

Novinky z dílny českých soudů aneb jejich zajímavé rozsudky z oblasti daní v roce 2022



Ing. Petr Koubovský,
daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Je zcela v pořádku, že orgány Finanční správy ČR mají právo kontrolovat daňové subjekty a plnění jejich povinností. Nicméně jakákoliv tato aktivita by měla být prováděna v souladu s platnou právní úpravou. Není tedy s podivem, že mnohé spory mezi orgány státní správy a daňovými subjekty končí až u příslušných soudů. A právě zajímavým rozsudkům z daňové oblasti je věnován můj dnešní příspěvek. Pojďme se tedy zaměřit na to, co je nového a dle mého názoru zajímavého z dílny našich tuzemských soudů či soudů Evropské unie.

Použitelnost záznamů Policie ČR o pohybu motorového vozidla¹

Používání motorového vozidla zaměstnanci společnosti pro soukromé či služební účely je v praxi celkem frekventované. Tento zaměstnanecký benefit však s sebou přináší celou řadu daňových implikací – daní z příjmů právnických osob a daní ze závislé činnosti počínaje a daní z přidané hodnoty konče.

Stěžejním, zásadním a vlastně jediným důkazním prostředkem pro správné posouzení z daňového hlediska je pak průkazná a nezpochybnitelná evidence údajů v knize jízd předložená daňovým subjektem.

V daném rozsudku se Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) zabíral otázkou oprávněnosti správce daně využít záznamy Policie ČR o pohybu motorového vozidla daňového subjektu. Důvodem pro vyžádání si těchto údajů od policie byly pochybnosti správce daně o správnosti vedených údajů v knize jízd. Údaje ze systému Automatické kontroly vozidel obsahují mimo jiné registrační značku motorového vozidla, datum a čas průjezdu, označení senzoru průjezdu, černobílou fotografii registrační značky a černobílou fotografii samotného motorového vozidla.

NSS neakceptoval námitky daňového subjektu, že policie není oprávněna na žádost správce daně shromažďovat údaje o vozidlech pro účely daňového řízení a potvrdil vyjádření policie, že údaje v daném systému shromažďuje primárně za účelem předcházení ohrožení veřejného pořádku a bezpečnosti, nicméně taktéž použitelné v rámci daňového řízení a kroků nezbytných pro správu daní.

NSS pak uzavřel, že předmětné údaje představují účinný nástroj ke kontrole záznamů v knihách jízd s potenciálními dopady nejen na DPH, ale právě i na daně z příjmů daňových poplatníků.

Na druhé straně je ovšem nutno podotknout, že zmíněný případ se odehrál ještě před účinností obecného nařízení o ochraně osobních údajů (tzv. GDPR), a proto lze polemizovat, zdali by v současnosti takové předání nebylo v rozporu se zásadami GDPR, přestože daňový řád dává správci daně výslovně právo si vyžádat od orgánu veřejné moci údaje nezbytné pro správu daní.

Investiční pobídky a možnosti snížení či zvýšení S1 a S2²

Krajský soud v Praze se v daném rozsudku zabýval otázkou, zda je možné slevu na dani dle § 35b zákona o daních z příjmů³ z titulu investičních pobídek uplatnit v dodatečném daňovém přiznání.

Specializovaný finanční úřad nesouhlasil s uplatněním vyšší slevy na dani v dodatečném daňovém přiznání s odůvodněním, že částka slevy na dani se nemůže zvýšit, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost. Podstatou sporu byl výklad věty za středníkem v § 35b odst. 1 písm. a) ZDP, dle kterého:

„Poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu a na kterého se nevztahuje ustanovení § 35a, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani, která se vypočte podle vzorce S1 minus S2, přičemž a) S1 se rovná částce daně vypočtené podle odstavce 2 za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna; tato částka se nezvyšuje, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost.“

Krajský soud však dovodil, že částku S1 nelze zvýšit, pokud je dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, tj. je vyměřena vyšší výsledná částka daně.

Podobnou otázkou, avšak na základě jiných výchozích skutečností se zabýval i jiný rozsudek Krajského soudu v Brně⁴. V daném případě totiž daňový subjekt podal řádné daňové přiznání, v němž uplatnil slevu na dani v částce S1. Na základě výsledků následné daňové kontroly byl vydán dodatečný platební výměr na vyšší základ daně, resp. vyšší daňovou povinnost. Správce daně však použil stejnou hodnotu S1 jako daňový subjekt v řádném daňovém přiznání. Daňový subjekt ovšem v následně podaném dodatečném daňovém přiznání uplatnil vyšší slevu na dani S1 vycházející z vyššího základu daně stanoveného správcem daně. Soudu tento postup daňového subjektu však shledal jako nesprávný a potvrdil tak historické stanovisko Ministerstva financí ČR vyjádřené ostatně i v rámci Koordinačního výboru KDP ČR č. 195/27.11.07 – Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu (komplexní problém).⁵

Jestliže je investiční pobídka poskytnuta stávající výrobní společností na rozšíření výroby, je možné slevu na dani z příjmů čerpat na přírůstek daňové povinnosti, který vzniká vlivem realizace investiční akce (rozdíl mezi částkami S1 a S2). A právě otázkou případné dodatečné změny částky S2 se soud také zabýval. Tato tzv. referenční částka daně se nesnižuje, pokud je za příslušné (referenční) zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost. Krajský soud uvádí, že je irelevantní, zdali je případná nižší daňová povinnost v některém z minulých let stanovena správcem daně či daňovým subjektem.

Zdanění příjmu z prodeje kryptoměn/bitcoinů z vlastního portfolia⁶

Dle závěru krajského soudu nelze dle § 4 odst. 1 písm. ze) ZDP zisk z prodeje kryptoměn osvobodit od daně z příjmů a potvrdil tak dosavadní přístup Finanční správy ČR, a to, že na peníze nelze nahlížet obdobně jako na cizí měnu.

Jedná se o jeden z prvních rozsudků českých soudů k prodeji kryptoměn z hlediska daně z příjmů fyzických osob. Soud však též jedním dechem v rozporu s názorem Finanční správy ČR deklaroval názor, že kdyby vlastník použil bitcoin k platbě za zboží a služby u obchodníka, který ho přijímá jako platidlo, nešlo by o transakci podléhající dani z příjmů.

Jádrem sporu byl příjem z prodeje bitcoinů a jeho ne/správné zahrnutí do zdanitelných příjmů, neboť dle názoru daňového subjektu se na prodej bitcoinů má pohlížet jako na činnost směnářskou, která je osvobozena od daně, resp., že na bitcoiny je nutné nahlížet jako na cizí měnu, ne jako na nehmotný majetek, plnící funkci platidla, a v tomto ohledu odkázal mimo jiné na závěry Soudního dvora Evropské unie ve věci C-264/14 („Hedqvist”).⁷

Finanční správa ČR naopak v souladu se stanoviskem České národní banky zastává názor, že kryptoměny nepředstavují bezhotovostní peněžní prostředky ani elektronické peníze ve smyslu zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů, ani nevykazují znaky investičního nástroje ve smyslu zákona č. 256/2014 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, a pak tedy je nutné z hlediska daní z příjmů kryptoměny považovat za věc nehmotnou, movitou a zastupitelnou.

Ke shodným závěrům pak dospěl a na stranu Finanční správy ČR se postavil opět Krajský soud v Brně v rozsudku čj. 30 Af 41/2020-49 z 24. 3. 2022.

Lze tedy bezpochyby uzavřít, že bitcoin je virtuální neregulovanou měnou, resp. virtuálním aktivem, jež nespadá pod regulaci a dohled jakékoliv centrální banky. Nemůže se tedy jednat o peněžní prostředek, ev. jinou měnu. Taktéž případná směna bitcoinů za českou nebo zahraniční měnu nenaplní ani znaky směnářského obchodu podle zákona o směnářské činnosti.

Protože se ale jedná o velmi rychle se vyvíjející a měnící se oblast, důkazem budiž i uznání bitcoinu jako oficiální měny v Salvadoru – společně s americkým dolarem, nelze vyloučit i další výkladové změny, a to v oblasti daní cizí měnou pro účely osvobození od daně z příjmů „(...) pouze peněžní prostředky emitované zahraničními centrálními bankami, jejichž oběh je těmito bankami regulován a je uzákoněn na území určité země nebo skupiny zemí. Za cizí měnu tak lze považovat pouze měnu, na kterou se v zahraničí vztahují obdobná pravidla jako na tuzemskou měnu“.

Dle soudů však také nelze opomíjet charakter uskutečněné transakce. Pokud bitcoiny byly použity k platbě za zboží a služby, nebude tato transakce podléhat dani z příjmů podle ustanovení § 10 odst. 1 ZDP.⁸ Využití bitcoinu jako investičního nástroje a související realizace příjmů k aplikaci osvobozené od daně z příjmů daňový subjekt neopravňuje.

Dle vyjádření Finanční správy ČR lze v blízké budoucnosti očekávat vyšší frekvenci činnosti Sekce daňové kontroly a analytiky, neboť byla detekována množina daňových subjektů, která řádně nepřiznala či neodvedla daň z příjmů plynoucích z těchto transakcí.⁹

Zálohy na pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně¹⁰

Nejvyšší správní soud se vyjádřil v tomto svém rozsudku k otázce přepočtu kurzových rozdílů u záloh, konkrétně povinnosti poplatníka k rozvahovému dni přecenit zálohu na pořízení dlouhodobého majetku, kterou dodavateli uhradil v cizí měně, přičemž případný kurzový rozdíl by ovlivňoval základ daně v daném období.

K 31. 1. 2022 došlo navíc ke schválení interpretace Národní účetní rady I-47, která se zabývá problematikou přijatých záloh v cizí měně a která volně navazuje na interpretaci I-43 poskytnuté zálohy v cizí měně.

Nejvyšší správní soud v daném případě zamítl kasační stížnost Odvolacího finančního ředitelství a odmítl jeho argumentaci, že vzhledem k existenci rizika neuskutečnění zálohované transakce je až do okamžiku její faktické realizace nutné poskytnuté zálohy považovat za pohledávky a jako takové je k rozvahovému dni přecenit. Naopak se ztotožnil s výkladem krajského soudu, resp. poplatníka, že povinnost přeceňovat aktiva dává smysl pouze tehdy, má-li vývoj kurzu vliv na budoucí hodnotu těchto aktiv, a to dle soudu obecně není případ uhrazené zálohy na pořízení dlouhodobého majetku, která ve své podstatě tvoří dílčí část úhrady celkové pořizovací ceny majetku.

K přecenění poskytnutých záloh by bylo možné přistoupit pouze za situace, kdy by bylo vysoce pravděpodobné, že v konkrétním případě k dodání majetku nedojde a poskytnutá záloha bude vrácena (indikací může být prodlení v dodání či vedení sporu s dodavatelem). Výkladově se soud opírá právě o závěry interpretace Národní účetní rady I-43 na stejné téma.

Nepřípustné kontrolní činnosti správce daně¹¹

V současnosti se stále více v rámci své pracovní činnosti daňového poradce setkávám s různými postupy správce daně, které nepovažuji přinejmenším za férové. Pod zástěrkou tzv. vyhledávací činnosti¹² či místního šetření¹³ reálně vyžaduje po daňovém poplatníkovi předložit dokumenty odpovídající standardní daňové kontrole¹⁴.

A právě tato otázka byla řešena i v rozsudcích Nejvyššího správního soudu, tj. jaké aktivity správce daně jsou ještě místním šetřením a kdy se již fakticky jedná o daňovou kontrolu.

NSS mimo jiné také uzavřel „(...) zkoumaný postup žalovaného byl daňovou kontrolou (zaměřenou na odečitatelnou položku na výzkum a vývoj), a nikoliv místním šetřením“¹⁵. I v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolováním menšího rozsahu předmětných okolností může správce daně rovněž překročit meze vyhledávací činnosti a dále NSS také podotkl, že vzhledem k časovému odstupu (cca 1 rok a 3 měsíce) mezi původním „místním šetřením“ a formálním zahájením daňové

kontroly lze legitimně usuzovat, že dřívější kontrolní postup byl již uzavřen, a proto konstatoval, že se u později zahájené daňové kontroly jednalo o nepřípustné opakování, a daňová kontrola tak byla nezákonná.

I v dalším případě dle názoru NSS naplnilo „místní šetření“ znaky daňové kontroly. Provedení „místního šetření“ správcem daně a následné zahájení daňové kontroly bez významných časových odstupů posoudil NSS tak, že na všechny úkony je nutno pohlížet jako na úkony vedené v rámci daňové kontroly a její počátek určil namísto jednání o formálním zahájení daňové kontroly z dubna 2015 již na e-mail z listopadu 2014 zaslaný správcem daně v rámci „místního šetření“. Výsledkem tedy budiž dřívější zahájení běhu lhůty pro stanovení daně, kdy tříletá lhůta uplynula již v listopadu 2017, a nikoliv až v dubnu 2018. Správce daně přitom vydal dodatečný platební výměr až v březnu 2018, tzn. nezákonně po uplynutí lhůty.

Je zřejmé, že mezi vyhledávací činností a daňovou kontrolou existuje podstatný rozdíl. Smyslem místního šetření je toliko jen mapování terénu, oproti čemuž prostřednictvím daňové kontroly se již přímo zjišťuje a prověřuje daňový základ. Tomu pak odpovídají i jasně vymazaná pravidla a povinnosti ať daňového subjektu, či správce daně.

- 1 Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 147/2020-34 ze dne 21. 7. 2022.
- 2 Rozsudek Krajského soudu v Praze čj. 51 Af 62/2020-44 ze dne 29. 4. 2022.
- 3 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).
- 4 Rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 62 Af 5/2012-44 ze dne 2. 4. 2013.
- 5 Dostupný např. na <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KV27112007.pdf>.
- 6 Rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 30 Af 29/2020-48 ze dne 17. 2. 2022.
- 7 Pozn. autora – tento se týkal problematiky daně z přidané hodnoty.
- 8 Viz bod 31 výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně.
- 9 <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2022/organy-financni-spravy-zahajily-cilenou>.
- 10 Rozsudek Nejvyššího správního soudu 4 Afs 170/2021-35 ze dne 14. 2. 2022.
- 11 Rozsudky Nejvyššího správního soudu 7 Afs 231/2021-31 ze dne 1. 3. 2022 a 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15. 3. 2022.
- 12 § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).
- 13 § 80 DŘ.
- 14 § 85 DŘ.
- 15 Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 231/2021-31 ze dne 1. 3. 2022.

«

VOX

**MAJETEK A JEHO ODPISY – DAŇOVÝ
A ÚČETNÍ POHLED ROKU 2022**

TERMÍN: 7. 11. 2022

PŘEDNÁŠÍ: RNDr. Ivan Brychta

CENA: 3 013 Kč vč. 21 % DPH

**MZDOVÉ A PLATOVÉ PŘEDPISY V PRAXI
– AKTUÁLNĚ A ZMĚNY PRO ROK 2023**

TERMÍN: 8. 11. 2022

PŘEDNÁŠÍ: Ing. Růžena Klímová

CENA: 3 497 Kč vč. 21 % DPH

Více informací nejen o těchto seminářích a možnost přihlásit se naleznete na www.vox.cz.
V případě dotazů se na nás neváhejte obrátit: **777 741 777 | vox@vox-kurzy.cz**.