za pravdu společnosti AB CHEMITRANS a dospěl k závěru, že daň je stanovena až okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně, tudíž k jejímu vymáhání lze přistoupit až po tomto okamžiku. Na uvedené nemá vliv, že před tímto okamžikem bylo vydáno rozhodnutí o zajištění daně.

Komentovaný rozsudek má velký a vpravdě revoluční praktický dopad. Pokud totiž dosáhne daňový subjekt zrušení zajišťovacího příkazu ještě před tím, než bude pravomocně rozhodnuto o jeho odvolání proti následně stanovené dani, vznikne mu přeplatek a správce daně musí veškeré finanční prostředky, získané na základě zajišťovacího příkazu, daňovému subjektu vrátit.

### Rozhodování o zajišťovacím příkazu je rozhodování na jeden pokus

Všeobecnou neochotu Finanční správy respektovat precedenční závaznost judikatury Nejvyššího správního soudu lze nejlépe demonstrovat na otázce rozhodování o zajišťovacích příkazech, pokud soud dospěje k závěru, že nebyly naplněny podmínky pro jejich vydání.

Ve svém rozsudku ze dne 31. října 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, který je zkoncentrován do této právní věty, kterou je rozsudek v databázi soudních rozhodnutí opatřen:

**„Lhůta pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu (§ 168 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je propadnou procesní lhůtou, která je vydáním odvolacího rozhodnutí zkonsumována a po skončení soudního přezkumu rozhodnutí o zajištění daně již znovu neběží ani nepokračuje. Pokud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dodrženy, zruší kromě napadeného rozhodnutí i rozhodnutí I. stupně (zajišťovací příkaz).“**

Tato doktrína „rozhodování na jeden pokus“ byla následně použita v řadě rozhodnutí nejen Nejvyššího správního soudu, ale i krajských soudů. Naposledy ji Nejvyšší správní soud zopakoval v rozsudku ze dne 31. ledna 2018, čj. 8 Afs 119/2017-38, ve kterém uvedl, že „nastavení procesních lhůt a dalších parametrů řízení je výhradně věcí zákonodárce. Smysl a účel extrémně přísných pravidel pro daňovou správu je přitom zcela evidentní; má vyvážit razanci, s jakou zajišťovací příkaz vstupuje do majetkové sféry daňového subjektu. Dospěl-li správní soud při posuzování oprávněnosti vydání zajišťovacích příkazů k tomu, že tyto

*zajišťovací příkazy byly vydány nezákonně, nelze postupovat jinak, než zrušit nejen rozhodnutí žalovaného, ale též rozhodnutí správce daně, neboť tyto nedostatky již nelze zhojit.“*

Přes již uvedené Finanční správa doktrínu rozhodování na jeden pokus nerespektuje. Výsledkem je prodlužování sporů o zajišťovací příkazy. Například v případě společnosti EUROBIT GROUP Odvolací finanční ředitelství opakovaně zamítá odvolání této společnosti proti zajišťovacím příkazům, soudy dávají této společnosti opakovaně za pravdu<sup>4</sup> a o zajišťovacích příkazech z července a října 2014 tak dosud nebylo s konečnou platností rozhodnuto.

### Úroky z úroku za dobu prověřování nadměrných odpočtů

Na nesouladnou českou právní úpravu s evropským právem a z toho vyplývající chybné postupy Finanční správy začínají postupně doplácet čeští daňoví podvodníci. Pod tlakem judikatury Nejvyššího správního soudu<sup>5</sup> začala Finanční správa vyplácet úroky za dobu, po kterou zadržovala a prověřovala nadměrné odpočty. A protože několik let trvalo, než Finanční správa začala evropské právo a z toho vyplývající judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu respektovat, došlo k vyplacení úroků se značným zpožděním. Kompenzace tohoto zpoždění se nyní daňovým subjektům poskytuje v podobě úroků z úroků.

Oporu pro vyžadování úroků z úroků mohou daňové subjekty získat v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 14. prosince 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36 (Ježek) a čj. 9 Afs 286/2017-26 (EKO Logistics).



<sup>4</sup> rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 2. 2016, čj. 31 Af 91/2014-140 a čj. 31 Af 13/2015-79 a rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 11. 2017, čj. 31 Af 32/2016-52 a čj. 31 Af 33/2016-56

<sup>5</sup> Za stěžejní jsou v této oblasti považovány rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 (KORDÁRNA) a ze dne 22. 4. 2015, čj. 9 Afs 174/2014-61 (HAMAGA).



## Aktuální rozsudky v některých oblastech správy daní

Na závěr uvádím souhrn aktuálních rozsudků Nejvyššího správního soudu v některých oblastech správy daní, které mohou být užitečné pro každodenní praxi.

### 1. Nahlížení do spisu – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. ledna 2018, čj. Afs 85/2016-51

V mediálně známém případě internetového prodejce [www.levneelektro.cz](http://www.levneelektro.cz) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přeřazení téměř všech listin do vyhledávací části spisu a odepření nahlédnutí do nich může být nezákonným zásahem, proti kterému se lze bránit zásahovou žalobou.

### 2. Doručování – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2017, čj. 1 Afs 356/2017-29

Bezchybné doručení výzvy k prokázání skutečností je nutnou podmínkou pro případné stanovení daně podle pomůcek z důvodu nevyhovění výzvě. V daném případě správce daně v průběhu řízení doručoval údajnému zástupci namísto doručování přímo daňovému subjektu. Zástupce na výzvy nereagoval, takže správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňový subjekt nebyl zastoupen, doručováno tak bylo v rozporu se zákonem a proto bylo nezákonné i stanovení daně podle pomůcek.

### 3. Daňová kontrola – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. prosince 2017, čj. 10 Afs 269/2017-34

Společnost ČKD Elektrotechnika se sídlem v Praze se bránila tomu, že daňovou kontrolu u ní provádí Finanční úřad pro Kraj Vysočina. Podle Krajského soudu v Brně i Nejvyššího správního soudu je takový postup možný, a to na základě novely zákona o Finanční správě ČR, která zavedla možnost tzv. celorepublikové daňové kontroly, kterou může provádět jakýkoliv finanční úřad.

### 4. Legitimní očekávání – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. ledna 2018, čj. 7 Afs 174/2017-22

Závěry vyjádřené Ministerstvem financí ve stanovisku předloženém v rámci Koordinačního výboru, které jsou v rozporu se zákonem, nemohou být dostatečnou oporou pro založení legitimního očekávání daňového subjektu, že celní orgány podle něj budou postupovat.

Předmětem sporu byl den dodání hnědého uhlí a z toho vyplývající okamžik zdanění této dodávky daní z tuhých paliv. Daňový subjekt vycházel ze stanoviska Ministerstva financí, které se však ukázalo jako

rozporné se zákonem. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenal, že „*předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je [...] poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 3. 2010, Sviluppo Italia Basilicata (C-414/08, viz zejména body 102 a 107 rozsudku)].*“

Podle Nejvyššího správního soudu jsou rozporné postoje státních orgánů jistě nežádoucím a negativním jevem, jedná se však o pochopitelný následek komplexnosti právního řádu, zejména pokud jde o úpravu regulovanou také unijním právem a mající tak celoevropský rozměr.

### 5. Posečkání se zaplacením daně, zaplacení daně ve splátkách – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. prosince 2017, čj. 8 Afs 181/2017-31

Zákon umožňuje zaplatit daň ve splátkách nebo posečkání s jejím zaplacením. Podmínky jsou stanoveny v § 156 daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu dospěje-li správce daně k závěru, že jsou splněny zákonem předvídané podmínky pro povolení posečkání, musí posečkání povolit. V tomto rozsahu je užití správního uvážení vyloučeno. Diskreční oprávnění se uplatní až při vlastním rozhodování o konkrétní výši povolených splátek a stanovení splátkového kalendáře, případně o lhůtě k posečkání se zaplacením daně.

### 6. Exekuce majetku ihned po vydání zajišťovacího příkazu – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. listopadu 2017, čj. 2 Afs 203/2017-39

Podle Nejvyššího správního soudu by nemělo být po vydání exekučního příkazu okamžitě přistoupeno k jeho exekuci, ale daňovému subjektu by měl být vytvořen prostor pro jeho dobrovolnou úhradu, a to i např. ve formě splátek. Výjimkou jsou případy nezbytnosti uspokojení z majetku spočívajícího v hotovosti při pochybnostech o legálnosti podnikání a při zjištění zřetelných náznaků o zbavování se majetku.

### 7. Exekuce movitých věcí – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. listopadu 2017, čj. 10 Afs 122/2017-50

Další případ internetového prodejce [www.levneelektro.cz](http://www.levneelektro.cz). V rámci exekuce movitých věcí správce daně odpojil ze sítě datový server, čímž daňový subjekt připravil o přístup k jeho datům a ztížil mu tak obranu v rámci probíhajícího daňového sporu. Nejvyšší správní soud takový postup označil za nezákonný. Podle Nejvyššího správního soudu je nutno v průběhu daňové exekuce prodejem movitých věcí šetřit práva daňového subjektu. Je-li předmětem exekuce

datové médium (nosič dat), měl by správce daně daňovému subjektu umožnit zkopírování všech dat. Obecně není možné, aby v rámci (jakékoliv) exekuce byl daňový subjekt připraven nejen o nosič dat (datové médium), ale i o data samotná.

Podle Nejvyššího správního soudu musí veškeré úkony správce daně v průběhu exekuce sledovat jen jeden cíl, tj. vymožení nedoplatku na dani. Pokud by správce daně z těchto mezí vykročil (např. exekučním úkonem směřoval nikoliv k vymožení nedoplatku na dani, ale primárně k něčemu jinému, zde k „odříznutí“ daňového subjektu od jeho dat), jednalo by se o zneužití mezí správního uvážení, a tedy o nezákonný zásah do práv daňového subjektu.

### **8. Projednání zprávy o daňové kontrole – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. srpna 2017, čj. 7 Afs 68/2017-36**

Daňový subjekt se nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, když měl za to, že podáním

žádosti o prodloužení lhůty pro projednání zprávy o daňové kontrole došlo automaticky k posunutí termínu.

Podle Nejvyššího správního soudu ale stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole nelze považovat za určení lhůty ve smyslu § 32 daňového řádu. Nelze se proto spoléhat na to, že žádosti o prodloužení této „lhůty“, resp. posunutí termínu projednání musí správce daně podle obecných pravidel pro prodloužení lhůt vyhovět.

### **9. Podpis zprávy o daňové kontrole – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. února 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31**

Nedostatečné odůvodnění výsledků kontrolního zjištění a vysvětlení sporných otázek mohou být důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole pouze v případě, pokud by vytýkané vady byly skutečně tak závažné, že by činily výsledek kontrolního zjištění a na něj navazující zprávu nesrozumitelnou.

## **Hugo a Sally se baví o archivaci spisu**

### **1. Kompletace spisu**

Ahoj Hugo. Dokončil jsi již testování zůstatků v bance? Byla to poslední otevřená oblast, tak jestli můžeme datovat zprávu auditora dnešním datem.

Sally, ještě nám zatím nedošla jedna bankovní confirmace, ale to nevádí, ona určitě dojde a výpis máme. A nějaký čas na doladění našeho spisu i po datu zprávy přeci existuje.

Máš pravdu, že dle zákona o auditorech si může auditor stanovit lhůtu pro kompletaci spisu, která běží ode dne vyhotovení zprávy, ale nesmí být delší než 60 dnů. Jenže tato kompletace může být pouze takový proces, jehož součástí nemohou být nová fakta, další auditorské postupy ani dosahování nových závěrů. Navíc, co kdybys na základě této confirmace v závěrce identifikoval významnou chybu, kterou jsi mohl a měl vědět? To bys musel požádat klienta o opravu nebo zprávu modifikovat!

Řeknu tedy klientovi, ať zavolá do banky a zažuje zaslání confirmace. K čemu tedy slouží ta lhůta na kompletaci spisu?

V rámci ní sice můžeš dělat změny v dokumentaci, ale pouze administrativního charakteru. Například můžeš založit finální účetní závěrku, založit originál confirmace, která byla předtím zaslána emailem, vyřadit staré verze dokumentů, u kterých již byly založeny nové verze, pokud neobsahují důležitou informaci, nebo utřídit jednotlivé pracovní dokumenty a vytvořit mezi nimi křížové odkazy.

Judikatura Nejvyššího správního soudu tak výrazně tenduje k tomu, že projednání zprávy o daňové kontrole je v podstatě formální záležitostí, završující daňovou kontrolu. Těžiště pro podávání procesních i hmotněprávních námitek tak v průběhu daňové kontroly představuje institut vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.

### 10. Podání daňového přiznání ve formátu PDF – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. ledna 2018, čj. 2 Afs 25/2015-38

Poplatník podal v roce 2012 přiznání k dani z přidané hodnoty prostřednictvím datové schránky ve formátu PDF. Podle správce daně nebylo přiznání podáno ve formátu a struktuře, které byly pro elektronické podání stanoveny, a označil toto daňové přiznání za neúčinné. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty učiněné v období do 31. prosince 2014 prostřednictvím datové zprávy, jejíž součástí byla elektronická forma tiskopisu vydaného Ministerstvem financí (v obecně široce užívaném datovém formátu „pdf“), bylo podle tehdy účinné právní úpravy podáním, které správce daně nemohl shledat neúčinným, na základě postupu dle § 74 odst. 3 daňového řádu.

Zároveň Nejvyšší správní soud vyslal Ministerstvu financí i Finanční správě vážné varování. Obě instituce totiž setrvale odmítají stanovovat náležitosti daňových přiznání obecně závazným právním předpisem, např. vyhláškou Ministerstva financí. Nejvyšší správní soud uvedl, že je nutno trvat na tom, že při provádění zákona smí být, stanovují-li se pravidla chování vůči neurčitému okruhu osob, použity pouze Ústavou taxativně definované typy podzákoných legislativních nástrojů. Ty jsou vydávány jistou formou legislativního procesu,

byť podstatně jednodušší než zákony. Tím je zajištěn patřičný stupeň jejich ústavní a demokratické legitimity jakož i obsahové správnosti a proporcionality vůči adresátům (při plnění informačních povinností vůči státu zejména přiměřenosti nároků kladených na jednotlivce ohledně časových, finančních, odborných, typicky softwarových a jiných nákladů na plnění těchto povinností).

Setrvalým a umíněným ignorováním ústavních požadavků na stanovování daňových povinností vytváří Ministerstvo financí samo na sebe past, do které se dříve nebo později chytí, jako tomu bylo v případě kontrolních hlášení nebo elektronické evidence tržeb.

**Tomáš Hajdušek**

*Ing. Tomáš Hajdušek je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze (1992). Daňovým poradcem je od roku 1995. V současné době je odpovědným daňovým poradcem ve vlastní firmě Censitio s.r.o. Od roku 2013 působí ve funkci vedoucího sekce správy daní Komory daňových poradců ČR. Zaměřuje se na zastupování daňových subjektů v průběhu postupů k odstranění pochybností, daňových kontrol a soudních řízení ve správním soudnictví. Je členem expertní skupiny ke změně procesní úpravy daňových zákonů a pracovní podskupiny zabývající se korekcemi daňového řádu. Přednáší pro Komoru daňových poradců ČR a soukromé vzdělávací agentury. Přispívá na téma správy daní do odborných časopisů. V letech 2011 až 2012 byl členem prezidia Komory daňových poradců ČR. V letech 2013–2014 působil jako náměstek ministra průmyslu a obchodu pro oblast podnikání, digitální ekonomiky a ochrany spotřebitele.*



# Připravovaná novela zákona o daních z příjmů vyvolaná implementací směrnice ATAD



Stanislav Kouba

Účelem tohoto příspěvku je seznámit čtenáře se základními principy ustanovení, která mají sloužit jako určitý standard boje proti daňovým únikům v oblasti velkých nadnárodních společností v rámci EU a která jsou do českého právního řádu implementována z tzv. směrnice ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive).

## Původ ATAD – projekt BEPS

V souvislosti se světovou hospodářskou krizí se začaly mimo jiné propadat příjmy veřejných rozpočtů. Kromě jiných daní bylo zvláště citelně zasaženo inkaso daně z příjmů právnických osob, neboť tato daň má výrazný procyklický charakter, tj. v období hospodářského růstu roste výrazněji než růst HDP a naopak při hospodářském poklesu klesá výrazně vyšším tempem, než je jeho pokles. Rovněž výrazně začal růst význam tzv. digitální ekonomiky.

Možná tyto faktory i spolu se společenskou náladou, která přisuzovala část odpovědnosti za hospodářskou krizi právě velkým nadnárodním korporacím, daly vzniknout iniciativě, která vyplynula ze summitu G 20 konaného v roce 2012 v Los Cabos. Na jeho základě byl formulován Akční plán BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), který již obsahoval konkrétní oblasti (akce), které vždy měly řešit určitý daňový problém. Tyto akce poté byly zakončeny vždy samostatnou zprávou obsahující analýzu situace a doporučení pro daňovou politiku.

## Směrnice ATAD a její přijetí

Směrnice ATAD byla přijata dne 12. července 2016 jako směrnice č. 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Svou povahou měla být tato směrnice určitou reakcí na projekt OECD BEPS s tím, že kromě závěrů jednotlivých akcí BEPS včlenila do řešení některá opatření, která obsahem řešení na půdě OECD nebyla. Samotnou směrnicí lze tedy rozdělit do následujících částí:

Část, která přímo vychází z projektu BEPS a inspirována se z něj následujícími opatřeními:

- nadměrné úrokové náklady – povinná aplikace od 1. ledna 2019,
- řešení tzv. hybridních nesouladů – povinná aplikace od 1. ledna 2020 (pozn. původně byla zde navržena povinná implementace od 1. ledna 2019),
- pravidla pro ovládané zahraniční společnosti (CFC pravidla) – povinná aplikace od 1. ledna 2019.

Část, která obsahuje opatření v projektu BEPS neuvedená:

- zdanění při odchodu – povinná aplikace od 1. ledna 2020,
- obecné pravidlo proti zneužívání – povinná aplikace od 1. ledna 2019.

Vzhledem k politickému zájmu na prosazení směrnice byla směrnice schválena, i když bylo jasné, že v části týkající se hybridních nesouladů nejsou příslušná řešení zcela správně. To vyústilo v následné přijetí směrnice ATAD II (Směrnice Rady č. 2017/952), která uvedené aspekty napravovala a v souvislosti s tím taktéž posunula povinnost aplikovat pravidla o hybridních nesouladech až na počátek roku 2020.

Druhým opatřením, které se bude povinně aplikovat až od roku 2020, jsou pravidla o dani na odchodu. Delší implementační lhůta byla zvolena proto, že většina členských států s tímto institutem nepracuje, tj. její integrace do daňových systémů může být obtížnější.

Filozofie směrnice je založena na tom, že stanovuje minimální standard ochrany, tj. státy ji mohou naplnit i jiným (případně přísnějším) způsobem, který zajistí lepší ochranu proti zneužívání. Pro výklad je tento moment poměrně zásadní, neboť na rozdíl od klasických směrniceových úprav se při interpretaci těchto pravidel nelze dovolávat mírnější textace Směrnice. Tento aspekt je explicitně uveden v článku 3 Směrnice ATAD.

## Přístup k implementaci v ČR

Většina opatření je pro českou daňovou politiku nová. I tento faktor vedl patrně k tomu, že je volen při implementaci spíše konzervativní přístup, který by tak měl minimálně v první fázi vést k tomu, že nedojde k vytvoření přehnaně přísných daňových pravidel.

Druhým potenciálním důvodem je také fakt, že opatření tohoto typu jsou více účinná ve státech, které preferují politiku větších daňových sazeb. Daňová úspora spočívající ve vyhnutí se zdanění v této zemi ve formě přesunutí základu do země jiné je tedy daleko výraznější než u státu, kde jsou daňové sazby spíše menší (k nim lze řadit i Českou republiku).

Samotná implementace je navržena formou úpravy zákona o daních z příjmů a v jednom případě (obecné protizneužívající pravidlo) jde o úpravu daňového řádu. Všechny změny budou řešeny v jedné novele, přičemž ty s delší implementační lhůtou budou formou přechodného ustanovení odloženy až k roku 2020. V dalším textu rozebereme nejdůležitější body.





## Daňová neuznatelnost nadměrných výpůjčních nákladů

### Účel institutu

Různé způsoby financování mají rozdílný režim, který je v klasickém systému dán zejména tím, že dividendy jsou na straně toho, kdo je vyplácí, daňově neuznatelné a zdaňují se na straně toho, kdo je přijímá, zatímco úroky jsou na straně toho, kdo je vyplácí, daňový výdaj a na straně příjemce zdaněné. V klasickém modelu toto tedy vede k akcentu na financování poplatníků daně z příjmů právnických osob dluhem.

Určitá forma blokace formy daňového plánování je již dnes obsažena v podobě tzv. nízké kapitalizace, která srovnává kapitálové a dluhové financování tím, že brání daňové uznatelnosti úroku v případech, jsou-li překročena určitá kritéria. Nízká kapitalizace v českém ZDP vychází z určitého poměru mezi vlastním kapitálem a jistinou úvěrů a úvěrových nástrojů od spojených osob. Pokud je příslušná hranice překročena, tak je odpovídající část úroku z těchto nástrojů daňově neuznatelná.

I nové pravidlo založené na výpočtu je založeno na plnění určitých kritérií. Základní rozdíly oproti nízké kapitalizaci jsou následující:

### Aplikace i na nespojené osoby

Nové pravidlo se aplikuje i na dluhové nástroje (úroky) od nespojených osob. Filozoficky lze toto pojetí odůvodnit tak, že ustanovení o nadměrných výpůjčních nákladech stanovuje hranici, od které s úroky zachází daňově jako s podíly na zisku (tj. daňově je neuznává). To odpovídá i tomu, že je hranice nastavena prostřednictvím určitého procenta z tzv. EBITDA (pozn. jde o daňový EBITDA, který se od toho spočítaného ryze z účetnictví může lišit – viz dále), což je

vlastně výkonnostní ukazatel podniku, který se také někdy nazývá „hrubý provozní zisk“. Po teoretické stránce se lze zamyslet nad tím, zda by nebylo možné uplatnit méně používaný ukazatel EBITDAR (či EBITDAL), který kromě úroků, daní, odpisů a amortizace abstrahuje též od výdajů nad nájem (filozoficky by se tak srovnalo půjčení peněz a půjčení věcí), nicméně zřejmě vzhledem k tomu, že se tento ukazatel používá ve finanční analýze výrazně méně, byla zvolena varianta EBITDA.

V rámci praktické aplikace je význam zahrnutí i nespojených osob v tom, že některé agresivní daňové praktiky spočívaly v obcházení pravidel týkajících se výlučně spojených osob tím, že namísto přímého poskytnutí půjčky byl do transakce přibrán prostředník, jehož spojení s ostatními dvěma participanty bylo v praxi nemožné rozkrýt. Půjčka od tohoto prostředníka jedné osobě byla pak v zásadě nezjistitelným či nedoložitelným způsobem kryta prostředky druhé společnosti, která je s tou první přímo spojena.

### Kritérium založené na čistých nákladech dluhové služby a nikoliv na jistině

Nově bude poměrně významnou roli hrát i úroková míra, která v rámci plnění limitů u nízké kapitalizace nebyla podstatná. V rámci nového pravidla budou spíše plnit limit ty subjekty, které mají menší úrokovou míru než ty subjekty, které ji mají vyšší.

Tento aspekt je nicméně dán zmíněnou základní filozofií, která spočívá v připodobňování daňového režimu výpůjčních výdajů nad limitem daňovému režimu podílů na zisku. Oproti nízké kapitalizaci se tedy nezkoumá složení zdrojů financování, ale míra úrokových výdajů.

Podstatný je rovněž fakt, že jde o čisté úrokové výdaje, tj. nebere se v potaz ta část výpůjčních výdajů ve výši odpovídající úrokovým příjmům.

### De minimis pravidlo

Oproti současnému pravidlu umožňuje evropská směrnice neaplikovat nové pravidlo pro podniky pod určitou mez čistých úrokových výdajů. Tu může členský stát stanovit libovolně, nicméně maximálně ve výši tří milionů EUR přepočtených kurzem k okamžiku vydání směrnice. V českých podmínkách to znamená tedy něco málo přes 80 milionů Kč.

Český návrh zákona v souladu s obecným, spíše konzervativním přístupem přebíral v zásadě tuto maximální hranici de minimis pravidla, tj. určuje hranici ve výši 80 milionů Kč, do které jsou úrokové náklady uznatelné vždy.

### Konkrétní uchopení implementace

#### Základní pravidla a parametry

Základní pravidlo je dáno novým ustanovením § 23e odst. 1 ZDP a spočívá v tom, že pokud čisté výpůjční

výdaje (jejich definice je uvedena dále) překročí 30 % „daňového“ EBITDA (výpočet EBITDA viz dále) a zároveň se pohybují nad hranicí 80 milionů Kč, zvyšuje se o tuto částku v daném zdaňovacím období základ daně.

Nadměrné výpůjční náklady překračující tuto hranici tedy zůstávají uznatelné, nicméně o jejich výši se zvyšuje základ daně, tj. nastává efekt srovnatelný v daném zdaňovacím období s daňovou neuznatelností.

Ne náhodou je na předchozích řádcích zdůrazněn fakt, že se obdoba neuznatelnosti týká pouze daného zdaňovacího období. Mechanismus obsažený v § 23e odst. 6 ZDP totiž umožňuje, aby se o částky, o které byl základ daně zvýšen, mohl základ daně snížit v některém následujícím období, kdy nedošlo k dosažení limitů pro nadměrné výpůjční výdaje. Důvodem existence této normy je zajištění pružnosti v případech zejména cyklických výkyvů výkonnosti poplatníka. V důsledku těchto efektů může docházet k poklesům

výkonu, tedy i EBITDA, čímž klesá i hranice, do které se výpůjční náklady nepřípočítávají k základu daně.

Důvodem, proč není problematika řešena klasickou daňovou neuznatelností (tj. prostřednictvím § 24 či 25 ZDP), je fakt, že mezi výpůjční náklady se také řadí tzv. kapitalizované úroky, které jsou součástí odpisů a které by se složitě oddělovaly v rámci klasické konstrukce daňového základu.

### Výpočet „daňového EBITDA“

EBITDA pro účely výpočtu nadměrných výpůjčních nákladů není zcela ztotožnitelný s EBITDA získaným účetní cestou. Z tohoto důvodu se taktéž tento pojem v § 23e ZDP nevyskytuje. Zákon záměrně používá v § 23 odst. 1 písm. a) ZDP pojmu „daňový zisk před úroky, zdaněním a odpisy“, jehož konstrukce je podrobněji popsána v § 23e odst. 5 ZDP.

Tato konstrukce vychází z daňového základu určeného klasickým způsobem, a to včetně základů

## Hugo a Sally se baví o archivaci spisu

### 2. Archivace spisu



Sally, dokončil jsem auditní spis a zbyla mi tu hromada papírů. Staré verze pracovních papírů, kopie clientských faktur a tak podobně. Mohu tyto dokumenty vyhodit nebo je mám radši ještě nechat u sebe, co kdyby náhodou...?

Ne, návrhy pracovních dokumentů bys měl uchovávat jen do okamžiku jejich dokončení nebo nahrazení jinou verzí. Pokud nejsou tyto dokumenty důležitým záznamem, není nutné je zakládat do spisu. Po dokončení zakázky bys neměl uchovávat kopie pracovních či jiných dokumentů mimo spis.



Dobře, skartuji tedy všechny nepotřebné dokumenty a spis ti donesu na stůl. To máš všechny dokončené auditní spisy u sebe v kanceláři?

Na to není moje kancelář dostatečně velká ani zabezpečená. V souladu s ISA 230 musí být auditní spis zarchivován do 60 dnů od data podpisu auditorské zprávy, a to na místě, které je zabezpečeno proti přístupu neoprávněných osob a proti riziku změny v auditorském spisu. Předám tedy spis kolegyni, ta jej zanesse do našeho archivu a zaznamená datum přijetí spisu do archivu.

Jak dlouho je nutné spis v archivu uchovávat?

Pokud jde o povinný audit, tak se uchovává nejméně po dobu 10 let od vyhotovení zprávy. V ostatních případech nejméně pět let.

srážkové daně (tedy tam, kde je sráženo poplatníkově, nikoliv, kde vystupuje v roli plátce daně) a samostatného základu daně. K tomuto úhrnu se dále připočítávají:

- odpisy majetku (§ 23e odst. 5 písm. d ZDP), které byly uplatněny jako daňový výdaj (tj. započítaly se do daňového základu), a to jak odpisy daňové (§ 24 odst. 2 písm. a ZDP), tak i odpisy, které byly přebrány do daňového základu z účetnictví (§ 24 odst. 2 písm. v ZDP),
- čisté úrokové výdaje (nadměrné výpůjční náklady dle § 23e odst. 2 ZDP) dle § 23e odst. 5 písm. f) ZDP,
- kladný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu uplatněný jako výdaj (tj. jeho roční odpis) dle § 23e odst. 5 písm. e) ZDP.

### Určení nadměrných výpůjčních výdajů

Výraz nadměrné výpůjční výdaje je terminologicky totožný s obsahem směrnice. Nevyjadřuje nutně to, že by byly přehnaně velké (tj. neoznačují výdaje přesahující kritéria v § 23e odst. 1 ZDP), ale toliko označuje „čisté výpůjční výdaje“, tj. rozdíl mezi výpůjčními výdaji a výpůjčními příjmy (o co úrokové výdaje přesahují úrokové příjmy). Teprve nadměrné výdaje se poté testují prostřednictvím kritérií obsažených v § 23e odst. 1 ZDP.

Výpůjční výdaje jsou definovány v § 23e odst. 3 ZDP. Definice je širší než definice titulů pro účely zjištění nízké kapitalizace. Výčet zahrnuje jak běžné úroky, tak i jeho ekvivalenty. Zahrnuje též i úrok kapitalizovaný do cen hmotného majetku. Byť formálně jde o výčet taxativní, písmeno h) jej otevírá všem obdobám explicitně vyjmenovaných titulů v ostatních písmenech ustanovení (často uváděným příkladem jsou v této souvislosti poplatky v rámci islámského způsobu půjčování finančních prostředků). Velmi podstatné je to, že do výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů se zahrnují pouze ty, které jsou daňově uznatelné.

Výpůjční příjmy jsou pak definovány v § 23e odst. 4 ZDP, kde je v podstatě odkázáno na výčet, kterým se definují výpůjční výdaje.

### Výjimky z aplikace pravidla

Pro nové pravidlo o nadměrných výpůjčních výdajích je stanovena výjimka v podobě výčtu poplatníků, na které se nevztahuje. Jde o:

- finanční instituce, zejména
  - banky,
  - pojišťovny,
  - zajišťovny,
  - obchodníky s cennými papíry,
  - investiční fondy,
- poplatníka, který nemá
  - žádnou přidruženou osobu (dle nové definice obsažené v § 38fa odst. 4),
  - stálou provozovnu,

- povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.

### Vztah k jiným institutům blokujícím uznatelnost úroků

V současném znění ZDP existují ustanovení, která v některých případech brání uznat úrokové výdaje. Mezi ně patří zejména ustanovení o nízké kapitalizaci (§ 25 odst. 1 písm. w ZDP) a ustanovení bránící uznat úrokový výdaj v případě, že úrok je nějakým způsobem vázán na zisk dlužníka.

Střet pravidla o nadměrných výpůjčních výdajích s těmito pravidly je vždy legislativně řešen, a to prostřednictvím obecného ustanovení § 23e odst. 2 ZDP, které do nadměrných výpůjčních výdajů zahrnuje pouze ty, které jsou daňově uznatelné. Pro účely výpočtu daňového EBITDA dle § 23e odst. 5 ZDP a ani při testování hranic dle § 23e odst. 1 ZDP se tedy k daňově neuznatelným výpůjčním výdajům nepřihlíží.

Pokud je uznatelnost některých výdajů vázána na jejich zaplacení, tj. v podstatě jsou z daňového hlediska posunuty v čase až k okamžiku jejich zaplacení, zahrnují se do výpočtů až v okamžiku, kdy ovlivní základ daně.

### Zdanění při odchodu

#### Účel institutu

Zdanění při odchodu (známé spíše anglickým ekvivalentem „exit tax“) reflektuje možnost případné optimalizace daňové povinnosti využitím možností přesunu aktiv do jiných členských států. Při převodu aktiva z jednoho státu do druhého totiž může u některých



aktiv hrát roli místo, kde je např. prodej takového aktiva realizován. Zisk pak může být díky předchozímu přesunu zdaněn v jiném státě s např. nižší daňovou sazbou, než byl stát, ze kterého dané aktivum původně vzešlo.

Princip daně při odchodu pak spočívá v zachycení hodnoty aktiva v okamžiku, kdy opouští „sféru zdanění“ jednoho státu, a dodanění zvýšené hodnoty, kterou na území tohoto státu aktivum získalo. Jako jednoduchý příklad pro představu by mohlo sloužit umělecké dílo, které v době, kdy bylo umístěno na území České republiky, získalo na hodnotě. Přesunem do zahraničí a následným prodejem tamtéž by tedy došlo ke ztrátě daňového inkasa České republiky, neboť by nedošlo v tuzemsku k dodanění zisku zde vzniklého (ve výši rozdílu mezi prodejní a nákupní cenou).

Celý tento proces je srovnatelný s režimem nákupu/prodeje, ke kterému by došlo, pokud by se zboží přesouvalo do např. dceřiné společnosti v zahraničí, tj. v tuzemsku dojde k identifikaci příjmu ve výši, která odpovídá spravedlivé transferové ceně. Proti tomuto příjmu lze postavit výdaj, který je standardně připuštěn při prodeji (např. zůstatková cena majetku). Pro zahraniční správu daní je poté transferová cena hodnocena jako náklad na pořízení dané věci, tj. může se projevit v podobě nové nabývací ceny majetku, která může být relevantní např. i pro odpisování.

### Iniciace mechanismu zdanění při odchodu

Daň při odchodu se aktivuje v momentě, kdy dojde k tzv. přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí. Toto nastává ve třech situacích uvedených v § 23g odst. 2 ZDP:

Zprvu, poplatník daně z příjmů právnických osob přemísťuje svůj majetek z České republiky do stálé provozovny v zahraničí, a to však pouze za předpokladu, že při prodeji tohoto majetku nedojde v České republice k reálnému zdanění, protože u takového příjmu se aplikuje metoda vynětí. Záleží tedy na tom, jaké je konkrétní řešení dvojího zdanění s příslušným státem (v příslušných smlouvách o zamezení dvojího zdanění).

Druhá situace je převrácená. Poplatník daně z příjmů právnických osob je rezidentem v zahraničí, nicméně na území České republiky má stálou provozovnu, ze které je majetek převeden do státu daňové rezidence anebo do stálé provozovny v jiném státě. Opět však za předpokladu, že Česká republika ztratí právo na zdanění (to např. nenastává, pokud by se jednalo o nemovitý majetek, který je připisán centrále nerezidentního poplatníka, neboť příjem ze zcizení nemovité věci umístěné na území České republiky je vždy zdaňován v České republice).

Třetí je situace, kdy dojde ke změně sídla a tím i ke ztrátě možnosti České republiky zdanění určitých aktiv.

### Daňové důsledky

Základní daňový důsledek je fikce prodeje sobě samému (§ 23g odst. 1 ZDP). V jejím důsledku se při aplikaci daně na odchodu majetek ocení cenou odpovídající správně nastavené převodní ceně (dle § 23 odst. 7 ZDP) a výše této ceny se projeví jako příjem poplatníka a zahrne se do českého základu daně. Stejně jako u prodeje majetku může poplatník do výdajů uplatnit položky, které se v případě prodeje aktiv uplatňují (zůstatková cena hmotného majetku, pořizovací cena, nabývací cena).

K zajištění správnosti fungování tohoto systému je podstatné, že v zahraničí se uvedená transferová cena projeví jako výdaj na pořízení majetku, tj. je z ní možné odpisovat či ji poté standardně uplatnit jako výdaj v rámci zcizení daného aktiva (toto by v souladu se směrnicí mělo být upraveno v příslušném zahraničním předpise). Daň na odchodu je tedy z pohledu globálního základu daně v dlouhodobém horizontu daňově neutrální.

Pro případ obrácené situace, kdy je majetek převáděn ze zahraničí do České republiky, je obsahem návrhu ustanovení § 23g odst. 5 ZDP, které stanovuje, že při převodu aktiva z jiného členského státu, které bylo podrobeno dani na odchodu, se pro určení nabývací/pořizovací ceny tohoto aktiva použije cena ve výši dodaněného příjmu.

Speciální pravidlo je pak vloženo pro daňově odpisovaný majetek, kdy se vychází z principů, které jsou dnes obsahem § 32c ZDP (nepeněžní vklady ze zahraničí), při zohlednění výše uvedené transferové ceny. Trochu rozdílné zacházení je u účetního majetku, kde se odpisuje z ceny uvedené v účetnictví s tím, že rozdíl mezi účetní hodnotou a cenou stanovenou při zdanění při odchodu se vyrovná jednorázovou úpravou základu daně.



*Čeká vás, co vás nemine! Prověřování hmotného majetku, tržeb, rezerv a mezd.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



### Posečkání při dani na odchodu

Vzhledem k tomu, že u některých typů aktiv může být hodnota tohoto aktiva v hrubém nepoměru k zůstatkové ceně, resp. ceně nabývací, resp. ceně pořizovací, může dojít při jeho převodu (zvláště, je-li těchto aktiv převáděno více) k poměrně velkému nárůstu základu daně a tím i daně samotné. Vzhledem k tomu, že daně aktivum není při dani na odchodu zlikvidněno, může poplatník trpět nedostatkem likvidity.

Z těchto důvodů se prostřednictvím § 23h ZDP navrhuje speciální posečkání daně, resp. rozložení této dodatečné daně na splátky, a to až po dobu 5 let. Toto rozložení na splátky je dle konstrukce obsažené v § 23h odst. 1 ZDP nárokové.

Část daně, kterou je možné takto rozložit, je dána v § 23h odst. 2 ZDP poměrem mezi základem daně vzniklým z titulu daně na odchodu a základem daně vzniklým z jiných titulů.

Dle § 23h odst. 4 ZDP tato forma odkladu daňové povinnosti zaniká, pokud dojde k zlikvidnění aktiva (zde pomine důvod pro odklad daňové povinnosti), a také v případech, kdy je majetek přesunut do státu, který není členským státem EU, a Česká republika nebo EU s ním nemá uzavřenu dohodu o vymáhání daňových pohledávek.

### Obecné ustanovení proti zneužívání daňových pravidel

#### Účel institutu

Účelem této normy je zajistit, aby obecně nedocházelo k obcházení daňových povinností. Z hlediska daňové teorie je toto pravidlo de facto zastřešující pro všechna ostatní pravidla, která formulují normy, které brání konkrétnímu obcházení určitého daňového pravidla. Z tohoto důvodu se tedy po teoretické stránce dělí tato opatření na obecná (od toho anglický překlad General Anti Avoidance Rule – zkratka GAAR) a konkrétní/specifická (Specific Anti Avoidance Rule – zkratka SAAR).

Konkrétními pravidly proti zneužívání jsou ta, která obsahují jasněji dané mantinely korekce daňové povinnosti. Příkladem může být pravidlo neuznatelnosti nadměrných úrokových výdajů, které má za cíl snižovat základ korporátní daně prostou restrukturalizací způsobu financování (s akcentem na dluhové financování). Toto pravidlo pak určuje poměrně exaktní následky, které nastanou při překročení limitů, které toto pravidlo určuje.

Teoreticky by i v tomto případě mohlo dojít k aplikaci GAAR. Nicméně aplikace v takto obecné rovině by působila značnou právní nejistotu, neboť by nebyla známa hranice, kdy je ještě zadlužení v pořádku, a kdy již nikoliv, a nadto by bylo i pro státní orgány

aplikující daňová pravidla velmi obtížné zneužití prokázat a ustát důkazní břemeno, které je v těchto případech na jejich straně. Znamená to, že prostřednictvím SAAR v tomto případě dochází ke konkretizaci GAAR. Jinými slovy lze říci, že GAAR se v těchto případech nepoužije a pokrývá tedy případy, které nejsou pokryty specifickými pravidly.

#### Provedení implementace

Implementační lhůta u tohoto opatření je do 31. prosince 2018, tj. opatření musí být aktivní od 1. ledna 2019. V rámci přípravy implementace tohoto pravidla došlo k poměrně zajímavé diskuzi, která trvá i v průběhu legislativního procesu. Ta se týká otázky, zda je vůbec nutné explicitně vpisovat do české legislativy tento princip anebo vyplývá sám o sobě z podstaty českého (daňového) práva bez nutnosti ho normovat.

Pro účely vnějšího připomínkového řízení nakonec zvítězil názor, že je zapotřebí dané pravidlo do českého daňového práva integrovat. Logickým řešením pak bylo, že se tak odehrálo nikoliv jeho zapsáním do zákona o daních z příjmů, ale integrací do daňového řádu, aby pokrývalo i ostatní daně a nevznikala tak otázka, zda se kvůli izolované integraci tohoto principu pouze do daně z příjmů nebude zneužití práva aplikovat jiným způsobem v dani z příjmů než v ostatních daních.

Norma je vložena jako nové ustanovení do § 8 odst. 4 daňového řádu, tedy zařazena za stávající principy. Definice v podstatě vychází z dosavadní judikaturní praxe, a to jak české (rozhodnutí ze dne 23. srpna 2006 sp. zn. 2 Afs 178/2005, rozhodnutí ze dne 16. října 2008 sp. zn. 7 Afs 54/2006), tak i evropské (důvodová zpráva explicitně zmiňuje rozhodnutí ze dne 14. prosince 2005 ve věci C-110/99 Emsland-Stärke, rozhodnutí ze dne 21. února 2006 ve věci C-255/02 Halifax a rozhodnutí ze dne 12. září 2006 ve věci C-196/04 Cadbury Schweppes).

Zejména tedy akceptuje určitý posun, který vedl k rozšíření spuštění tohoto institutu, který původně spočíval v tom, že jediným důvodem určitého opatření u subjektu bylo získání daňové výhody. Definice však správně uvádí inovované pojetí tohoto institutu, které říká, že jedním z hlavních důvodů určitého jednání je získání daňové výhody. Ostatně spravovatelnost a aplikovatelnost prvního přístupu je značně komplikovaná, neboť poukázáním na nějaký minoritní důvod odlišný od toho daňového se mohl poplatník z aplikace daného pravidla vyvinut.

Obecně tedy kodifikace tohoto principu nemá za cíl nějaký posun ve věci výkladu zneužití práva. Jde spíše o stejné legislativně technické uchopení tohoto principu, jako mají ostatní principy, které jsou již delší dobu explicitně normovány v daňovém řádu.

**Závěr**

Z hlediska aplikační praxe vidí odborná veřejnost patrně nejvýraznější výstup celé směrnice ATAD v pravidlech týkajících se nadměrných výpůjčních výdajů. Nicméně vzhledem k velmi široce nastavenému limitu de minimis pravidla lze usuzovat, že množství subjektů, které by uvedené pravidlo mělo zasáhnout, by mělo být spíše malé.

Obecně je celý návrh zákona doprovázen poměrně podrobnou důvodovou zprávou, na kterou lze při potřebě zjištění podrobností k výkladu daných norem odkázat. Vzhledem k tomu, že řada států přistoupila k implementaci minimálně v některých částech návrhu obdobně jako Česká republika, bude možné

hledat výkladové pomůcky též v zahraniční rozhodovací praxi či odborných publikacích. Lze předpokládat, že některá témata, která jsou obsahem směrnice, budou řešena rovněž v orgánech EU, což může být dalším potenciálním zdrojem výkladových pomůcek.

**Stanislav Kouba**

*Ing. Mgr. Stanislav Kouba, PhD., je absolventem Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, Karlovy univerzity v Praze a Vysoké školy ekonomické v Praze. Od roku 2009 působí na Ministerstvu financí v různých pozicích, od roku 2015 pak v pozici ředitele odboru daní z příjmů.*

## Hugo a Sally se baví o archivaci spisu

### 3. Znovuotevření spisu



Jsem napnutý, s čím přišli?

Hugo, nemám dobré zprávy. Komora auditorů si vybrala auditní spis našeho klienta na kontrolu a právě se mnou probrali předběžná zjištění jejich kontroly.



Nezaložili jsme do spisu dokumentaci k testování následných událostí. Kontrolovala jsem si emaily a odpověď od klienta mám. Jen jsme to zapomněli založit do spisu.

Pokud si správně pamatuji, tak to si slíbila založit ty. Ale nikdo není bez chyb.

Neřešme, kdo to zavinil, ale jak to napravit.

Je to vůbec možné? Vždyť spis je již zarchivovaný!

Možné to je, ale není to tak jednoduché. Dle ISA 230 musíme zdokumentovat konkrétní důvody přidání nové dokumentace či její modifikace a kdo a kdy úpravy provedl a zkontroloval.

Dobře, připravím tedy krátké memo k doplnění spisu, založím daný email a spis znovu zarchivuji.

Díky. Prosím, dones mi jej ale ještě ke kontrole, než dáš spis zarchivovat.

## Reforma DPH v Evropské unii



Hana Zídková

Daň z přidané hodnoty je významným zdrojem příjmů pro všechny státy Evropské unie. Její výběr je však zasažen daňovými úniky. Často se jedná o tzv. řetězové nebo karuselové podvody, které velmi jednoduše řečeno spočívají v neodvedení daně na výstupu jedním článkem řetězce (dodavatelem) a jejím nárokováním dalším článkem (odběratelem).

Poslední studie institutu CASE (Center for Social and Economic Research) odhadla tzv. mezeru DPH v EU, která je určitým vyjádřením daňových úniků, na 150 miliard EUR v roce 2015<sup>1</sup>. Tento údaj vyjadřuje rozdíl mezi skutečně vybranou daní a teoretickou daňovou povinností vypočtenou z údajů mimo jiné o spotřebě domácností a vlády vykazované v národních účtech. V relativním vyjádření jde o 12,8 % teoretické daňové povinnosti. Pro Českou republiku studie uvádí mezeru DPH ve výši 16,48 %. Jsme tedy lehce nad průměrem EU.

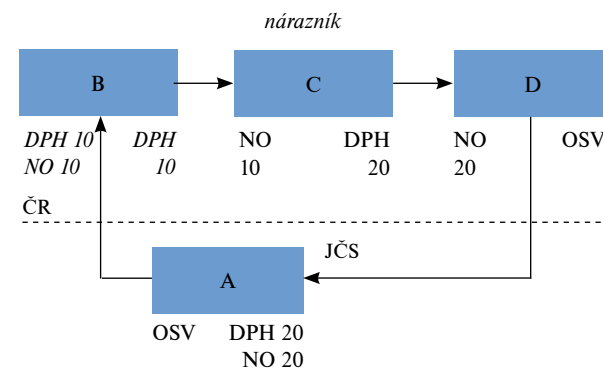
Proti daňovým únikům v oblasti DPH se snaží členské státy bojovat různými opatřeními. V České republice známe z nedávné doby kontrolní hlášení, které umožňuje správcům daně sledovat jednotlivé transakce v ekonomice a případně omezit nárok na odpočet v případech, kdy nebyla daň na výstupu v předchozím stupni odvedena. Dalšími kroky finanční správy bylo například zavedení režimu přenosu daňové povinnosti na zákazníka pro některé komodity, ručení za neodvedenou daň, zavedení institutu nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby, zajištění daně prostřednictvím zajišťovacích příkazů nebo zpřísněné podmínky registrace k DPH. Také elektronická evidence tržeb, která sice není zaměřena primárně na DPH, ale v konečném důsledku může i výběr DPH ovlivnit, je opatřením proti daňovým únikům. Zde se však jedná o úniky jiného typu. A to o zatajování příjmů při prodeji konečným zákazníkům.

Protože všechna tato opatření zatěžují daňové subjekty a zvyšují administrativní náročnost výběru daně i pro daňové správy, snaží se Evropská komise spolu s členskými státy hledat koncepční řešení, které by daňovým únikům zabránilo. V současnosti preferovanou cestou je zcela nový způsob zdanění dodávek zboží (a později i služeb) v rámci EU, který by měl podle názoru Evropské komise zabránit právě karuselovým podvodům. V následujícím textu se pokusím vysvětlit tento nově navrhovaný systém. Nejdříve však bude užitečné objasnit princip podvodů, které mají být zlikvidovány.

### Kolotočové podvody

Tyto podvody jsou prováděny s různými komoditami, původně se jednalo hlavně o drahé zboží malých rozměrů, ale v současnosti již to tak být nemusí. Často není zboží ani reálně dodáváno. Dodavatel jen vystaví faktury, na kterých uvede DPH. Odpočet této daně si pak jeho odběratel nárokuje ve svém daňovém přiznání. Problémem je, že dodavatel tuto daň nikdy neodvede, finanční správa ho nedokáže kontaktovat, ani na něm dlužnou daň vymáhat, protože se z něho stane tzv. Missing trader. Následující schéma uvádí uzavřený „kolotoč“, ve kterém se zboží vrací po ukončení koloběhu ke stejné osobě, která ho původně jako první vydala do oběhu.

### Schéma: Kolotočové podvody v rámci EU



### Legenda:

A, B, C, D – osoby registrované k dani z přidané hodnoty,  
 DPH – daň na výstupu,  
 NO – plný nárok na odpočet,  
 OSV – osvobození od DPH s nárokem na odpočet,  
 JČS – jiný členský stát EU,  
 šipka – značí směr plnění

Osoba A, např. osoba registrovaná k dani v Rakousku, prodá zboží osobě B, která je plátcem daně v tuzemsku. Tato dodávka je osvobozena od daně, takže osoba A neodvádí žádnou daň na výstupu. Osoba B prodá dále zboží osobě C často za nižší nebo stejnou cenu, než „papírově“ nakoupila, vyčíslí na faktuře daň na výstupu ve výši 10. Tuto daň však úmyslně neodvede. Kromě toho by měla přiznat daň na výstupu z pořízení zboží z Rakouska ve výši 10 a zároveň uplatnit nárok na odpočet ve stejné výši (ve schématu je naznačeno silnou kurzívou). Osoba B nepodá přiznání k DPH a zpravidla ji nelze kontaktovat. Osoba C je tzv. nárazník, jinak řečeno nevinná osoba; těchto osob může být v řetězci i více. V řetězci je záměrně, protože zvětšuje rozestup mezi pořízením zboží na začátku

<sup>1</sup> CASE (2017). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. Dostupné na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/study\\_and\\_reports\\_on\\_the\\_vat\\_gap\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf).

a dodáním zboží do jiného členského státu na konci řetězce. Tato osoba nakoupí a prodá zboží a poctivě podá daňové přiznání, kde vykáže daň na výstupu ve výši 20 a daň na vstupu ve výši 10. Osoba D jako poslední v řetězci na území ČR prodá zboží do zahraničí, v našem případě původní osobě A. Tento prodej je osvobozen, proto uplatní nadměrný odpočet ve výši 20. Tím je kolotoč uzavřený a může se několikrát opakovat. Pomyslné ceny a z nich vypočítaná daň na výstupu a na vstupu jsou nastaveny pro účely příkladu. V praxi jsou pravděpodobně ceny nastaveny tak, aby se osobě A vyplatilo takto obchodovat. Zřejmě se dělí o neodvedenou daň s osobou B. I když nakupuje zboží zpět draž, než jej prodává, pokryje svou ztrátu právě z ukradené DPH. Nebo osoba B prodává levněji, než nakupuje, a tuto ztrátu jí pokrývá neodvedená DPH. Z pohledu států ztratila ČR 10 jednotek na výnosu daně, aniž by zboží získala. Rakousko se v tomto případě podvodu z fiskálního hlediska nedotknu.

### Nové zdanění dodávek zboží v EU

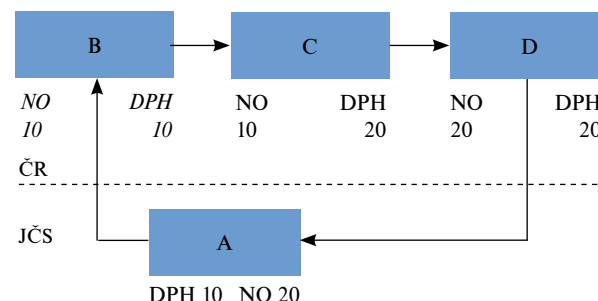
V říjnu minulého roku zveřejnila Evropská komise návrh novely Směrnice o DPH<sup>2</sup>, která by měla začít platit již v roce 2019. Návrh byl očekáván, protože vychází z tzv. VAT Action Plan z dubna roku 2016. Ten si dává za cíl přispět k jednotnému a stabilnímu trhu EU v oblasti DPH a týká se více oblastí, např. zdanění dodávek zboží objednaného konečnými spotřebiteli přes internet, zjednodušení přeshraničního obchodu v rámci EU pro malé a střední podniky a také nové politiky v harmonizaci sazeb.

Nejdůležitější změnou je však zdanění dodávek zboží mezi podnikateli z různých členských států. V současnosti jsou tyto dodávky osvobozeny s nárokem na odpočet a odběratel zdaňuje pořízení zboží ve své zemi. Toto osvobození přispívá k možnosti karuselových podvodů, jak bylo vidět na předchozím schématu. Osoba B (tzv. Missing trader) se totiž dostává do pozice výhodné pro podvod tím, že nakoupí zboží osvobozeně a pak má odvádět daň z pořízení zboží, přičemž má zároveň nárok na odpočet této daně. Pořízení zboží je pro ni vlastně neutrální transakcí, která její daňovou povinnost nijak neovlivňuje. Když tedy osoba B zmizí a přiznání nepodá, nepřichází o nárok na odpočet, jako by tomu bylo, kdyby nakoupila zboží od lokálního dodavatele a zaplatila mu cenu včetně DPH. Proto je pro ni lákavé dopustit se podvodu a neodvést daň na výstupu z následného lokálního prodeje osobě C.

Do budoucna by tedy dodávky měly být dodavatelem zdaněny sazbou platnou ve státě určení. Místo plnění u těchto dodávek by bylo nově stanoveno v zemi, kde končí přeprava. Dodavatel by ve svém státě odvedl DPH z dodávky zboží do jiného členského státu přes speciální daňové přiznání tzv. One Stop Shop. Pro lepší představu je nový systém zdanění mezinárodních

transakcí znázorněn na schématu kolotočového podvodu, kde jsou totožné ceny jako v předchozím případě.

Schéma: Kolotočový podvod v novém systému



### Legenda:

A, B, C, D – osoby registrované k dani z přidané hodnoty,  
 DPH – daň na výstupu,  
 NO – plný nárok na odpočet,  
 JČS – jiný členský stát EU,  
 šipka – značí směr plnění

Osoba A registrovaná k dani v Rakousku, prodá zboží osobě B, plátcí daně v ČR. Tento prodej je zdanitelné plnění a v prodejní ceně je obsažena daň ve výši 10 (odpovídá sazbě platné v ČR). Osoba A odvede tuto daň přes tzv. One stop shop, tedy svému finančnímu úřadu, který ji pak pošle českému správci daně. Osoba B prodá dále zboží osobě C a vystaví fakturu s daní na výstupu ve výši 10. Avšak nepodá daňové přiznání a stane se nekontaktní (ve schématu je naznačeno silnou kurzívou) stejně jako v předešlém případě. Na rozdíl od minulého schématu však nezůstane finančnímu úřadu nic dlužen, protože stejně jako v předchozím



<sup>2</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.



schématu prodává za nákupní cenu a jeho daň na výstupu a na vstupu je shodná. I kdyby prodával s marží, daňová povinnost neodvedená státu by nebyla ve výši celé daně na výstupu z prodaného zboží, ale jen z rozdílu mezi prodejní a nákupní cenou. Důvodem je, že nepodáním příznání v novém režimu zdanění přeshraničních dodávek přichází o nárok na odpočet. Dále již řetězec pokračuje stejně jako v předchozím případě. Osoba C prodá zboží osobě D, odvede daň na výstupu ve výši 20 a zároveň si odečte nárok na odpočet ve výši 10. Její daňová povinnost bude tedy ve výši 10. Osoba D potom dodá zboží do Rakouska a odvede daň na výstupu ve výši 20. Tuto daň zaplatí osobě D rakouský odběratel (osoba A) spolu s cenou zboží. Osoba A si pak může zaplacenou daň ve výši 20 odečíst jako svůj nárok na odpočet v rámci příznání tzv. One stop shop ve svém státě. Je zřejmé, že by se v tomto případě prodeje zboží v kolotoči vůbec neuskutečnily, protože osoba B nepodáním příznání nezíská buď nic, anebo jen omezený výnos ve výši DPH z marže, nikoliv z celé prodejní ceny.

Princip dělených plateb zdůrazňovaný jako jedna z hlavních výhod systému DPH by byl uplatněn i na přeshraniční transakce. Každý článek v řetězci by platil finančnímu úřadu jen daň ze své přidané hodnoty tím, že by odváděl pouze rozdíl mezi svou daní na výstupu a daní na vstupu zaplacenou v cenách nakoupeného zboží a služeb. Takto byl původně systém DPH navržen a takto také funguje při tuzemských transakcích (pokud tedy nepodléhají režimu přenesené daňové povinnosti). V roce 1993 byl zaveden jednotný trh EU a byly zrušeny celní hranice. Zároveň byl systém dělených plateb narušen osvobozením přeshraničních dodávek. Nově navrhovaným zdaněním těchto dodávek by tedy došlo ke sjednocení odvodu daně u tuzemských a mezinárodních transakcí. Tím by byly znemožněny karuselové podvody.

### Praktické dopady nového systému zdanění

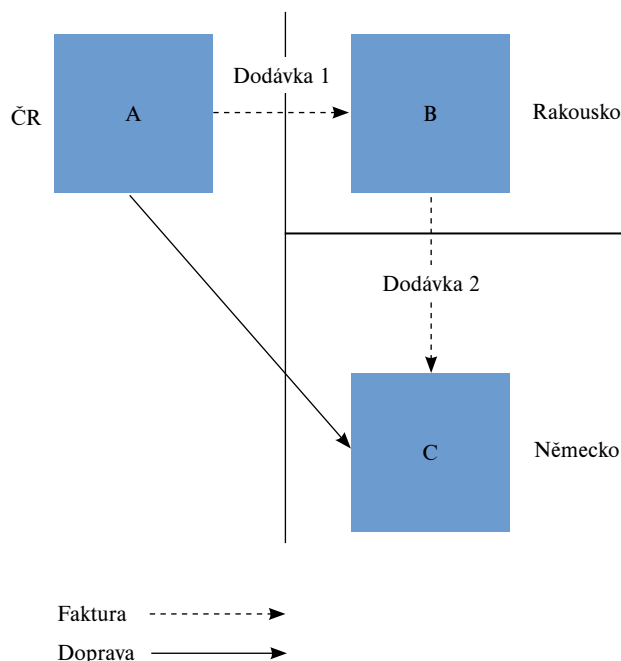
Popsaný systém, který by měl začít fungovat od roku 2022, bude mít zpočátku výjimky – dodávky tzv. certifikovaným osobám. V tom případě by daň z intrakomunitární dodávky neodváděl dodavatel přes tzv. One stop shop, ale odběratel – certifikovaná osoba. Systém by byl pro obchodníky, kteří získají status certifikované osoby, tedy v podstatě stejný, jak ho známe dnes. Potvrzení o tom, že podnikatel je certifikovanou osobou, bude možné získat od příslušného správce daně za předpokladu, že daná osoba má sídlo v EU, neporušuje daňové, celní a trestní předpisy, je finančně stabilní a může prokázat vysokou míru kontroly nad svými transakcemi a toky svého zboží. Status certifikované osoby získaný v jednom státě bude uznáván všemi státy EU. Proti rozhodnutí správce daně se bude možné odvolat. Kritéria pro udělení tohoto statusu budou podobná jako požadavky na oprávněné hospodářské subjekty (Authorised economic operator,

AEO). Osoby s tímto statutem již od roku 2008 mohou využívat zjednodušené celní řízení. V současnosti je v Evropské unii uděleno přibližně 17 tisíc potvrzení o statusu oprávněného hospodářského subjektu.

Pro dodavatele bude výhodné obchodovat s certifikovanými osobami. V tom případě budou totiž dodávky i nadále fakturovány bez daně a o odvod daně se postará odběratel. Dodavatel tedy nebude nucen podávat příznání přes tzv. One Stop Shop a zjišťovat sazbu daně ve státě určení. Nebude také čelit riziku, že bude muset odvést daň, kterou mu odběratel zaplatí v ceně až později nebo dokonce vůbec. Odběratel, který získá status certifikované osoby, bude moci nakupovat zboží bez daně a tuto daň odvést až v daňovém příznání ve chvíli, kdy zároveň uplatní nárok na odpočet. To bude výhodné z hlediska cash-flow. Zároveň s výjimkou pro certifikované osoby však přinese nový systém dodavatelům i povinnost zjišťovat status svého zákazníka a s tím další administrativu a úpravu účetních systémů. Dodávky do jiných členských států budou zdaňovány dvěma různými způsoby, což může přinést chyby.

Situace bude také komplikovaná při řetězových dodávkách, kdy zboží je přeprodáno mezi několika subjekty, ale dopraveno rovnou poslednímu článku v řetězci. Často se v praxi jedná o subjekty z různých členských států. Dodavatel tak může udělat chybu v přiřazení přepravy, kterou lze alokovat jen k jedné z dodávek. Tím se splete ve stanovení státu, kde má být z dané transakce odvedena daň. Situace je znázorněna na následujícím schématu.

Schéma: Řetězový obchod v novém systému



Pokud bude přeprava zajištěna osobou B, může být přiřazena jak k dodávce 1, tak k dodávce 2. V současnosti tato nejednoznačnost působí potíže při aplikaci osvobození od DPH, jak bude vysvětleno v další části článku. V novém systému způsobí zdanění ve špatném státě. Pokud bude doprava přiřazena k dodávce 1, bude u této dodávky místo plnění, kde přeprava končí, tedy v Německu. Osoba A, tedy odvede daň přes tzv. One Stop Shop v ČR s německou sazbou DPH. Dodávka 2 bude bez přepravy, místo plnění bude také v Německu, protože se tam zboží nachází v okamžiku uskutečnění dodávky 2. Osoba B tedy odvede daň přes tzv. One Stop Shop (v Rakousku) s německou sazbou. Pokud bude ale přeprava alokována k dodávce 2, pak bude dodávka 1 bez přepravy s místem plnění v ČR a osoba A odvede českou daň ve svém příznání. Dodávka 2 bude mít místo plnění ve státě, kde je přeprava ukončena, tedy v Německu. Osoba B tedy odvede daň přes tzv. One Stop Shop s německou sazbou. Výsledek bude v obou situacích odlišný a závislý na správném přiřazení přepravy, které může být v praxi nejednoznačné.

### Změny od roku 2019 – tzv. Quick fixes

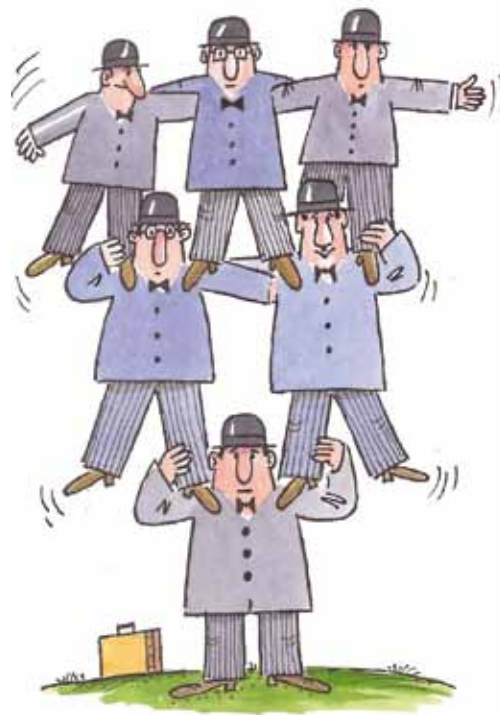
V návrhu novely Směrnice, která má být účinná již od roku 2019, je sice obsažena vize nového systému zdanění v článcích 402 až 404, tak jak je popsán výše, ale ještě jej přímo nezavádí. Návrh nicméně obsahuje definici certifikované osoby v článku 13a. Jsou zde popsány požadavky na udělení statusu takové osoby. O jeho udělení bude možné požádat hned v roce 2019. Nebude to sice ještě potřeba kvůli definitivnímu systému zdanění přeshraničních dodávek, ale certifikované osoby budou moci využít ustanovení týkající se přeshraničních transakcí, tzv. Quick fixes, která budou také platit již od roku 2019. Tato ustanovení se budou týkat tří oblastí. Jednak půjde o zjednodušení pro konsignační sklady, dále pak o upřesnění podmínek osvobození u dodávek do jiného členského státu a nakonec o nová pravidla přiřazení přepravy, a tedy aplikaci osvobození u řetězových obchodů v rámci EU.

Pro konsignační sklady bude zaveden zjednodušený režim v případě, kdy se ho účastní certifikované osoby. Konsignační sklady jsou často využívány v obchodních vztazích, zboží je obvykle přemístěno do skladu v zemi zákazníka, aniž by ještě přešlo vlastnictví na příjemce zboží. Podle běžných pravidel se musí dodavatel registrovat v zemi, kde se nachází sklad, a zdaňovat pořízení zboží v této zemi<sup>3</sup> a následné dodání zákazníkovi. Nový článek 17a stanoví, že dodavatel (certifikovaná osoba) dopravující své zboží do konsignačního skladu se nemusí registrovat v zemi, kde skladuje zboží. Daň z pořízení zboží odvede zákazník (certifikovaná osoba)

při vyskladnění zboží. To bylo dosud možné jen v některých členských státech a za dodržení různých doplňujících pravidel. Systém byl nejednotný a dodavatelé skladující své zboží v různých státech se někde museli registrovat a někde nikoliv.

Novela dále upřesňuje podmínky osvobození dodávek do jiných členských států s důrazem na identifikační číslo odběratele („DIČ“), které bude nutnou podmínkou pro osvobození dodávky (článek 138 odst. 1). Dosud bylo podle Směrnice nutné, aby pořízení zboží bylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy, a podle výkladu judikátů evropského soudního dvora bylo možné osvobodit dodávku i v případě, že zákazník registrován ve státě přijetí zboží nebyl<sup>4</sup>. Nová podmínka osvobození, že zákazník musí mít platné DIČ, je tedy na jednu stranu přísnější, na druhou stranu však dává větší právní jistotu jak plátcům, tak daňovým správcům.

Novela od roku 2019 také formuluje pravidla přiřazení přepravy v řetězových transakcích opět s využitím statusu certifikované osoby. Podle současného znění Směrnice je dodávka do jiného členského státu osvobozena, pokud přepravu zboží zajišťuje buď dodavatel, nebo odběratel zboží. V řetězových transakcích se uskutečňuje doprava jen od prvního dodavatele konečnému zákazníkovi. Dodávek je pro účely DPH však více. Pokud jsou zapojeni tři obchodníci, uskuteční se postupně dvě dodávky (viz schéma řetězového



Vysvětlit klientovi princip pyramidového schématu v souvislosti s bitcoinem není jednoduché.

Kresba: Ivan Svoboda

<sup>3</sup> A zároveň uplatnit nárok na odpočet této daně na vstupu.

<sup>4</sup> Např. mohlo jít o osobu z mimo EU jako v případě Soudního dvora EU C- 587/10 (VSTR).

obchodu). Při zajištění přepravy prostředním článkem řetězce B nastává problém, zda ji přiřadit k první nebo druhé dodávce. Pouze dodávka s přepravou totiž může být osvobozena od DPH. Nový článek 138a Směrnice stanoví, že přeprava uskutečňovaná druhým článkem řetězce B je přiřazena k první dodávce, pokud jsou první i druhý článek řetězce (A a B) certifikované osoby a druhý článek řetězce B oznámí svému dodavateli A konečný stát určení zboží. Dodavatel A bude mít jistotu, že může dodávku osvobodit i v případě, že neuskutečňuje sám přepravu, pokud jeho odběratel i on sám jsou certifikované osoby a má informaci od odběratele, kde zboží skončí.

### Závěr

Tzv. Quick fixes přispějí k právní jistotě dodavatelů zboží v rámci EU ohledně osvobození dodávek zboží a případné nutnosti registrace dodavatele v jiném členském státě. Jsou tedy velmi vítané. Nový systém zdanění však vzbuzuje rozporné reakce. Teoreticky si ce sníží karuselové podvody, ale bude velmi náročný na spravování daně. Správci daně by museli mezi sebou vypořádávat DPH. Stát dodavatele by musel odeplat DPH odvedenou z dodávky zboží do jiného členského státu odběratele, aby ji ten mohl vyplatit odběrateli jako jeho nárok na odpočet z nakoupeného zboží. Bude tedy nutná absolutní spolupráce a důvěra daňových správ členských zemí, která zatím není skutečností, stejně jako neexistuje společný rozpočet nebo fiskální politika. Zodpovědnost států za výběr daně jiného státu je v praxi zatím spíš nereálná, přestože je deklarovaná v Nařízení o administrativní spolupráci<sup>5</sup>.

Není ani vyloučeno, že se podvody přesunou o jeden článek dopředu, tedy na transakci uskutečňovanou přes hranici. Pokud dodavatel ve státě původu zboží neodvede daň a komunikace mezi státy nebude dostatečně rychlá, finanční úřad ve státě spotřeby vrátí tuto daň odběrateli. Vznikne opět problém, protože veřejné rozpočty utrpí ztrátu. Tato ztráta by teoreticky neměla být ve výši celé daně z ceny dodávky jako

v karuselovém podvodu, ale jen z marže podvodného článku. To platí za předpokladu, že všechny předchozí články řetězce daň odvedly. Studie společnosti EY (2015) z toho vyvozuje, že karuselové podvody se sníží v novém systému o cca 41 miliard EUR. Nikdo se však nezamýšlí nad tím, že stát spotřeby bude pravděpodobně vymáhat chybějící peníze na státu, odkud bylo zboží dodáno, a lze si představit, že budou vznikat spory.

Navrhovaný definitivní systém není dost dobře možné srovnávat s tzv. Mini One Stop Shop (MOSS), který funguje od roku 2015 pro elektronické, telekomunikační a vysílací služby poskytnuté konečným spotřebitelům. Přes MOSS totiž není nárokován žádný odpočet a objem úhrad je mnohonásobně menší. Každá změna evropské legislativy vyžaduje jednomyslný souhlas členských států. Lze očekávat, že státy odsouhlasí změny navrhované od roku 2019, tedy status certifikované osoby a tzv. Quick fixes. Nechme se však překvapit, zda bude nakonec realizován definitivní systém zdanění dodávek do jiných členských států.

**Hana Zídková**

*Ing. Hana Zídková, Ph.D. působí na katedře veřejných financí Vysoké školy ekonomické v Praze, kde se věnuje jak pedagogické tak výzkumné činnosti. Vyučuje kurzy zejména z oblasti zdanění spotřeby. V rámci výzkumné činnosti se věnuje především systému DPH a daňovým únikům v této oblasti. Od roku 1999 je registrovanou daňovou poradkyní. Praxi v daňovém poradenství získala zejména během dlouholetého působení ve společnosti Arthur Andersen a EY, kde se specializovala na DPH a spotřební daň. Je členkou sekce DPH odborného kolegia Komory daňových poradců a je zkušební komisařkou garantující daňovou část profesní zkoušky auditora.*

<sup>5</sup> Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 Sb. ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.



## Bitcoin a další kryptoměny



Gabriela Hoppe

Kryptoměna je svého druhu virtuální měna čili v obecné řeči digitální peníze. K datu 26. března 2018 existuje 1564 kryptoměn. Nejobchodovanější je bitcoin, druhý nejrozšířenější je Ethereum, poslední v žebříčku je Monero Gold<sup>1</sup>. Další kryptoměny neustále vznikají, jejich vznik je spojen s existencí tzv. smart contracts, což jsou technicky vzato počítačové programy, které po spuštění v blockchainové síti umožňují těžbu nové kryptoměny. Trh s virtuálními měnami je v současnosti vyčíslen zhruba na 10 bilionů Kč.

### Kde se vzal bitcoin?

Bitcoin, jako nejstarší kryptoměna, byl vytvořen kolem roku 2009, dodnes není s určitostí známo, kdo je jeho tvůrcem. Obvykle se pod pojmem bitcoin rozumí virtuální platební prostředek, podstatou bitcoinu je však platební síť na bázi peer-to-peer ověřování. Hlavní unikátností je naprostá decentralizace, jejímž efektem je absolutní nemožnost ovládnutí bitcoinu. Bitcoin se těží, tj. uvádějí do oběhu postupně a jejich konečné množství je dané. Koncoví uživatelé si mohou bitcoiny schovat do tzv. peněženky a platit s nimi, tj. poslat jinému uživateli, tj. vytvořit transakci. Podstatou těžby je potvrzení transakce v síti. Při potvrzení se využívá technologie blockchain. Blockchain si můžete představit jako přízi, ze které je upletena šála; pokud vlákno přestřihneme, přestane šála fungovat. Blockchain představuje období účetního deníku, do které jsou zaznamenávány uskutečněné transakce. Každá uskutečněná transakce představuje nový blok, jednotlivé bloky jsou pak řazeny v řetězci a společně tvoří blockchain. Blockchain tedy představuje stopu všech předchozích transakcí v řetězci. Každá transakce je ověřena několika nezávislými stranami, data nelze zpětně měnit.

### Jak funguje bitcoin?

Důležitým prvkem je, že těžba je jednak anonymní, těžaři nevědí nic o odesílatelích a příjemcích, jednak je vytěžení bitcoinu odvislé od náhody, tedy ne každé ověření vede k dosažení odměny v bitcoinech. S narůstajícím počtem transakcí klesá pravděpodobnost vytěžení bitcoinu. Těžba je tedy stále pomalejší a také výpočetně i energeticky náročnější. Bitcoin je oceněn přepočtem do tzv. fiat měny (měny s nuceným oběhem, zákonné měny) na základě ocenění daného rovnováhou poptávky s nabídkou. Nejčastěji se oceňuje na burze, mezi největší světové burzy bitcoinů patří OKCoin a Bitfinex, často využívané jsou také např. Bitstamp.net, Coinmate.io, BTC-e.com. Kurz bitcoinu

se občas vyznačuje vysokou volatilitou, tedy prudkým kolísáním ceny v krátkém časovém úseku. Ze střednědobého a dlouhodobého hlediska však vykazuje neustálý nárůst. Koupit bitcoin lze v zásadě buď od těžaře, nebo v bitcoinové směnárně (burze), která může mít podobu i např. bankomatu.

### Jak si dám bitcoin do peněženky?

Každý uživatel má jednu či více peněženek. Vlastnictví peněženky není v síti nijak „vidět“. S penězi v dotyčné peněženke může nakládat ten, kdo vlastní soukromý klíč (typicky ten, kdo peněženku vytvořil). Zůstatek, který se uživateli zobrazuje, je pak pouze součtem peněz na těch peněženkách, od kterých má klient soukromý klíč. Z toho důvodu nemusí být příjemce při příjmu peněz k síti připojen; transakce proběhne stejně. Pokud uživatel ztratí peněženku (smaže ji) a nemá zálohu, peníze zaslané na tuto adresu budou navždy ztraceny. Pro ostatní účastníky sítě je taková událost prospěšná; velice mírně se zvýší hodnota jejich bitcoinů (dojde k deflaci). Analogií v reálném světě je spálení bankovek.

### Je bitcoin měna?

Jen jedno víme jistě, bitcoin není zákonná měna. Bitcoin, stejně jako ostatní kryptoměny, jsou svou povahou nehmotné movité věci, které se dají směnit za jiné věci nebo zákonné peníze.

Jedinou českou právní úpravou je zatím zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, který za virtuální měnu považuje elektronicky uchovávané jednotky bez ohledu na to, zda mají nebo nemají emitenta, a které nejsou peněžním prostředkem podle zákona o platebním styku (viz dále), ale jsou přijímány jako platba za zboží nebo služby i jinou osobou odlišnou od jejího emitenta.



Bitcoinu prověřujeme jak po stránce chemické, tak i fyzikální.  
Kresba: Ivan Svoboda

<sup>1</sup> <https://coinmarketcap.com/all/views/all/>



Zákon o platebním styku považuje za elektronické peníze peněžní hodnotu, která:

- (a) představuje pohledávku vůči tomu, kdo ji vydal,
- (b) je uchovávána elektronicky,
- (c) je vydávána proti přijetí peněžních prostředků za účelem provádění platebních transakcí a
- (d) je přijímána jinými osobami než tím, kdo ji vydal.

Elektronickými penězi nejsou kredity určené ke konkrétní platbě úzce vymezeného okruhu zboží a služeb, např. v prostorách vydavatele nebo např. v elektronických hrách. Kryptoměny jsou tedy virtuální měnou, ale nejsou elektronickými penězi.

### Kontroverzní kryptoměny

Mezi zásadní kontroverze bitcoinu patří:

- kvůli omezenému množství peněz bude docházet k trvalé deflaci,
- hodnota měny je pouze spekulativní, samotná měna není ničím kryta,
- měna je kvůli náročné vystopovatelnosti a nemožnosti kontroly vhodná k trestné činnosti,
- neexistuje žádná obdoba „variabilního symbolu“ ani zprávy připojené k platbě,
- i bitcoin je možné ukrást (hacknout),
- někteří považují bitcoin za pyramidové schéma,
- spotřeba energie za transakci jednoho jediného bitcoinu je cca 200 kWh (asi tolik, jako roční spotřeba velkého mrazáku v domácnosti).

### Těžba bitcoinu z pohledu DPH

Z pohledu DPH je potřeba rozlišit situaci těžařů a ostatních uživatelů. Samotná těžba z podstaty věci představuje ověření transakce pro třetí, neznámé osoby, za odměnu. Získání odměny závisí na náhodě, navíc hodnota získané kryptoměny není nikterak úměrná použitému výkonu počítače. Abychom mohli těžbu považovat za ekonomickou činnost, musí být kromě soustavnosti splněna i podmínka za účelem získání příjmů, resp. přímé spojení mezi poskytovanou službou a obdrženou úplatou. Například dle názoru britské daňové správy HMRC<sup>2</sup> není v případě těžby kryptoměn tato podmínka splněna, protože odměna je postavena na náhodě, a není tedy dána dostatečná souvislost mezi konkrétní činností a odměnou. Samotná těžba tedy představuje činnost mimo předmět DPH a těžař tedy nemůže uplatnit nárok na odpočet DPH z pořízeného hardware (zpravidla grafická karta, či několik grafických karet, pořízených jen za účelem těžby), ani u související elektrické energie.

### Mining pool a DPH

Jinou situací je vznik tzv. těžařského uskupení. Sdružením více těžařů dochází z technologického hlediska k násobně vyšší šanci na vytěžení bitcoinu,

nevýhodou však je, že se vytěžený bitcoin rozdělí mezi všechny účastníky uskupení, na jednoho těžaře tak připadne velmi malá část vytěženého bitcoinu. Funguje to tak, že účastníci uskupení poskytují svůj výpočetní výkon za úplatu entitě, která pool provozuje. Tato entita fakticky nakládá s vytěženými bitcoiny a následně je na žádost účastníků rozděluje. Jedná se tedy povahou transakce o pronájem, resp. poskytnutí služby za úplatu osobě povinné k dani. V takovém případě je podmínka dostatečné souvislosti činnosti s odměnou splněna a jsme tedy v předmětu daně. Samotná služba je s místem plnění dle základního pravidla v § 9 odst. 1 zákona o DPH a umožní svému poskytovateli uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu, např. z pořízeného hardwaru, z elektrické energie použité k provádění ověření.

### A co prodej bitcoinu za běžné peníze?

Samotná směna bitcoinu za fiat měnu je zcela nepochybně ekonomickou činností. Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) došel k názoru, že podstatou bitcoinu je platební prostředek (neboť virtuální měna bitcoin nemá jiný účel než účel platidla a je za tímto účelem akceptována určitými hospodářskými subjekty), tudíž se jedná o činnost od DPH osvobozenou a bez nároku na odpočet u souvisejících plnění na vstupu. Dle judikatury SDEU by měl být základem daně kurzový rozdíl. Při směně na běžné peníze tedy nevzniká nárok na odpočet daně (výjimkou je situace, kdy místo plnění je mimo EU a nárok na odpočet vzniká v plně výši), u režijních nákladů je pak nutno krátit nárok na odpočet daně koeficientem.

### Za bitcoiny je ale také možné nakupovat zboží a služby a směňovat je za jiné kryptoměny

V takovém případě nastává zásadní problém, jak ocenit kryptoměnu, jaký směnný kurz používat. Zákon o DPH nám v tomto bodě žádné vodítko nedává, základem daně je prostě vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění. Obvyklou cenu požaduje jen v případě plnění pro spojené a blízké osoby a společníky ve stejné společnosti (dříve sdružení bez právní subjektivity). Navíc, většina kryptoměn se v tuzemsku ani veřejně neobchoduje. Z praktického hlediska je nejjednodušší použít pro ocenění hodnotu, za kterou se kryptoměna obchoduje na burze, na níž byla nakoupena. Samozřejmě, v případě tisíců transakcí bude pořizovací cena pokaždé jiná. Lze zvolit kteroukoliv z metod povolených pro účetní účely: FIFO (First In, First Out) či vážený aritmetický průměr.

Podle návrhu novely zákona o DPH, která má být účinná od roku 2019<sup>3</sup>, bude nově upraven základ daně při dodání zboží či poskytnutí služby za virtuální

<sup>2</sup> <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies>

<sup>3</sup> <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>

měnu v úrovni ceny obvyklé dodávaného zboží či služby. Obvyklou cenou se dle eurokonformního výkladu rozumí částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží či služby musel pořizovatel nebo příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli na území stejného členského státu. Může se stát, že v některých případech cenu obvyklou stanovit nelze. Pro takové situace se cena určí ve výši minimálně pořizovací ceny daného zboží, případně podobného zboží, nebo ceny nákladové stanovené v okamžiku dodání zboží nebo ve výši celkových nákladů, pokud jde o poskytnutí služby.

### **DUZP čili k jakému okamžiku podléhá transakce s kryptoměnou zdanění?**

Samotná těžba není předmětem DPH, není tudíž potřeba zjišťovat, kdy by měla být v DPH vykazována. V případě mining poolu půjde o poskytnutí výpočetního výkonu, tedy o službu. Odměnou je nabytí kryptoměny, tedy nehmotné movité věci. Jedná se tedy o dvě proti sobě jdoucí zdanitelná plnění. Zákon o DPH požaduje přiznat daň při poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty (pokud nastane dříve), a to za podmínky, že je zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě (což je zřejmě splněno). Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu), a to tím dnem, který nastane dříve. V závislosti na konkrétních obchodních podmínkách je tedy nutno určit, k jakému okamžiku

dochází k nabytí práva disponovat s bitcoinem (tedy k převodu ekonomického vlastnictví). Až na výjimky tomu bude v okamžiku připsání částky do peněženky účastníka mining poolu. V DPH se tedy poskytnutí výpočetního výkonu za úplatu bude vykazovat už v okamžiku směny za kryptoměnu, nikoliv až převodem peněz na bankovní účet.

### **Jaké další dopady do DPH má obchodování s kryptoměny?**

Ještě je nutno upozornit na ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z přijatého plnění, pokud je úhrada poskytnuta byť jen z části virtuální měnou (viz výše). Pokud tedy budete platit bitcoinem, připravte se na možnost, že finanční úřad bude po vás chtít DPH neodvedenou vašim dodavatelem.

**Gabriela Hoppe**

*Mgr. Ing. Gabriela Hoppe je vedoucí oddělení daňového poradenství a jednatelkou společnosti IB Grant Thornton Czech Republic. Absolvovala Vysokou školu ekonomickou v Praze a Právnickou fakultu Univerzity Karlovy. Od roku 2003 je členkou Komory daňových poradců a specializuje se na daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty a daňové plánování a optimalizace. Dále je členkou IFA. Poskytovala poradenské služby klientům jak menší a střední velikosti, tak i nadnárodním společnostem, zejména z oblasti automobilového průmyslu, potravinářství, velkoobchodu i maloobchodu, hotelnictví a cestovního ruchu, investičním a leasingovým společnostem. Je autorkou odborných článků a věnuje se přednáškové činnosti.*

Pozn. redakce: Sdělení k účetnímu zachycení kryptoměn vydané Ministerstvem financí ČR naleznete v e-příloze tohoto čísla, případně na [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz).



## Rozhovor s Vítem Martinovským, ředitelem útvaru daní Skupiny ČEZ

### Daně z pohledu velké korporace

**Jste ředitelem daňového oddělení velké korporace. Co vlastně patří do náplně Vaší práce, Vašeho oddělení a jakou práci naopak přenecháváte externí poradenské firmě?**

Skupinu ČEZ aktuálně tvoří asi 150 společností. Náplní práce útvaru daně je obsluha mateřské společnosti ČEZ, a. s. a dalších zhruba 20 dceřiných společností. Staráme se tedy samostatně o veškeré daňové povinnosti, kromě daně ze závislé činnosti. Vzhledem k rozkročení činnosti Skupiny ČEZ do zahraničí se zabýváme současně i přeshraničními dopady našich transakcí.

Náplní práce by při extrémním zjednodušení mohl být jeden podpis na přiznání k dani z příjmu právnických osob či dvanáct podpisů na daňovém přiznání k DPH. Ale to je samozřejmě nadsázka. Jedinou cestou k efektivní činnosti daňového oddělení je zapojení do rozhodovacích procesů co nejbliže k okamžiku jejich vzniku. Následně jde pak o naši podporu při tvorbě smluv a při nastavení vnitroskupinových transakcí. Na úplně opačném konci daňového procesu je pak obhájení našich stanovisek před správcem daně.

Privítal jsem vznik Specializovaného finančního úřadu, protože jsem do Skupiny ČEZ přišel v době fúzí jednotlivých distribučních společností z celé České republiky. A následně jsem začal řešit zcela totožné daňové věci na různých finančních úřadech v různých krajích a samozřejmě s různými výsledky. To existence Specializovaného finančního úřadu zcela odstranila. Umožňuje mi to jednat „najednou“ za všechny dceřiné společnosti, kterých se daná věc týká. A to nemluví o tom, že úřad v Praze 7 je pro mě skutečně dobře dosažitelný. I v dobách mohutného nástupu elektronické komunikace často není nad osobní jednání.

Externí poradce používáme v případech méně obvyklých či pro posouzení našeho domácího názoru či při transakcích přesahujících naše zkušenosti. Další zapojení externích poradců je pak většinou v situacích, kdy daňový spor míří k soudnímu přezkumu.

**Jak vlastně probíhá práce daňového oddělení? Mám teď na mysli, jak třeba sestavujete kontrolní hlášení nebo daňové přiznání na daň z příjmů právnické osoby?**

Ano, částky daní, se kterými pracujeme, jsou větší než obvykle. Například v roce 2017 jen pět největších poplatníků ze Skupiny ČEZ zaplatilo na daň z příjmu právnických osob skoro pět miliard korun, což je něco kolem 4 % příjmů státního rozpočtu z této daně. Dokonce se nám jednou u jedné netypické daně



**Mgr. Vít Martinovský** absolvoval Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze v roce 1992. Pracoval v daňové správě a poté jako koncipient v právní kanceláři. Daňovým poradcem zapsaným v Komoře daňových poradců je od roku 1993. Ve společnosti Philip

Morris ČR a.s. pracoval jako Tax Manager od roku 1993. Od roku 2006 pracuje ve Skupině ČEZ a.s. jako ředitel útvaru daně. V rámci Komory daňových poradců působí jako vedoucí diskuzní skupiny korporátních daňových poradců.

nepodařilo dostat v aplikaci EPO základ daně do velikosti okénka formuláře a muselo dojít na ruční vyplnění.

To podstatně pro tvorbu daňového přiznání vzniká už dávno předem při nastavení správného analytického členění nákladových a výnosových účtů, se kterými pracujeme. Stejně tak zjišťujeme daňové povinnosti již ve čtvrtletích probíhajícího roku. Nechceme v době uzávěrkových prací řešit nějaká nepěkná daňová překvapení.

Závislost přípravy daní na správně nastavených procesech se, dle mého názoru, stále zvyšuje. Příběhy devadesátých let, kdy jsme tmavočervený formulář DPPO (jeden rok dokonce pouštěl barvu) vyplňovali téměř ručně, zní skoro pohádkově.

Nový institut kontrolního hlášení je právě příklad, kdy naše spolupráce s daňovou správou při testování a následné tvorbě metodiky umožnila správné interní nastavení systémů. I přesto bylo poslání prvního kontrolního hlášení za jednu z dcer trochu dramatické. Ale při počtu přes 85 000 řádků to skutečně nebylo jednoduché!

**Jste dlouholetým členem Komory daňových poradců. Jakým způsobem tato profesní organizace pomáhá Vaší práci?**

S číslem 183 mám možnost sledovat činnost komory opravdu již delší období. Pro mne je zásadní, že mám možnost vidět celý proces tvorby daňové legislativy již od samotných návrhů, tezí či diskuzních materiálů. To mi pak následně umožňuje lépe pochopit finální text, jeho výklady a následnou judikaturu.

Při pohledu zvenku je daňový poradce ten, kdo rozumí všem daním. To v detailu skutečně není možné a je



dobře, že vnitřně komora pracuje v členění na jednotlivé sekce dle daní či profesních témat a odborné informace jsou následně přístupné všem členům.

Využívám hodně školení a další akce komory a chod aparátu komory vidím jako zcela profesionální. Web komory otevírám hned ráno a heslo na vstup do něho je jedno z mála, co si pamatuji z hlavy!

### **Na co by se měla Komora daňových poradců zaměřit a jaké hlavní úkoly před ní v současnosti stojí?**

Komora by měla, spolu s ostatními profesními komorami, stále usilovat o maximální možnou samostatnost profese a o omezování zásahů státu do této profese. Ač se daňovému poradenství nevěnuji formou osobního poskytování rad podnikatelům, tak velmi vnímám problémy této práce, a to včetně stále se rozšiřující snahy státu přitahovat k primární odpovědnosti poplatníka i správní či dokonce trestní odpovědnost daňového poradce.

Současně musí komora pokračovat v rozšiřování činnosti navenek. Prostě jen dobře vykonávaná práce směrem ke svým vlastním členům nestačí.

### **Ministerstvo financí v současnosti často mluví o novém zákonu o daních z příjmů. Jaký na to máte názor? Doporučujete spíše novelizaci stávajícího textu nebo přípravu zbrusu nového zákona?**

Nový zákon? Ano, je lehké říci: „Protože zákon č. 586/1992 Sb. byl za ta léta již xkrát novelizován, je špatný a pojďme ho zrušit!“ Ale nezapomínejme přitom, že pro práci s tímto zákonem již existuje významná judikatura. A ta by tak šla rázem pod stůl. Respektive by se krkolomně dovozovalo, který institut je (skoro) stejný a stará judikatura k němu stále platí, a který je již nový a tudíž z judikatury k němu nemáme vůbec nic! Takže z mé strany převažuje lehká skepse nad tvorbou nového krásného zákona.

Uvítal bych spíše úpravy typu zavedení daňové skupiny i pro daň z příjmů právnických osob či zavedení

možnosti stanovení základu daně z výsledku hospodaření dle IFRS. Ve správě daní bych po uvedení institutu nespolehlivého plátce uvítal i zavedení něčeho jako „nadprůměrně spolehlivého plátce“.

Každý rok se setkávám s kolegy daňáři z největších českých firem při předání cen pro TOP 20 poplatníků daně z příjmu právnických osob, kdy si odnášíme do firm pochvalu za vzorné plnění daňových povinností. Uvítali bychom však, kdyby daňová správa následně přistupovala k těmto poplatníkům s jinou mírou „daňového rizika“ než k těm neodměněným.

### **Jaké máte zkušenosti se spoluprací s účetním oddělením, jak vnímáte vztah daně versus účetnictví?**

Jako první vyndám slůvko versus. Vztah nesmí být nikdy soubor. Byť to tak v mnohých firmách někdy bylo nebo dokonce stále je. Bez precizního vedení účetnictví nemůže žádný daňář dobře fungovat.

Začínal jsem s účetními doslova po boku, na stejném patře. Denní kontakt byl samozřejmostí. Stejně tak jako následná práce s archivovanými materiály při daňové kontrole.

Později jsem byl u velké reorganizace účetních a daňových činností v celé Skupině ČEZ včetně bolestivého hledání rozhraní obou oborů. Přiznávám, že jsem se tehdy obával úplného fyzického oddělení jak od samotné činnosti firem, tak i od nás daňářů, a do místa velmi vzdáleného. Ano, šlo o 300 km vzdušnou čarou. Do Ostravy. Naše dnešní spolupráce je však zcela bezproblémová. Komunikace všeho druhu včetně specializovaných školení je samozřejmostí.

Nezávidím kolegům daňářům z jiných velkých korporací, kdy zdánlivá úspora nákladů na činnosti účetnictví vede k centralizaci účetnictví mimo Českou republiku či často mimo Evropu. Chybovost takového řetězce musí být řádově vysoká a v konečném efektu může zcela vymazat primární úspory.

*Rozhovor vedla Jana Skálová*





## Nová interpretace NÚR ke kurzovým rozdílům u časového rozlišení

Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od 1. ledna 2018 přinesla změnu týkající se vykazování časového rozlišení nákladů a výnosů. Nově stojí účetní jednotka před rozhodnutím, zda zachová v rozvaze vykazování zůstatků aktivních a pasivních účtů v části D. Časové rozlišování aktiv, resp. v části D. Časové rozlišování pasiv. Druhou možností je zrušení této části a přesun vykazovaných nákladů příštích období a příjmů příštích období do části pohledávek, výdajů příštích období a výnosů příštích období do části závazků.

Tyto změny jsou obsaženy v § 13 a § 19 vyhlášky. Účetní jednotka rozhodne, který způsob vykazování zvolí nejpozději k rozvahovému dni, kombinace obou způsobů vykazování není přípustná. Zvolený způsob vykazování pasiv musí být shodný se způsobem vykazování časového rozlišení v aktivech.

Tato změna přinesla pro řadu účetních otázky, které jsou spojeny s používáním cizí měny u účtů časového rozlišení a vykazování kurzových rozdílů u zůstatků účtů časového rozlišení ke konci rozvahového dne.

Národní účetní rada proto schválila na svém zasedání v dubnu Interpretaci č. I-37 *Časové rozlišování a cizí měna*, která má pomoci účetním jednotkám orientovat se v této problematice. Tato interpretace nabízí dále uvedené řešení.

Účetní jednotky na základě smluvního ujednání platí některé výdaje, nebo naopak inkasují příjmy v cizí měně. Často se tyto peněžní toky nekryjí s příslušným účetním obdobím, kam věcně náleží. Protože je u těchto plateb znám účel, částka i období, jsou splněny charakteristiky pro položky časového rozlišení. Vzhledem ke smluvnímu ujednání úhrad v cizí měně se v souladu se zákonem o účetnictví eviduje u účetních zápisů v české měně i cizí měna přepočtená na českou měnu dle vnitřní směrnice účetní jednotky kurzem ČNB (aktuálním nebo pevným).

Otázka zní, zda se mají zůstatky účtů časového rozlišení vyjádřených v cizí měně k datu účetní závěrky přepočítávat závěrkovým kurzem.

### Řešení v interpretaci

1. V případě nedopracovaných nákladů běžného období, kdy výdaj v cizí měně bude uskutečněn až v následujícím účetním období, jde o cizoměnový závazek, který bude souvztažně s nákladovým účtem zaúčtován ve prospěch účtu časového rozlišení **Výdaje příštích období**. Zůstatek tohoto účtu je třeba k datu účetní závěrky přepočítat kurzem ČNB platným k tomuto datu.
2. V případě nedopracovaných výnosů běžného období, kdy příjem v cizí měně bude obdrženo až v následujícím účetním období, jde o cizoměnovou

pohledávku, která bude souvztažně s výnosovým účtem zaúčtována na vrub účtu časového rozlišení **Příjmy příštích období**. Zůstatek tohoto účtu je třeba k datu účetní závěrky přepočítat kurzem ČNB platným k tomuto datu.

3. V případě předplacených nákladů týkajících se nákladů následujícího účetního období a zaúčtovaných na účtu **Náklady příštích období** peněžní tok (výdaj) již proběhl. Zůstatek tohoto účtu se k datu účetní závěrky nepřepočítává.
4. V případě předplacených výnosů týkajících se výnosů následujícího účetního období a zaúčtovaných na účtu **Výnosy příštích období** peněžní tok (příjem) již proběhl. Zůstatek tohoto účtu se k datu účetní závěrky nepřepočítává.

### Zdůvodnění

- V souladu se zákonem o účetnictví se zůstatky pohledávek a závazků primárně vyjádřených v cizí měně přepočítávají k datu účetní závěrky na českou měnu kurzem ČNB k tomuto datu. Eliminuje se tím případné kurzové riziko.
- Vzhledem k tomu, že zůstatek účtu **Výdaje příštích období** má charakter cizoměnového závazku (výdaj v cizí měně bude muset být uhrazen v příštích obdobích) a zůstatek účtu **Příjmy příštích období** má charakter cizoměnové pohledávky (příjem v cizí měně bude přijat v příštích obdobích), platí pro ně stejná pravidla, jako pro ostatní cizoměnové závazky a pohledávky.
- Naproti tomu účty časového rozlišení **Náklady příštích období** a **Výnosy příštích období**, kdy peněžní tok již proběhl, nemají charakter cizoměnové pohledávky a cizoměnového závazku, není s nimi spojeno kurzové riziko, a proto se zůstatek těchto účtů k datu účetní závěrky nepřepočítává.

Tato interpretace je doplněna ilustrativními příklady, které zobrazují vybrané situace a nejsou zdaleka vyčerpávající.

### Příklad 1 – Výdaje a příjmy příštích období (cizoměnový zůstatek se přepočítává)

Vlastník nemovitosti pronajímá kancelářské prostory obchodní společnosti. Smlouva byla uzavřena na pětileté období od 1. července roku X do 30. června roku X+5. Roční nájemné činí 24 tisíc EUR a pro první kalendářní rok trvání nájmu byla sjednána úhrada ročně pozadu, tedy po uplynutí 12 měsíců je uhrazena celá částka sjednaného ročního nájemného.

Nájemné je hrazeno v cizí měně z cizoměnového účtu nájemce na cizoměnový účet pronajímatele.

Pro zjednodušení budeme předpokládat situaci, že dle vnitropodnikové směrnice používají nájemce i pronajímatel pevný kurz pro všechny účetní případy účtované v cizí měně v průběhu účetního období. Zůstatek účtů časového rozlišení se u nájemce (Výdaje příštích období) i u pronajímatele (Příjmy příštích období) přepočítává k datu účetní závěrky aktuálním kurzem ČNB.

Datum	Operace u nájemce v roce X	EUR	Kč	MD	D
Červenec až prosinec	Průběžné zaúčtování předpisu nájemného za první pololetí čerpání nájmu (pevný kurz činil 27,00 CZK/EUR)	12 000	324 000	518	383
31. 12.	Přepočet výdajů příštích období (kurz ČNB k 31. 12.: 26,00 CZK/EUR) Kurzový zisk		12 000	383	663
31. 12.	Uzávěrka zůstatku účtu 383		312 000	383	702
Datum	Operace u nájemce v roce X+1	EUR	Kč	MD	D
1. 1.	Otevření zůstatku účtu 383	12 000	312 000	701	383
leden až červen	Průběžné zaúčtování předpisu nájemného za druhé pololetí (pevný kurz 26,00 CZK/EUR)	12 000	312 000	518	383
1. 7.	Roční úhrada nájemného (kurz 26,50 CZK/EUR)	24 000	636 000	383	221
1. 7.	Kurzová ztráta z úhrady nájemného		12 000	563	383

Datum	Operace u pronajímatele v roce X	EUR	Kč	MD	D
Červenec až prosinec	Průběžné zaúčtování předpisu nájemného za první pololetí poskytování nájmu (pevný kurz 27,00 CZK/EUR)	12 000	324 000	385	602
31. 12.	Přepočet příjmů příštích období (kurz ČNB k 31. 12.: 26,00 CZK/EUR) Kurzová ztráta		12 000	563	385
31. 12.	Uzávěrka zůstatku účtu 385	10 000	265 000	702	385

Datum	Operace u pronajímatele v roce X+1	EUR	Kč	MD	D
1. 1.	Otevření zůstatku účtu 385	12 000	312 000	385	701
leden až červen	Průběžné účtování předpisu nájemného za druhé pololetí poskytování nájmu (pevný kurz 26,00 CZK/EUR)	12 000	312 000	385	602
1. 7.	Roční úhrada nájemného (kurz 26,50 CZK/EUR)	24 000	636 000	221	385
1. 7.	Kurzový zisk z úhrady nájemného		12 000	385	663

### Příklad 2 – Náklady a výnosy příštích období (zůstatky nejsou evidovány v cizí měně)

Vlastník nemovitosti pronajímá kancelářské prostory obchodní společnosti. Nájemné bylo sjednáno v cizí měně ve výši 4 tisíce EUR ročně a uhrazeno v lednu na dva roky dopředu.

Účetní jednotka používá aktuální kurz ke dni uskutečnění účetního případu.

Datum	Operace u nájemce v běžném období	EUR	Kč	MD	D
10. 1.	Nájemné zaplacené z bankovního účtu na dva roky dopředu (aktuální kurz 26,70 CZK/EUR)	8 000	213 600	381	221
leden až prosinec	Zúčtování nájemného prvního roku do nákladů (lze účtovat průběžně v každém měsíci)	x	106 800	518	381
31. 12.	Uzavření zůstatku účtu 381 (pouze korunová hodnota)	x	106 800	702	381
Datum	Operace u nájemce v následujícím období	EUR	Kč	MD	D
1. 1.	Otevření zůstatku účtu 381	x	106 800	381	701
leden až prosinec	Zúčtování nájemné druhého roku do nákladů (lze účtovat průběžně v každém měsíci)	x	106 800	518	381



Datum	Operace u pronajímatele v běžném období	EUR	Kč	MD	D
10. 1.	Nájemné přijaté na bankovní účet na dva roky dopředu (aktuální kurz 26,70 CZK/EUR)	8 000	213 600	221	384
leden až prosinec	Zúčtování nájemného prvního roku do výnosů (lze účtovat průběžně v každém měsíci)	x	106 800	384	602
31. 12.	Uzavření zůstatku účtu 384		106 800	384	702
Datum	Operace u pronajímatele v následujícím období	EUR	Kč	MD	D
1. 1.	Otevření zůstatku účtu 384	x	106 800	701	384
leden až prosinec	Zúčtování nájemného druhého roku do výnosů (lze účtovat po měsících)	x	106 800	384	602

Použité účty:

221 – Bankovní účet  
 381 – Náklady příštích období  
 383 – Výdaje příštích období  
 384 – Výnosy příštích období  
 385 – Příjmy příštích období  
 518 – Ostatní služby  
 563 – Kurzové ztráty  
 602 – Tržby z prodeje služeb  
 663 – Kurzové zisky  
 701 – Počáteční účet rozvahový  
 702 – Konečný účet rozvahový

**Libuše Müllerová, Jana Skálová**

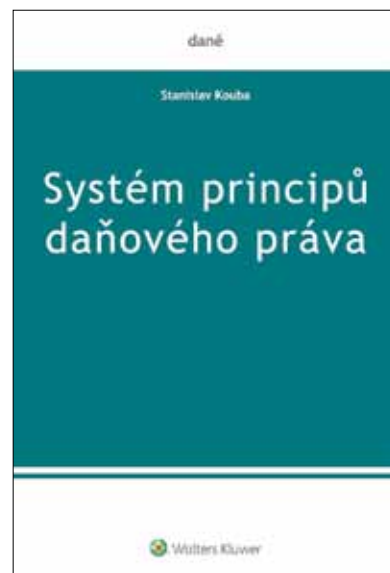
katedra finančního účetnictví a auditingu  
 Vysoká škola ekonomická v Praze

## Systém principů daňového práva

Daňové právo je neustále aktuálním tématem, ovšem více publikací a odborných článků lze nalézt k praktickým otázkám daňového práva. Oceňuji proto téma publikace a jeho teoretické zpracování. Autorovy závěry však mají nepochybně přínos jak pro teorii daňového práva tak pro jeho praxi.

Publikace se skládá z úvodu a sedmi částí. Úvod a první část obsahují metodologická východiska zpracování publikace. Ve druhé části, věnované dani v materiálním smyslu, autor uvádí vlastní vymezení daně. V této souvislosti lze ocenit autorův inovativní přístup k vymezení pojmu daň, proto považuji tuto část z teoretického hlediska za velmi přínosnou. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že se osobně neztotožňuji s vnímáním daně jako závazku, které autor uvádí jako stěžejní. Autor identifikoval definiční znaky daně v materiálním smyslu, některé ostatní běžně

uváděné znaky daně považuje pouze za zdánlivé. Co se týká autorem uváděných zdánlivých znaků daně, tak u některých zcela souhlasím, že jde o zdánlivé znaky (pravidelnost, neúčelovost), u některých je možné akceptovat, že nejde o znaky, ale principy (spravované veřejnou korporací, výnos ve prospěch veřejného rozpočtu), u tří (stanovení zákonem, peněžité plnění a nenávratnost) si myslím, že by definičními znaky daně v materiálním smyslu měly být. Uvedené rozdíly ve vnímání daně jsou do jisté míry determinovány autorovým důrazem zejména na materiální stránku věci a přirozenoprávní přístup, na rozdíl od mého důrazu i na formální stránku věci a více pozitivně-právní přístup. Třetí část je zaměřena na pojem poplatku. Její pojetí je ve své podstatě shodné s částí týkající se daně. I v případě této části tudíž platí v zásadě mé vyjádření k části druhé.



Obsahem čtvrté části je krátké zamyšlení nad principem rozdělení právního řádu na jednotlivá právní odvětví, které je velmi zajímavé.

Další části publikace pojednávají obecně o principech a jejich systému. Tyto části jsou pro samotnou publikaci velmi přínosné, neboť

na jejich základě autor jednotlivé principy následně identifikuje a dělí. Velmi trefně také popisuje rozdíl mezi principem a pravidlem. Pozitivní je rovněž autorova práce se zdroji, zejména zahraniční odbornou literaturou.

Poslední část publikace je zaměřena na jednotlivé principy v daňovém právu. Na „stromu principů“ se autor snaží uvést vztahy mezi jednotlivými principy a každý princip stručně vymezuje a charakterizuje. Za inspirativní považují zejména pojednání o solidaritě nebo pojmání daní a poplatků jako zdroje ochrany lidských práv. Autor přistupuje k jednotlivým principům

velmi široce a z různých úhlů pohledu (např. uvádí, že hospodárnost má svůj původ v soupeření jednotlivých živočišných druhů). Vhodné jsou i příklady uváděné disertantem jiným typem písma.

Celkově hodnotím publikaci velmi kladně. Oceňuji inovativní přístup autora k tématu přesto, že se s ním ne vždy názorově shodují. Za velmi významné a přínosné považuji vytvoření zmíněného „stromu principů“. Publikace zcela nepochybně poslouží při praktické tvorbě a aplikaci daňového práva a bude využitelná jak pro legislativce, tak pro daňové subjekty, správce daně a daňové soudy.

Věřím, že publikace bude přínosem pro daňové právo a najde své čtenáře mezi daňovými poradci, auditory a dalšími daňovými profesionály.

**doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.**

katedra finančního práva  
a finanční vědy PF UK

Název: *Systém principů daňového práva*

Autor: *Stanislav Kouba*

Vydal: *Wolters Kluwer, 2017*

Počet stran: *182*

ISBN *978-80-7552-685-4*

## Daňová politika v Evropské unii

Monografie „Daňová politika v Evropské unii“ je svým obsahem velmi aktuální, užitečná a potřebná. Největší přínos a užitečnost publikace spatřuji právě v tom, že text reaguje na nejnovější trendy a skutečnosti v této oblasti politiky EU (jako příklad lze uvést zachycení problematiky agresivního daňového plánování či deskripce procesu restartu CCCTB – společného konsolidovaného základu daně).

Kniha je rozdělena do šesti kapitol, které na sebe plynule navazují. Publikace má logickou stavbu a přirozené členění ve struktuře jednotlivých oblastí daňové politiky EU.

Po úvodní kapitole následuje stručný exkurz (*Evropská integrace a daně*) do vymezení místa daní v rámci hospodářských politik EU a popis zakotvení daní v legislativě EU, který vytváří vhodné zázemí pro další konkrétnější části textu.

Už třetí kapitola (*Základní směry daňové politiky v Evropské unii*) reaguje na nové směry vývoje daňové politiky EU včetně popisu směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD), analýzy a zhodnocení vývoje projektu BEPS (akční plán boje proti erozi daňových základů a přesunům zisků).

Čtvrtá, resp. pátá část knihy (*Daňová politika v oblasti nepřímých daní, Daňová politika v oblasti přímého zdanění*) se zabývá konkrétními aspekty politiky EU v oblasti nepřímého, resp. přímého zdanění, včetně řady judikátů evropského soudního dvora. Opět je aktuální v deskripce nového posunu v možném zavedení FTT (finanční transakční daň) a CCCTB. Text rovněž obsahuje subkapitulu věnující se legislativnímu aktu FATCA, který ukazuje, že na harmonizační a koordinační daňové procesy má vliv nejen EU, ale i vnější prostředí (Spojené státy).

Šestá kapitola publikace (*Konvence k zamezení dvojího zdanění v Evropské unii*) obsahuje popis, analýzu i vyhodnocení konvence k zamezení dvojího zdanění a zevrubný popis problematiky smluv o zamezení dvojího zdanění obecně. Vysoce odborný a čtivý text je ilustrován názornými schématy a tabulkami. Kniha si najde čtenáře jak v okruhu specialistů na danou problematiku (daňoví poradci, auditoři, pracovníci finančních institucí), tak mezi studenty vysokých škol a jejich pedagogy a rovněž u široké odborné veřejnosti, pokud si chce



rozšířit své vědomosti daňové politiky EU o nejnovější poznatky.

**prof. Ing. Jan Široký, CSc.**

katedra účetnictví a daní,  
Ekonomická fakulta VŠB-TU Ostrava

Název: *Daňová politika v Evropské unii*

Autor: *Danuše Nerudová*

Vydal: *Wolters Kluwer, 2017*

Počet stran: *228*

ISBN *978-80-7552-682-3*



## Tomáš Pivoňka opět zvolen prezidentem Českého institutu interních auditorů



Tomáš Pivoňka byl potřetí zvolen prezidentem Českého institutu interních auditorů (ČIIA). Funkční období je dvouleté.

Tomáš Pivoňka je v čele ČIIA od roku 2014 a dosud v této funkci pracoval především na prohloubení spolupráce s klíčovými partnery ČIIA, kterými jsou Ministerstvo financí, Nejvyšší kontrolní úřad, Rada pro veřejný dohled nad auditem a Český institut členů

správních orgánů. Zabýval se také propagací interního auditu mezi manažery a mladou generací.

Tomáš Pivoňka je ředitelem útvaru interní audit Skupiny ČEZ od roku 2015. Předtím působil více než 10 let ve společnosti EY jako senior manažer v oddělení podnikového poradenství a řízení rizik. Je členem představenstva Evropské konfederace institutů interního auditu (ECIIA). Zasedá také ve výboru pro propagaci Mezinárodního institutu interních auditorů (IIA).

-VeL-

## Co najdete v e-příloze č. 5/2018

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### Téma čísla: Daně výhledově

- Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn

### Daně

- Obsah úkonu pro účely zdanění v právu veřejném
- Některé chyby při aplikaci DPH u přeshraničních transakcí – 1. část
- Některé chyby při aplikaci DPH u přeshraničních transakcí – 2. část

### Právo

- NSS: Lhůta pro podání kárného návrhu podle zák. o auditorech
- Šikanózní insolvenční návrh a pověst právnické osoby

### Zaznamenali jsme

- Kdy musí být součástí prospektu auditované konsolidované účetní závěrky
- Policisté obvinili kvůli finančním machinacím Žateckou teplárenskou a pět lidí
- Obvinění v Žatecké teplárenské. Policie stíhá městskou firmu a pět dalších lidí. Příběh plný pochybností
- Audit správy odhalil pochybení za 728 tisíc korun
- Dcera CEFC v problémech. Nedodala zprávu o svých dlužích

-VeL-



## AUDITOR č. 5/2018

ročník XXV

### REDAKCE

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: redakce@kacr.cz

### REDAKTORKA

Ing. Lenka Velechovská, Ph.D.

### REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyna  
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha

### VDÁVÁ

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Otradovická 731/11, 142 00  
Praha 4, tel.: 607 972 085  
e-mail: infomedia@infomedia.cz

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR