



## Komora daňových poradců ČR

*„Dát šanci těm, kteří chtějí, aby mohli a uměli“*



NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD



**Ministerstvo financí**

# Stanovení daňového odpočtu a jeho vracení de lege ferenda

**Karel Šimek**

Společný seminář  
Komory daňových poradců ČR,  
Nejvyššího správního soudu a  
Ministerstva financí ČR

# Legislativní řešení vrácení části nadměrného odpočtu

téma začalo být zpracováno v rámci **projektu samovyměření** (od r. 2017)

- realizace projektu je závislá na schopnosti finanční správy přejít na nový IS

téma převzato do **projektu MOJE daně** jako jedno ze čtyř hlavních témat

- draft konec r. 2018, expertní diskuse a legislativní proces od ledna 2019

současný stav

- předloženo PSP jako [sněmovní tisk č. 580](#)

# Východisko legislativních prací

## nadměrný odpočet (NO)\* = nedělitelný celek

- hmotněprávní rovina – nedělitelnost je esenciální vlastností nadměrného odpočtu (čl. 179 Směrnice a § 1 odst. 4 ZDPH)
- procesní rovina
  - **nalézací** – nepřipouští částečné stanovení daně
  - **platební** – nepřipouští „zálohové“ či obdobné vrácení dosud nestanoveného NO

## vrácení nadměrného odpočtu před stanovením není možné

- rovina platební (vrácení) navazuje na rovinu nalézací (stanovení)

\* daňový řád používá obecnější pojem daňový odpočet



## Sledovaný cíl

umožnit vratitelný přeplatek odpovídající části nárokovaného nadměrného odpočtu, u které je pravděpodobné, že bude odpovídat výši v budoucnu stanoveného nadměrného odpočtu, a tedy je zde minimální riziko její budoucí nedobytnosti, vrátit dříve, než bude ukončen kontrolní postup a ukončeno nalézací řízení

- nalézt vhodný kompromis mezi dvěma oprávněnými zájmy:
  - ochrana systému před podvodů (vylákáním finančních prostředků z veřejných rozpočtů)
  - co nejrychlejší vyplacení finančních prostředků, na které má daňový subjekt nárok
- jednoduchá a srozumitelná spravovatelnost
  - nevytvářet komplikované procesy, nová rozhodnutí, prostor pro obstrukce atd.

## Zvažované varianty

**nulová varianta** – zachování současného stavu

**varianta 1** – částečné stanovení nadměrného odpočtu

**varianta 2** – záloha na nadměrný odpočet

kritérium	varianta 0	varianta 1	varianta 2
doba zdržování finančních prostředků	III.	II.	I.
riziko daňových úniků	I.	III.	II.
administrativní náročnost	I.	III.	II.

## Reakce připomínkových míst a odborné veřejnosti 1/2

variantu 2 doporučila Expertní skupina na daňový proces

drtivá většina připomínkových míst volbu varianty 2 nerozporovala

variantu 2 výslovně podpořili mj. NSS a KDP ČR

**NSS:** „Z pohledu zachování systému celého zákona je velmi vhodné ponechat variantu vracení daňových odpočtů zakotvenou v oddíle placení daní. Znamená to, že po podaném daňovém přiznání se vyměřuje celá daňová povinnost za celé zdaňovací období. Tento základní princip považuje soud za vhodné ponechat a nezatěžování subjektů při vracení odpočtů řešit zálohovou „výplatou“ nezpochybněné části tvrzených položek, tvořících daň v její celistvosti. Částečné stanovení daňové povinnosti by mohlo přinést negativní dopady pro daňový subjekt ve formě např. peněžitých dopadů, „trestů“ (např. penále...). Soud preferuje variantu II. návrhu.“

**KDP:** „V první řadě vítáme navržení tohoto institutu, který povede ke snížení sporů mezi daňovými subjekty a správci daně.“



## Reakce připomínkových míst a odborné veřejnosti 2/2

variantu 2 odmítla pouze Česká advokátní komora

**ČAK:** „V návrhu zákona bohužel nejsou zakomponovány závěry uvedené v nálezů Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019, neboť podle navrhované právní úpravy by se tzv. nesporná část daňového odpočtu neměla vyměřovat, avšak měla by být považována pouze za zálohu. Toto řešení sice může napomoci cash-flow daňového subjektu, neboť za předpokladu aplikace § 174a navrhované úpravy by daňový subjekt s částí daňového odpočtu mohl disponovat, avšak tato právní úprava nepřináší pro daňové subjekty právní jistotu, že jim tato částka bude následně správcem daně vyměřena, a tedy že ji daňové subjekty nebudou muset po ukončení postupu k odstranění pochybností, resp. daňové kontroly, vracet, a to ještě s úrokem z prodlení (viz navrhovaný § 254a odst. 4). Předkladatelé by měli výše uvedený nález Ústavního soudu zahrnout do připravované novely zákona, příp. se inspirovat ve slovenské právní úpravě, která připouští tzv. čiastkový protokol (viz § 47a zákona č. 563/2009 Z.z., o správě daní (daňový poriadok)), v jehož důsledku je daň částečně stanovena.“

## Slovenská alternativa – čiastkový protokol

zakotveno v § 47a daňového poriadku a § 79 zákona o DPH (účinné od 1. ledna 2015)

možnosť fakultatívne priznať prostredníctvom „*čiastkového protokolu*“ a do 10 dní vrátiť pověřenou časť z vykázaného nadmerného odpočtu v čase, kedy daňová kontrola ešte není ukončena

podmínky:

- kontrolovaný daňový subjekt nie je zverejnený v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty podľa § 52 ods. 6 (t. j.: *zoznam platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie*) alebo
- daňová kontrola sa nevykonáva na základe požiadania orgánov činných v trestnom konaní.

faktická využiteľnosť – nízka (2016 – 44 prípadů z 11.823 kontrol, 2017 – 97 prípadů z 10.965 kontrol)





## Nové impulsy ze strany soudů

zpochybnění některých do té doby neotřesitelných východisek

- nedělitelnost nadměrného odpočtu
- nemožnost dílčího stanovení daně

legislativní předloha se musela „za pochodu“ s existencí těchto názorů vypořádat

- sledovaný cíl – **shodný**
- zhodnocení platného právního stavu – **odlišné**
- řešení – setrvání na variantě 2 + podrobná důvodová zpráva

## Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 – názor vnějšího pozorovatele

spíše náhlé **zjevení**, než rozřešení do té doby známých a diskutovaných názorových proudů

- absence protiargumentace a možného upozornění na neúplnosti vyjevených úvah snižuje míru přesvědčivosti
- v konečném důsledku bohužel vyvolává více otázek, než dává odpovědí

dvě **základní východiska**

- nadměrný odpočet je dělitelný na spornou a nespornou část
- je možné částečné stanovení daně (= nadměrného odpočtu)

# Dělitelnost nadměrného odpočtu

v odůvodnění nálezu je pominuta hmotněprávní úprava

[čl. 179 Směrnice] Osoba povinná k dani provede odpočet tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vzniknul nárok na odpočet daně

⇒ neprovádí se za každou jednotlivou transakci; hovořit o části nárokovaného odpočtu DPH nemá smysl, jelikož odpočet má celkový charakter (podrobněji k tomu viz stanoviska k předběžné otázce)

dělitelnost dovozena z právní úpravy obecného procesu

[24] NO je výsledkem vycházejícím ze samostatných zdanitelných plnění uskutečněných na vstupu a výstupu: některá plnění mohou být předmětem prověřování, resp. daňové kontroly (= sporná), zatímco jiná plnění mohou být prosta jakýchkoli pochybností o jejich oprávněnosti (= nesporná)

⇒ předmět řízení (daň, nadměrný odpočet) lze podle ÚS rozdělit na části

⇒ klíčem pro toto dělení je podle ÚS faktický výkon prověřování



# Nemožnost zadržet nesporné

co není prověřováno je nesporné

[34] DŘ neumožňuje prověřovat před vyměřením nespornou část NO

[35] DŘ umožňuje prověřovat před vyměřením pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti

⇒ určení toho, co je nesporné, nelze provést prověřováním (tedy dokazováním) ⇒ zřejmě nutno řešit odhadem „od stolu“

podle DŘ nelze zadržovat nesporné

[35] DŘ v žádném svém ustanovení neumožňuje zadržovat nespornou částku společně s částkou spornou

⇒ nejde o ústavní princip, ale výklad jednoduchého práva ⇒ kdyby zákon výslovně (kasuisticky) stanovil, že nespornou část zadržovat lze, výsledek by byl zřejmě jiný

➤ lhůtu pro vrácení (tj. možnost zadržení) neupravuje DŘ, nýbrž § 105 ZDPH



daň stanovenou za zdaňovací období lze stanovit i ve vztahu k jednotlivé skutečnosti

[39] DŘ v § 134 odst. 2 stanoví, že pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti ... Jinými slovy, daňový řád umožňuje opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet daně nejen za celé zdaňovací období, ale i ve vztahu k jednomu uskutečněnému zdanitelnému plnění, tj. k jednomu obchodnímu případu

⇒ možnost aplikace pravidla pro jednorázové daně i pro daně vyměřované za zdaňovací období bez ohledu na dispozici danou jednotlivými zákony

[4 odst. 1 písm. d) ZDPH] ...nadměrným odpočtem daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně,

pravidla pro doměření lze využít i pro vyměření

[39] rozhodnutí správce daně o vyměření nesporné částky NO žádným způsobem nebrání pozdějšímu následnému vyměření daně u prověřovaných plnění, jak plyne z § 143 odst. 1 věty druhé DŘ

⇒ aplikace pravidel pro doměření též na vyměření daně ⇒ možnost vyměřit daň po částech

pouze ve prospěch daňového subjektu

[39] vydání rozhodnutí týkajícího se neproěřovaných plnění je z hlediska ústavnosti možné pouze ve prospěch daňového subjektu, nikoli v jeho neprospěch

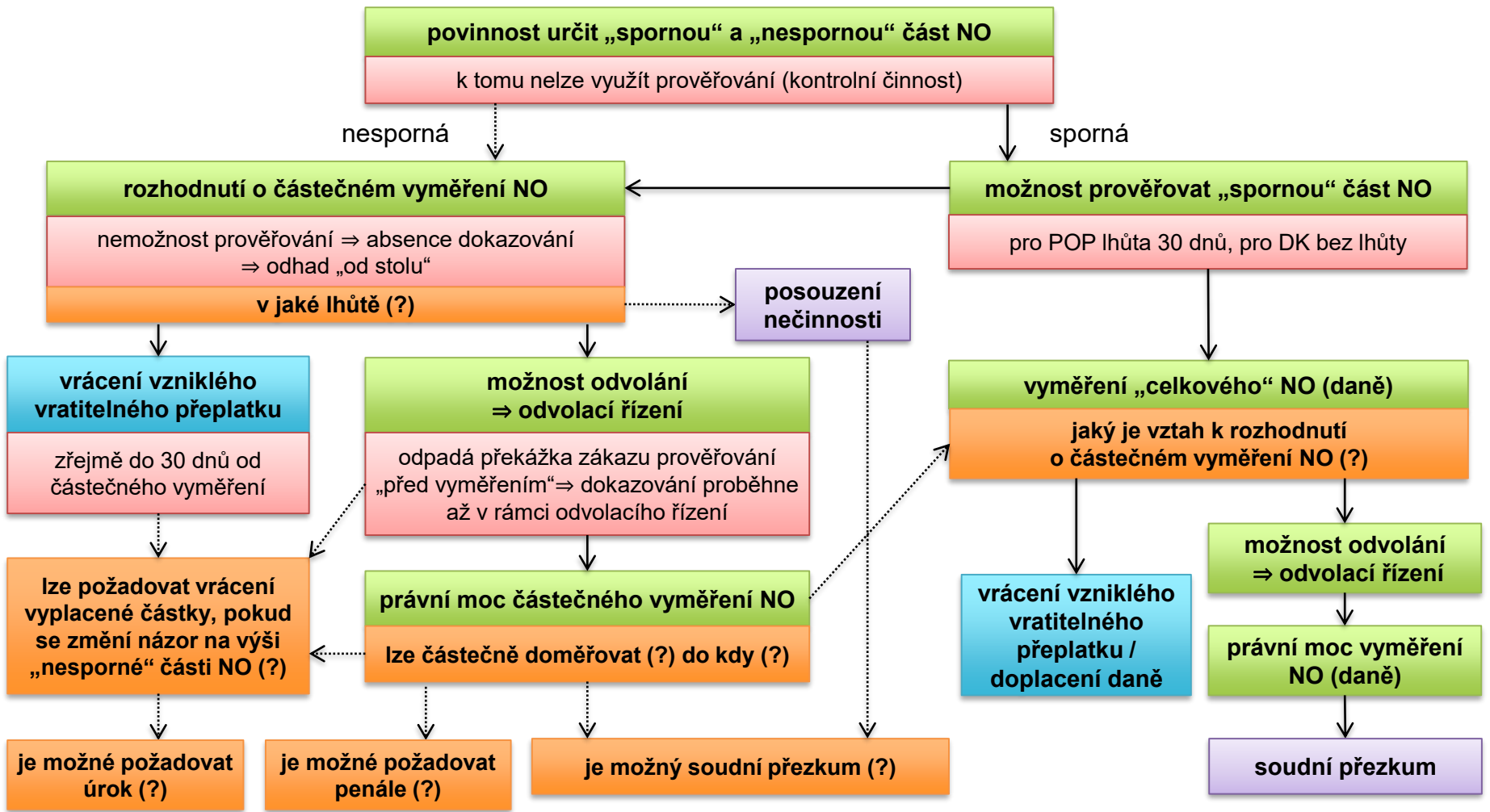
- jde o prospěch krátkodobý, anebo výsledný? tj. je ve prospěch daňového subjektu vyplatit částku dříve a následně po ukončení prověřování výsledek zrevidovat a chtít jí zpátky i s úroky?
- obdobný stav je možný i bez nutnosti částečného vyměření daně tím, že se NO vyměří konkludentně a prověření se odehraje až v rámci doměřovacího řízení

## Procesní model částečného stanovení daně

vyjdeme-li z tezí naznačených v odůvodnění nálezu ÚS a pokusíme se procesně nasimulovat průběh procesu, kdy vedle sebe probíhá řízení o částečném vyměření nesporné daně a řízení o stanovení celkové daně, zjistíme, že se vynoří řada otázek, na které nálezu ÚS (a logicky ani zákon, který částečné stanovení daně neupravuje) nedává odpovědi

kdo má tyto odpovědi poskytnout?

- správce daně
- správní soudnictví
- další nálezu Ústavního soudu
- zákonodárce



**povinnost určit „spornou“ a „nespornou“ část NO**  
k tomu nelze využít prověřování (kontrolní činnost)

nesporná

sporná

**rozhodnutí o částečném vyměření NO**  
nemožnost prověřování ⇒ absence dokazování  
⇒ odhad „od stolu“  
v jaké lhůtě (?)

**možnost prověřovat „spornou“ část NO**  
pro POP lhůta 30 dnů, pro DK bez lhůty

**posouzení nečinnosti**

**vracení vzniklého vratitelného přeplatku**  
zřejmě do 30 dnů od částečného vyměření

**možnost odvolání ⇒ odvolací řízení**  
odpadá překážka zákazu prověřování  
„před vyměření“ ⇒ dokazování proběhne až v rámci odvolacího řízení

**vyměření „celkového“ NO (daně)**  
jaký je vztah k rozhodnutí o částečném vyměření NO (?)

Ize požadovat vrácení vyplacené částky, pokud se změní názor na výši „nesporné“ části NO (?)

**právní moc částečného vyměření NO**  
Ize částečně doměřovat (?) do kdy (?)

**vrácení vzniklého vratitelného přeplatku / doplacení daně**

**možnost odvolání ⇒ odvolací řízení**

**právní moc vyměření NO (daně)**

**je možné požadovat úrok (?)**

**je možné požadovat penále (?)**

**je možný soudní přezkum (?)**

**soudní přezkum**



# Je naznačená cesta k cíli skutečně ta nejlepší?

## de lege ferenda

- vhodnější je varianta prostřednictvím institutu zálohy na daňový odpočet

## de lege lata

- odpověď se snaží najít GFŘ v rámci odborné diskuse v rámci připomínkového řízení k variantám možného metodického postupu
  - dosavadní postup s akcentací zásady rychlosti a přiměřenosti
  - neprobádaná a trnitá cesta částečného stanovení daně ⇒ nutné dořešit řadu navazujících otázek
  - budoucí zákonná cesta prostřednictvím zálohy na daňový odpočet

# Záloha na daňový odpočet (ST 580)

1/4

nový obecný institut dopadající na **daňové odpočty**

- zakotveno v § 174a a § 174b DŘ a také v § 105 ZDPH
- pouze tam, kde výslovně stanoví zákon (tj. **nadměrné odpočty** podle zákona o DPH)

vstupní podmínka pro **vznik nároku**

- daňový subjekt nárokuje daňový odpočet v daňovém tvrzení
- zálohu lze stanovit v té části takto nárokovaného daňového odpočtu, kterou správce daně **nehodlá prověřovat** v rámci zahajovaného kontrolního postupu nebo probíhající daňové kontroly

## kdy lze předepsat

- při zahájení kontrolního postupu
  - zahájení postupu k odstranění pochybnosti (POP)
  - zahájení daňové kontroly v omezeném rozsahu (samostatně / přechodem z POP)
- v průběhu kontrolního postupu
  - u postupu k odstranění pochybností nelze
  - v případě daňové kontroly kdykoli jsou splněny podmínky (limit procesní ekonomie)

## kdy nelze předepsat

- záloha by nedosáhla částky 10.000 Kč

## forma

- předepsání do evidence daní (je-li správcem daně shledáno splnění podmínek)
- vyrozumění
  - při zahájení kontrolního postupu – předepsání i nepředepsání
  - při předepsání (nastalo-li jindy, než při zahájení kontrolního postupu)

## prostředek ochrany

- možnost uplatnit **námítku** ( § 159 DŘ) – proti konání i nekonání (nečinnosti)
  - univerzální prostředek ochrany, který zajistí, že o sporné věci bude vydáno rozhodnutí, které je pak možné soudně přezkoumat
  - v této fázi procesu není žádoucí devolutivní účinek

## podmínky vrácení stanovené zálohy

- musí jít o vratitelný přeplatek
- vrací se *ex offa* do 15 dnů ode dne předepsání

## vypořádání zálohy

- v rámci rozhodnutí o stanovení daně (daňového odpočtu)
  - **záloha < daňový odpočet** → vyplacená, použitá či převedená částka se započte, tj. správce daně vrátí *ex offa* zbývající část (je-li vratitelným přeplatkem)
  - **záloha > daňový odpočet / daň** → vzniklý rozdíl nutno uhradit do 15 dnů po právní moci rozhodnutí o stanovení daně (+ úrok z prodlení za dobu neoprávněné držby finančních prostředků)

**Děkuji vám za pozornost.**

**Karel Šimek**

Odbor Daňová legislativa  
Ministerstvo financí