

Změna zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2009

Koncem roku 2008 byla schválena novela zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP), která obsahuje 95 změn a 19 přechodných ustanovení. Přijaté změny mají dopad i na další zákony, např. zákon o rezervách, zákon o nemocenském pojištění, zákon o pojistném na sociální zabezpečení atd.

Rádi bychom zde v bodech zmínili vybraná ustanovení novely ZDP, která považujeme za významná.

- § 6 odst. 13 – uplatnění principu superhrubé mzdy u zaměstnanců, kteří podléhají povinnému zahraničnímu pojištění stejného druhu, jako je pojištění na sociální zabezpečení a pojištění na všeobecné zdravotní pojištění platné v České republice. V roce 2008 se vycházelo z hrubé výše příjmů zvýšené o pojištění hrazené z těchto příjmů v zahraničí. Od roku 2009 do základu daně vstupuje nikoliv skutečně zaplacené pojištění v zahraničí, ale částka (fikce) odpovídající pojištěnímu, která by z těchto příjmů byla hrazena podle českých předpisů, pokud by se na poplatníka vztahovaly tuzemské předpisy. Povinné pojištění se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru.

- § 6 odst. 14 – řešení uplatnění principu superhrubé mzdy v případě, kdy má poplatník příjmy ze závislé činnosti nebo za výkon funkce plynoucí ze zdrojů v zahraničí. V tomto případě je základem daně jeho příjem ze závislé činnosti zvýšený o povinné pojištění (§ 6 odst. 13 ZDP). Nemá-li ČR se státem zdroje příjmů uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, pak lze základ daně (zvýšený o povinné pojištění) snížit o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. Má-li ČR se státem zdroje příjmů uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, lze základ daně (zvýšený o povinné pojištění) snížit o daň zaplacenou v zahraničí pouze v rozsahu, ve kterém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP v bezprostředně předchozím zdaňovacím období. Přitom se musí jednat o nezapočtenou daň z příjmů, která se zahrnuje do základu daně.

- § 6 odst. 15 – řešení samostatného základu daně pro daň vybíranou srážkou dle § 36 ZDP u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků nerezidentů ze zdrojů v ČR. V tomto případě se postupuje stejným způsobem jako v § 6 odst. 13 ZDP (viz výše).

- § 6 odst. 16 – započtení pojištění hrazeného zaměstnavatelem (v té výši, kterou by zaměstnavatel platil v době jejich zúčtování) do základu daně zaměstnance, kterému byl příjem vy-

placen až po 31. 1. následujícího roku za rok uplynulý.

- Od 1. 1. 2009 se opět uvolňují pravidla pro daňovou uznatelnost úroků z úvěrů a půjček mezi nespojenými osobami. Novelizace § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se mění tak, že daňově neuznatelné budou finanční náklady z té části úvěrů a půjček, jejichž věřitelem nebo zajišťovatelem je osoba spojená s dlužníkem, která přesahuje dvojnásobek výše vlastního kapitálu dlužníka (u bank a pojišťoven trojnásobek). Do celkového testu nízké kapitalizace se nezapočítávají, avšak jsou jednoznačně daňově neuznatelné finanční náklady, které plynou z úvěrů a půjček závislých na zisku dlužníka anebo z úvěrů a půjček podřízených jiným závazkům – podle samostatných ustanovení § 25 odst. 1



písm. zm), zp) ZDP (nikoli tedy podle písm. w). Současně dochází ke zrušení výhody 1 mil. Kč, která platila v roce 2008 pro úvěry a půjčky od nespojených osob. Oproti znění z roku 2008 § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se zrušila kritéria daňové neuznatelnosti v oblasti výše finančních nákladů z úvěrů a půjček přesahující o 4 % jednotnou úrokovou míru a výše přijatých úvěrů a půjček od spojených i nespojených osob přesahující čtyřnásobek vlastního kapitálu

(podle ustanovení zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, který měl mít účinnost v tomto bodě od 1. 1. 2009). V přechodných ustanoveních novely ZDP je upraveno, že novelizované znění lze použít již ve zdaňovacím období započatém v roce 2008. Daňový poplatník si tedy může při testování nízké kapitalizace při sestavení daňového přiznání za rok 2008 vybrat, je-li novelizované znění platné od 1. 1. 2009 výhodnější než původní zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů.

- Na úpravu ustavení týkajících se nízké kapitalizace reaguje doplnění § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP, kdy za příjem ze zdrojů v ČR v podobě podílů na zisku se považují i úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. zm) a zp) ZDP.

- Pokud jde o daňovou neuznatelnost finančních nákladů finančního leasingu dle § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP platného do konce roku 2008 (1 % nájemného, pokud toto 1 % přesahuje 1 mil. Kč), je tato úprava od 1. 1. 2009 zrušena, resp. je nahrazena úpravou řešící jinou problematiku (viz výše k daňové neuznatelnosti finančních nákladů tzv. podřízených úvěrů a půjček).

(Pokračování na stránce 2)

DAŇOVÝ KALENDÁŘ – ÚNOR

16. 2.

Povinný podíl pracovníků ZPS: odvod/písemné oznámení a prokázání plnění povinného podílu úřadu práce

Daň z příjmů: podání žádosti o provedení ročního zúčtování plátcem daně

Daň z příjmů: podpis prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a podpis k provedení ročního zúčtování záloh na daň a daňové zvýhodnění

Oznamovací povinnost za uplynulý rok: právnické a fyzické osoby s příjmy z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu, které provádějí úhrady fyzickým osobám za jejich samostatnou výdělečnou činnost nebo za pronájem a z těchto úhrad

20. 2.

Pojistné: splatnost zálohy na pojištění na důchodové pojištění a pojištění na nemocenské pojištění OSVČ za leden 2009 (splatnost od 1. do 20. dne)

Daň z příjmů: vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčním požitků za zdaňovací období 2008

Daň z příjmů: měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků

24. 2.

Spotřební daň: splatnost spotřební daně z lihu za prosinec 2008

Spotřební daň: podání přiznání za leden 2009, podání přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů, zelené nafty a technického benzínu a mazacích olejů za leden 2009 (pokud vznikl nárok)

25. 2.

Spotřební daň: daňové přiznání za leden 2009

DPH: podání přiznání a zaplacení daně za leden plátců s měsíčním zdaňovacím obdobím

Energetické daně: daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za leden 2009

KRÁTCE

Vklady a daň z převodu nemovitostí

Od 1. 1. 2009 došlo ke změnám v několika zákonech české legislativy. Jedním z nich je také zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. K tomuto zákonu byla dne 31. 12. 2008 vyhlášena ve Sbírce zákonů novela, jako zákon č. 476/2008 Sb., s účinností od 1. 1. 2009, kde dochází zejména k rozšíření osvobození vkladů do základního kapitálu.

Stav do konce roku 2008

Výhodou nepeněžitých vkladů nemovitostí do základního kapitálu je jejich osvobození od daně z převodu nemovitostí. Zákon, platný do 31. 12. 2008, uváděl v § 20 odst. 6 písm. e), že od daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny vklady vložené *podle zvláštního zákona* do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev, jestliže účast společníka nezanikla do 5 let od vložení vkladu. I v případě osvobození od daně z převodu nemovitostí má

(Pokračování na stránce 2)

(Pokračování ze stránky 1)

• Sleva na manželku (manžela) bez vlastních příjmů, resp. s nízkými příjmy podle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP [pro rok 2008 ve výši 24 840 Kč, popř. dvojnásobná částka u manželky (manžela) s průkazem ZTP/P] byla zatím omezena příjmy tohoto manžela nepřesahujícími 38 040 ročně – tuto hranici vlastních příjmů manželky (manžela) novela zvýšila na 68 tisíc ročně. Zároveň novela doplnila, že do vlastních příjmů manželky (manžela) se nezapočítává příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, který je od daně osvobozen podle § 4 ZDP.

• V § 38j odst. 8 ZDP je rozšířena povinnost uvádět ve mzdovém listu částky sraženého či uhrazeného povinného pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a všeobecné zdravotní pojištění.

• Novela zákona od 1. 1. 2009 zrušila změny ve výši sazby daně pro fyzické osoby, srážkové daně a výši slev u poplatníka, které měly být účinné od roku 2009, a ponechala jak výši daně, tak i výši slev na poplatníka ve stejné výši jako v roce 2008, tedy na úrovni 15 %.

• V § 3 odst. 4 písm. f) ZDP bylo zrušeno ustanovení bodu 1, v němž bylo definováno, že předmětem daně nejsou příjmy získané darováním nemovitostí nebo ostatního majetku, a byl upraven bod 2 tak, že předmětem daně nejsou příjmy získané převodem majetku od osoby blízké, která byla zemědělským podnikatelem a předčasně ukončila provozování zemědělské činnosti.

• Novela zavádí osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. m) ZDP pro příjmy plynoucí dlužníkovi ve zdaňovacím období, ve kterém bylo rozhodnuto o povolení reorganizace v souladu se zvláštním právním předpisem (zákon o insolvenčním řízení), a ve zdaňovacím období následujícím bezprostředně po zdaňovacím období, ve kterém bylo rozhodnuto o povolení reorganizace, pokud v něm nedošlo ke skončení reorganizace.

• V § 19 odst. 1 písm. zo) ZDP je upraveno osvobození od daně pro příjmy obdobné úrokovým příjmům, jež plynou institucím penzijního připojištění a v § 19 odst. 1 písm. zp) ZDP.

• Osvobození od daně pro dividendy, příjmy z převodu podílů a úroky podle § 19 odst. 8 ZDP se rozšiřuje o právnické osoby sídlící v Norsku a na Islandu.

• Dary odčitatelné od základu daně bude možné, za obdobných podmínek jako dříve, poskytnout i subjektům z EU, Norska a Islandu. Úprava platí jak pro fyzické, tak i pro právnické osoby. Dále se rozšiřuje území (EU, Norsko, Island) pro daňovou uznatelnost nákladů v rámci pomoci nepeněžitelného plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom (§ 24 odst. 2 písm. zp ZDP).

• Sazba daně činí 5 % jak u penzijního fondu, tak u instituce penzijního pojištění (§ 21 odst. 3 ZDP). Znaky instituce penzijního pojištění



jsou definovány v § 19 odst. 1 písm. zo) ZDP.

• Příjmy považované za příjmy se zdrojem na území ČR bez ohledu na to, zda plynou od daňového rezidenta či nerezidenta, se podle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP budou nově považovat příjmy z převodů obchodních podílů na společnostech sídlících v ČR a sankce ze závazkových vztahů podle §22 odst. 1 písm. g) bodu 12 ZDP.

• Fyzické osoby zdaňující své příjmy podle § 7 nebo § 9 musí upravit základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 o neuhrazené závazky odpovídající pohledávkám, od jejichž splatnosti uplynulo 36 měsíců nebo se promlčely.

• § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP nově vymezuje daňově uznatelné náklady spojené s odborným rozvojem zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele, pokud se podle pracovněprávních předpisů považuje za výkon práce, anebo náklady na rekvalifikaci podle zvláštního právního předpisu upravujícího zaměstnanost.

• § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 ZDP nově umožňuje použít pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty u vlastních motorových vozidel nezahrnutých do obchodního majetku pro služební cesty podnikatelů ceny stanovené vyhláškou mi-nisterstva práce a sociálních věcí.

Podle přechodných ustanovení lze toto využít již pro rok 2008.

• Osvobození na straně zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. a) ZDP je vázáno na zákoník práce. Pokud je školení považováno za výkon práce (a tudíž za něj bude vyplácena mzda), lze tento příjem na straně zaměstnance osvobodit. Na druhé straně pokud bude vyplácena náhrada mzdy za účast na školení (při překážce v práci), nebude se na straně zaměstnance jednat o osvobozený příjem.

• V § 32a odst. 6 ZDP je nově upraveno, že pokud dojde po ukončení technického zhodnocení, které je provedeno na dlouhodobém nehmotném majetku s pořizovací cenou nižší než 60 tisíc Kč, ke zvýšení vstupní ceny na částku převyšující 60 tisíc Kč, pak je tento majetek chápán jako nový dlouhodobý nehmotný majetek. Odpisy lze uplatnit jen do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy.

• Od 1. 1. 2009 vzniká plátcům daně (mimo plátců fyzických osob, pokud celkový počet poplatníků, jimž vyplácí příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků, nepřesáhne v průběhu zdaňovacího období více než 10) povinnost podávat vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků pouze elektronicky prostřednictvím datové zprávy na společném technickém zařízení správců daně. Tato povinnost by měla být splněna nejprve do 20. 2. 2010.

• V § 38j odst. 6 ZDP je rozšířena povinnost sestavovat přehledy o dodatečných opravách záloh na daň a daně a opravách daňového bonusu.

Ing. Radmila Jašková

jaskova@fucik.cz

(Pokračování ze stránky 1)

kladatel povinnost podat přiznání k dani, avšak odvod se neprovádí.

V případě vkladů jinam než do základního kapitálu, například do emisního ážia či do fondů, nelze osvobození uplatnit.

Stav od 1. 1. 2009

Od 1. 1. 2009 je, v případě daně z převodu nemovitostí, osvobození rozšířeno, a slova „podle zvláštního zákona“ jsou nahrazena „podle obchodního zákoníku nebo právního řádu jiného evropského státu, má-li tato obchodní společnost nebo družstvo sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu“.

Osvobození od daně z převodu nemovitostí je tedy rozšířeno na vklady do základního kapitálu obchodních společností a družstev nacházejících se na území jiného státu Evropské unie, Norska a Islandu.

Petra Langerová

langeroa@fucik.cz

Částečné vyřazení majetku

Koncem ledna 2009 byl uzavřen příspěvek zástupců MF a Komory daňových poradců k daňovému odpisování a uplatnění daňové zůstatkové ceny u majetku, který byl v průběhu roku částečně vyřazen, popř. zároveň i zhodnocen.

Při vyřazení části hmotného majetku lze uplatnit podle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů poměrnou část zůstatkové ceny. Vzhledem k tomu, že vyřazovaná část není sama o sobě hmotným majetkem, nelze ani použít ustanovení o uplatnění poloviny ročního odpisu podle § 26 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů.

MF promíjí poplatek za elektronický úkon

MF rozhodlo podle § 55a zákona o správě daní a poplatků tak, že promíjí správní poplatky stanovené položkou 1 Přílohy k zákonu o správních poplatcích, bylo-li řízení ve věci předmětu poplatku zahájeno u územních finančních orgánů nebo MF mezi 1. 1. a 30. 6. 2009, a pokud byly zároveň splněny všechny podmínky stanovené v § 8 odst. 2 písm. j) zákona o správních poplatcích vyjma provedení zpoplatněného úkonu správním orgánem prostřednictvím dálkového přístupu s elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu vydaném akreditovaným poskytovatelem certifikačních služeb.

Připravované změny daňových zákonů – auta bez DPH

Novela zákona o dani z přidané hodnoty, která má prioritně řešit osvobození od daně při dovozu pro soukromé účely, doznává pozměňujících návrhů. MF připravilo návrh novely zákona o DPH, podle něhož by bylo možné uplatnit nárok na odpočet rovněž u osobních vozidel použitých pro podnikání. Změna je závislá na konsensu Parlamentu a rychlosti projednávání změn.

Bezdůvodné zdržování nadměrných odpočtů DPH

Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále NSS) se dne 8. 7. 2008, č.j.: 9Afs110/2007-102, zveřejněném ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 12/2008, není možné, aby správce daně bezdůvodně zdržoval vrácení nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty u podnikatelů-plátců.

V praxi známe často situaci, kdy správce daně drží podnikateli-plátcí DPH nadměrný odpočet do té doby, dokud u tohoto poplatníka neprovede kontrolu v rámci tzv. vytýkáčích řízení. Obvykle to probíhá tak, že po podání přiznání k DPH s nadměrným odpočtem následuje ze strany správce daně výzva, která podle zákona pozastavuje 30denní zákonnou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu. Správce daně tak fakticky zdrží vrácení nadměrného odpočtu, a to až po do doby, kdy je ukončena kontrola konkrétního daňového přiznání v rámci vytýkáčích řízení. Uvedený postup je, jak si někteří zákazníci stěžovali, v rozporu nejen s dobrými mravy, ale podle rozhodnutí rozšířeného senátu NSS i v rozporu se zákonem.

Právní věta uvedeného judikátu zní: „Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popř. dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů jím uváděných. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek daňového přiznání či hlášení tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“

Podle citovaného judikátu může správce daně vyzvat daňový subjekt pouze při splnění zákonem stanovených podmínek. Takovou

podmínkou stanovenou v § 43 je, že musí existovat pochybnosti správce daně. Podle NSS pochybnost ve smyslu § 43 nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít tedy o poznatky či analýzu mající skutkový základ vztahující se k daňové relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít např. charakter informací o obchodních činnostech dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem. Pokud správce daně takové poznatky a analýzy a skutkové důvody ke svým pochybnostem nemá, nemůže zahájit vytýkáčích řízení, a nemůže tudíž zdržet lhůtu k vrácení nadměrných odpočtů.

NSS podpořil svůj výklad i legislativním vývojem, který nasvědčuje tomu, že zákonodárce má zájem na vyšší ochraně daňových subjektů ve vytýkáčích řízení, což se projevilo v novele § 43 daňového řádu provedené zákonem číslo 270/2007 Sb. Z účelu novel je patrné, že správce daně vskutku musí konkrétním a určitým způsobem sdělit daňovému subjektu, jaké pochybnosti má o jeho tvrzení.

Pokud se tedy i v dnešní době setkáte s výzvou správce daně v rámci tzv. vytýkáčích řízení, v němž nejsou uvedeny patřičné důvody, jedná se o postup správce daně, který není v souladu se zákonem. V takovém případě doporučujeme obrátit se na svého daňového poradce, aby vám v komunikaci se správcem daně pomohl a zajistil včasné vrácení nadměrného odpočtu.

Ing. Ivan Fučík, ivan@fucik.cz

Důvody pro daňovou kontrolu – vyloučení svévole

Koncem roku 2008 byl vydán nálezk Ústavního soudu (ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 – důvody pro zahájení daňové kontroly – vyloučení svévole) týkající se ústavní stížnosti daňového subjektu proti rozsudkům Nejvyššího správního soudu, Krajského soudu, rozhodnutím Finančního ředitelství a dodatečným platebním výměrům finančního úřadu.

ÚS se v tomto případě zabýval ústavní stížností daňového subjektu týkající se daňové kontroly, kde stěžovatel namítá „formálnost“ zahájení daňové kontroly.

Správce daně u daňového subjektu zahájil daňovou kontrolu týkající se zdaňovacích období roku 1998 a 1999 před uplynutím prekluzivní lhůty, která by uplynula 31. 12. 2002, a to dne 20. 12. 2002 sepsáním protokolu o ústním jednání, který obsahoval soupis požadovaných dokladů o provedení kontroly. Dnem sepsání protokolu nedošlo k faktickému prověřování daňového základu ani jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně.

V zahájení kontrole pak správce daně pokračoval sepsáním protokolu dne 20. 1. 2003, kdy byly správci daně předány požadované doklady.

Na základě výsledků daňové kontroly byla daňovému subjektu dodatečně doměřena daň. Daňový subjekt namítal, že vzhledem k „formálnímu“ zahájení daňové kontroly těsně před uplynutím prekluzivní lhůty nedošlo provedenou kontrolou k přetržení lhůty pro vyměření daně a vydané dodatečné platební výměry byly vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty.

Stěžovatel se proti dodatečným platebním výměrům odvolal a odvolání mu byla zamítnuta finančním ředitelstvím. Dále daňový subjekt podal žalobu ke krajskému a později k Nejvyššímu správnímu soudu. Obě žaloby byly soudy zamítnuty. Proto stěžovatel podal ústavní stížnost.

ÚS vyhověl stížnosti daňového poplatníka v tomto ohledu, avšak základem pro jeho rozhodnutí nebylo ani tak posouzení skutečnosti, zda se jednalo o formální či neformální zahájení daňové kontroly, ale to, že správce daně v protokolu o ústním jednání o zahájení daňové kontroly nevyjádřil důvody či pochybnosti, které ho vedly k tomu, aby zahájil daňovou kontrolu. ÚS je totiž toho názoru, že daňová kontrola může být zahájena jen v tom případě,

(Pokračování na stránce 4)

Návrh daňového řádu

Poslanecká sněmovna projednává vládní návrh zákona, který má nahradit zákon o správě daní a poplatků a novelu souvisejících předpisů.

Rozhodnutí NSS o elektronické komunikaci se správcem daně



Dne 23. 10. 2008 se Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Ans 8/2008-105 vyjádřil k otázce elektronické komunikace daňového subjektu se správcem daně, tj. k elektronickému podání opatře-

nému zaručeným elektronickým podpisem podanému daňovým subjektem na jinou elektronickou adresu, než je adresa společného zařízení správců daně. Nejvyšší správní soud (NSS) neshledal na postupu správců daně při elektronické komunikaci s daňovými subjekty žádné nedostatky a vyslovil s jejich postupem souhlas. Vzhledem k závažnosti daného problému považuje ministerstvo financí za nutné seznámit daňovou veřejnost se závěry NSS vyjádřenými ve zmíněném rozsudku.

NSS se ztotožnil s odůvodněním Krajského soudu v Ostravě, ve kterém bylo uvedeno: „Na elektronické podání podané daňovým subjektem na jinou elektronickou adresu, než je adresa společného technického zařízení správců daně (§ 21 odst. 7 daňového řádu), jakkoli je opatřeno zaručeným elektronickým podpisem, nelze hledět jako na podání se zaručeným elektronickým podpisem ve smyslu § 21 odst. 3 daňového řádu, ale je třeba je považovat za podání učiněné za pomoci jiných přenosových technik. Takové podání musí být doplněno do tří dnů po odeslání písemně nebo ústně do protokolu nebo s ním musí být vyjádřen souhlas písemně nebo ústně do protokolu. K tomuto doplnění není správce daně povinen daňový subjekt vyzývat podle § 21 odst. 8 daňového řádu. Není-li takové podání v uvedené lhůtě uvedeným způsobem doplněno či s ním není uvedeným způsobem vyjádřen souhlas, hledí se na něj, jako by nebylo podáno. To neplatí jen, jde-li o daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a současně dojde k zaplacení v něm vyčíslené daně (§ 21 odst. 5 daňového řádu).“

K odůvodnění krajského soudu dodal NSS pouze následující: „Jako zásadní je zde nutno shledat skutečnost, že podle § 21 odst. 7 se elektronické podání (podání učiněné prostřednictvím datové zprávy) přijímá na společném technickém zařízení správců daně na adresu zveřejněnou správcem daně. Toto zařízení zajišťovalo (a i v současnosti stále zajišťuje) funkci elektronické podatelny pro všechny územní finanční orgány a jeho zveřejnění (jak bylo v řízení prokázáno) adresa je <http://adis.mfcr.cz/adis/jepo/hlavni.htm>.

Jestliže tedy žalobce nepostupoval podle

(Pokračování na stránce 4)

(Pokračování ze stránky 3)

že u správce daně panují určité pochybnosti o správnosti poplatníkem přiznané daňové povinnosti, a tyto pochybnosti musí správce daně při zahájení daňové kontroly poplatníkovi sdělit. Podle názoru ÚS nelze daňové kontroly provádět preventivně či podle náhodného výběru.

Jedná se o poměrně revoluční stanovisko, které může změnit postupy v daňových kontrolách jak na straně finančních úřadů, tak i na straně daňových subjektů.

Dále zmiňujeme vybrané úvahy z nálezu ÚS, které vedly k výše uvedenému stanovisku ÚS.

Zákonné meze státní moci

Státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem a který již svou povahou představuje zásah do základního práva na vlastnictví, jež zároveň legitimuje.

Respektování základních práv jednotlivce

Orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci musí co nejvíce respektovat ochranu základních práv jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce.

Povinností správce daně je při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušující právo na informační autonomii jednotlivce. Nerespektováním těchto ústavněprávních a zákonných mantinelů správcem daně je ústavní povinností správních soudů poskytnout jednotlivci ochranu jeho základnímu právu dle čl. 4 Ústavy ČR.

Daňová kontrola a narušení autonomní sféry jednotlivce

V rámci daňového řízení představuje daňová kontrola zákonem nejcitelnější narušení autonomní sféry jednotlivce (povinnosti poskytnutí vhodného místa a prostředí, umožnění vstupu do všech provozních budov, místností, obydlí, dopravních prostředků, povinnost vydat všechny požadované doklady apod.). Použití daňové kontroly nemůže být svévolné, musí se jednat o konkrétní pochybnosti či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší, než měla být. Tímto by správce daně realizoval svévoli, kdyby mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc „na zkoušku“.

Volná úvaha správce daně a „presumpce viny“

V případě volné úvahy správce daně k zahájení daňové kontroly je pak postup správce daně založen na „presumpci viny“. Takový přístup ovšem předpokládá, že by měli správci daně daňovou kontrolu provádět automaticky u všech daňových subjektů.

Existence důvodů a podezření u daňových kontrol

Pokud je daňová kontrola jediným úkonem, pak to znamená, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí

být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly.

Formální daňová kontrola

Za formální daňovou kontrolu je třeba považovat tu, která byla zahájena bez toho, že by zde existovalo podezření o zkrácení daňové povinnosti, a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven (nepřípustné porušení autonomní sféry jednotlivce, a proto i realizace pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Neústavnost takového postupu nemůže být zhojena skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke zkrácení daně ze strany daňového subjektu skutečně došlo (daňová kontrola představuje jeden a nedělitelný procesní úkon a „usvědčující“ důkazy byly opatřeny protiústavním postupem).

Lhůty pro vyměření

V daném případě nelze zahájení této daňové kontroly jako celek považovat za úkon směřující k dodatečnému stanovení daně, a tedy není způsobitelný přerušit běh prekluzivní lhůty. Dodatečné platební výměry byly vydány po lhůtě stanovené zákonem o správě daní a poplatků (§ 47). Těmito rozhodnutími tedy byla stěžovateli neustávním způsobem stanovena daňová povinnost zatěžující jeho majetek a došlo k porušení jeho vlastnického práva (ústavní ochrana dle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod).

Minimalizace zásahů ÚS

Z důvodu minimalizace zásahů ÚS do činnosti jiných orgánů veřejné moci nebylo vyhověno stěžovateli návrhu na zrušení rozhodnutí krajského soudu, finančního fideletství a finančního úřadu a návrh odmítnut. Proto ÚS návrh na zrušení dodatečných platebních výměrů odmítl a je na Nejvyšším správním soudu, aby zaujal ústavně konformní stanovisko.

Odlíšné stanovisko předsedkyně senátu

Nicméně JUDr. Ivana Janů vydala odlíšná stanoviska k výroku nálezu. K „formálnosti“ daňových kontrol – zaujímá stanovisko, že správce daně je při daňové kontrole vázán nejen zákonnými omezeními, ale i řadou principů, na nichž je právní stát založen.

K „presumpci viny“ – správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u něhož probírá kontrola, zkrátí daňovou povinnost. Dále stanoví, že kontroly České obchodní inspekce, Policie České republiky – dopravní kontroly, také nekontrolují jen podezřelé osoby. Správce daně tedy pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně.

Závěrem předsedkyně senátu uvádí, že ÚS měl ústavní stížnost zamítnout, a nikoliv ji vyhovět.

Stanovisko státní správy k nálezu ÚS

V médiích již zaznělo, že závěry vyplývající z nálezu ÚS státní správa nehodlá akceptovat.

Jan Tahal

tahal@fucik.cz

(Pokračování ze stránky 3)

§ 21 odst. 7 daňového řádu a datovou zprávu opatřenou zaručeným elektronickým podpisem obsahující jeho odvolání nezaslal na zveřejněnou adresu společného technického zařízení správců daně, není z právního hlediska možné na takové podání hledět jako na elektronické podání se zaručeným elektronickým podpisem ve smyslu § 21 odst. 3 daňového řádu. Takové podání pak zcela nepochybně spadá pod rozsah neurčitěho právního pojmu „podání učiněné za použití jiných přenosových technik“ [byť jistě lze souhlasit se žalobcem, že technická podstata v zákoně příkladmo vyjmenovaných přenosových technik (dálnopis, telefax) nese v porovnání s elektronickým podáním stopy tzv. morální zastaralosti, což však na podstatě věci nic nemění] a jako s takovým je s ním nutno nakládat v režimu § 21 odst. 5 daňového řádu.

Ostatně poté, kdy žalobce učinil své elektronické podání na nesprávnou adresu (podatelna@os2.os.ds.mfcr.cz), žalovaný mu z této adresy bezprostředně odpověděl (skutečnost, že mu tato zpráva byla doručena, žalobce potvrzuje i v kasační stížnosti), že tato adresa není určena pro datové zprávy s daňovým podáním, označil adresu, na niž lze podání v daňových věcech učinit, a zároveň ho poučil o povinnosti postupu dle § 21 odst. 5 daňového řádu. Na toto upozornění však žalobce nijak nereagoval.

Kasační soud se pak ztotožnil i se závěrem krajského soudu ohledně neaplikace § 21 odst. 8 daňového řádu. Toto ustanovení slouží k odstraňování vad, pro něž není podání způsobilé k projednání, tedy k odstranění vad obsahových. Logicky je tak lze použít pouze v případech, kdy je postaveno najisto, že zde nějaké podání formálně existuje. V dané věci žalobce své podání způsobem stanoveným v § 21 odst. 5 daňového řádu nedoplnil, bylo proto na něj pohlíženo, jako by je neučinil. Lze dodat, že obdobný mechanismus obsahují i jiné procesní předpisy.“

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

• Částka 12, rozeslaná 9. 2. 2009

41. Zákon o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím trestního zákoníku

• Částka 11, rozeslaná 9. 2. 2009

40. Trestní zákoník

Newsletter Finanční Management vydává Economia a.s.
ve spolupráci s auditorskou a poradenskou firmou



Fučík & partneři

www.fucik.cz

Firma Fučík & partneři s vámi ráda projedná otázky a záležitosti vyplývající z informací obsažených v newsletteru FM. Naše informace jsou všeobecné a nemohou nahradit příslušná odborná poradenství.