

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 22.3.2017**Bod 2.1. s rozparem v bodech 2.1.2.1.2 a 2.1.2.1.3****Bod 2.2. za fyzické osoby – souhlas se závěry předkladatele
za právnické osoby - nesouhlas se závěry předkladatele****Daň z příjmů****498/22.03.17 Osvobození úroků z přeplatků zaviněných správcem daně a otázka případného zdanění náhrady škody požadované po státu**

Předkládá: Ing. Eva Veselá, daňový poradce č. osv. 1566
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

1. Úvod

Předmětem příspěvku je vyjasnění výkladu § 19 odst. 1 písm. n) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), který se zabývá osvobozením příjmů z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně v souvislosti s odkazem na poznámku pod čarou.

V druhé části bychom se chtěli zabývat otázkou zdanění náhrady škody dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti státu za škodu způsobenou rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (OdpŠK) a obdobných plnění dle DŘ.

2.1. Zdanění úroků z přeplatků zaviněných správcem daně - popis problematiky

Znění §19 odst. 1 písm. n) ZDP včetně poznámek pod čarou je následující:

§19**(1) Od daně jsou osvobozeny**

n) příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně ⁴⁹⁾ a z úroků z přeplatků zaviněných orgánem sociálního zabezpečení, ⁵⁰⁾

⁴⁹⁾ § 64 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁰⁾ § 17 odst. 3 zákona ČNR č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

Problematickou částí v chápání předpisu je poznámka pod čarou č. 49), která zní: „§ 64 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.“ Poznámka se odkazuje na právní předpis, který již neplatí (Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) pozbyl účinnosti dne 31. 12. 2010) a byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Tato skutečnost by mohla být základem nejasností při výkladu rozsahu či podstaty osvobození od daně úroků z přeplatků zaviněných správcem daně, neboť by v krajním případě mohla být zpochybněna platnost předpisu §19 odst. 1 písm. n) ZDP z důvodu navázání na již neplatný právní předpis pomocí poznámky pod čarou. Samotné znění § 64 odst. 6 ZSDP je následující:

"...(6) Zavínil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z

přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda, způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně,²⁶⁾ byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč....".

V souvislosti s nejasnostmi spojenými s významem poznámek pod čarou připojených k platným předpisům je možné přihlédnout k dosud uzavřené judikatuře, např.

Nález Ústavního soudu II.ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999:

"...Poznámky pod čarou či vysvětlivky nejsou normativní, přesněji závaznou součástí pravidla chování (např. nálezy ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu ČR, sv. 1, č. 25, sv. 4, č. 83, sv. 6, č. 105-109). Proto stejně jako jiné části právního předpisu, jejichž posláním je zlepšit přehlednost předpisu a orientaci v právním řádu (nadpis právního předpisu, označení částí, hlav, dílů, oddílů, paragrafů), jsou i poznámky pod čarou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování. Pokud právní předpis nehodlá stanovit takové pravidlo přímo, musí odkázat na jiný předpis nebo jinou formu vyjádření pravidel chování (obvyčej, smlouva, morální pravidla, cizí právní předpis atd.)....".

Nález ÚS I. ÚS 22/99 ze dne 2.2.2000:

„Ústavní soud se ve své ustálené judikatuře řídí důsledně pravidlem, že to, co je uvedeno v poznámce pod čarou, nemá závaznou povahu a není pravidlem chování subjektů uvedených "nahore nad čarou" ve vlastním textu právního předpisu (viz nálezy ve Sbírce nálezů a usnesení ÚS ČR, sv. 1, č. 25, sv. 4, č. 83, sv. 6 č. 105 - 109). Text poznámky pod čarou proto nemůže odůvodnit rozšiřující výklad § 20 odst. 6 písm. g) cit. zákona ve prospěch státu a restriktivní výklad v neprospěch stěžovatele v případě zcela jednoznačně formulovaných pojmů v projednávané věci.“
... „Posláním poznámek pod čarou či vysvětlivek je pouhé zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu formou legislativní pomůcky, která z povahy věci nemůže stanovit závazná pravidla chování nebo pravidla pro interpretaci daného ustanovení.“ ... „Pokud vzniknou při použití této legislativní techniky interpretační problémy, je nutno postupovat tak, že rozhodující a závazné je pouze vlastní pravidlo chování, nikoli to, co je obsahem poznámky pod čarou.“

Jako další argument je možné použít odkaz na obdobnou úpravu osvobození těchto úroků u fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. y) ZDP, kde odkaz pod čarou na § 64

odst. 6 ZSDP již není uveden. Je tedy zřejmé, že odkaz pod čarou v § 19 odst. 1 písm. n) ZDP na § 64 odst. 6 ZSDP není relevantní.

Z tohoto hlediska je tedy nutné vyjít z toho, že dle § 19 odst. 1 písm. n) ZDP budou osvobozeny úroky z přeplatků zaviněných správcem daně přiznané dle DŘ.

V této souvislosti uvádíme, že ustanovení § 19 odst. 1 písm. n) ZDP bylo do zákona o daních z příjmů vloženo novelou č. 149/1995 Sb. V důvodové zprávě se k tomuto bodu uvádí (pro účely tohoto příspěvku je důležitá část podržena):

„Úrok, který je při splnění podmínek v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků povinen zaplatit poplatníkovi správce daně (finanční úřad) nebo za podmínek stanovených v zákoně o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti orgán správy sociálního zabezpečení, je svou podstatou určitým opatřením ve prospěch poplatníka na úkor státního rozpočtu a docházelo by k paradoxní situaci, že by byl povinen částku takového úroku uvést jako příjem ke zdanění. Účelem navrhovaného opatření je tedy zabránit takovým nesrovnalostem.“

Z této důvodové zprávy jednoznačně vyplývá cíl předmětné úpravy. To je co, resp., které úroky mají být osvobozeny od daně.

Je pak ale otázkou, které úroky přiznané dle DŘ budou dle uvedeného ustanovení osvobozeny od daně, a to ať již na základě § 19 odst. 1 písm. n) ZDP nebo na základě § 4 odst. 1 písm. y) ZDP. Dále vycházíme i z historického a **teleologického výkladu dané úpravy, právě i s využitím výše citované důvodové zprávy**, to je z toho, co bylo cílem zákonodárce při zakotvení daného osvobození do ZDP. Budou tedy dle našeho názoru osvobozeny tyto úroky přiznávané dle DŘ:

-Dle našeho názoru se bude jednoznačně jednat o úroky dle § 254 odst. 1 a 2 DŘ. Domníváme se však, že by měly být osvobozeny i následující úroky, které mají stejný charakter jako úroky dle § 64 odst. 6 ZSDP (viz. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. přílohy. Praha. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1754 s., 1756 a s.1760).

-Úrok dle § 254a DŘ

-Úrok přiznávaný v souladu s judikaturou Kordárna 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25.9.2014 + NSS 7 Aps 3/2013-47 ze dne 5.11.2014 - opravné usnesení) a Kovozber (SD EU C-120/15 ze dne 21.10.2015)

-Úrok dle § 155 odst. 5 DŘ

2.1.2 Závěr k bodu 2.1.

2.1.2.1. Předkladatelé se domnívají, že poznámka pod čarou v § 19 odst. 1 písm. n) ZDP odkazující na již neplatný právní předpis, je opomenutím zákonodárce a neměla by zpochybnit podstatu příslušného odstavce zákona, jenž míří na spravedlivé odškodnění daňového subjektu z důvodu poškození ze strany správce daně. To

znamená, že na základě úpravy § 19 odst. 1 písm. n) ZDP jsou od účinnosti DŘ osvobozeny úroky dle DŘ.

Stanovisko GŘ:

Pro úplnost lze uvést, že Legislativní pravidla vlády naprosto jednoznačně odlišují pojmy odkaz a poznámka pod čarou. Funkce poznámky pod čarou je poskytovat informaci (a usnadnit pochopení) o související úpravě a zároveň je tím dáváno najevo, že takováto poznámka není součástí právního předpisu. Názor, že vysvětlivka (poznámka pod čarou) není součástí právního předpisu, a tudíž nemůže zakládat jako svůj důsledek právní nerovnost, vyslovil opakovaně Ústavní soud ČR.

Podle čl. 55 odst. 5 Legislativních pravidel vlády se text v poznámkách pod čarou samostatně zpravidla novelizuje. Lze však v rámci novely daného ustanovení právního předpisu poznámku pod čarou vypustit, anebo novou poznámku doplnit. Dosud k novelizaci § 19 odst. 1 písm. n) ZDP nedošlo. Pokud bude toto ustanovení v budoucnu novelizováno, dojde k vypuštění neaktuálních poznámek pod čarou.

U FO (§ 4 odst. 1 písm. y) ZDP) i PO (§ 19 odst. 1 písm. n) ZDP) pak budou osvobozeny následující úroky přiznávané poplatníkovi dle DŘ.

2.1.2.1.1. Úroky dle § 254 odst. 1 a 2 DŘ.

2.1.2.1.2. Úrok dle § 254a DŘ

2.1.2.1.3. Úrok přiznávaný v souladu s judikaturou Kordárna a Kovozber

2.1.2.1.4. Úrok dle § 155 odst. 5 DŘ

Stanovisko GŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Vyjdeme-li z textu § 19 odst. 1 písm. n) ZDP, je zřejmé, že ne všechny úroky z přeplatků, které správce daně daňovému subjektu přizná, budou mít charakter úroků ze „zaviněných“ přeplatků. Jestliže zkoumáme zavinění, je nutné vyjít z obsahu této právní kategorie. Rozlišují se dvě formy: úmysl (přímý, nepřímý) a nedbalost (vědomá, nevědomá). V tomto smyslu může ke vzniku přeplatku „zaviněného“ správcem daně dojít jen tehdy, jestliže ze strany správce daně, byť jen z nedbalosti, došlo k vybrání daně ve vyšší částce, než představovala částka daně ve správné výši, nebo k vrácení již existujícího vratitelného přeplatku po zákonné lhůtě. To jsou klasické případy, kdy dochází k pozdnímu vrácení vratitelného přeplatku (§ 105 ZDPH, § 155 DŘ, § 254 DŘ, kde lze zavinění správce daně dovodit, neboť pozdnímu vrácení předcházelo určité pochybení správce daně (být někdy jen v rovině odlišného výkladu nejednoznačné právní normy). Jde proto o případy, kdy je zřejmé, že se jedná o úroky kompenzující pochybení zaviněné správce daně, tedy úroky sankčního charakteru. Pojem „zavinění správce daně“ je v tomto směru chápán ve shodě s tím, jak je interpretován Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 1. 2007 sp. zn. 7 Afs 140/2005 – 55, tedy že „...Termín zavinění v kontextu

ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je proto potřeba vyložit jako pochybení správce daně...

Úroky přiznané správcem daně podle rozsudků KORDÁRNA a dalších, popř. přiznaných dle § 254a DŘ, však mají naprosto odlišný charakter. Jejich podstatou není sankcionování správce daně pro nesplnění některé z jeho povinností, neboť dle judikatury SDEU členské státy mají legitimní zájem na přijetí kroků k ochraně svých finančních zájmů a boj proti daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný Směrnicí 2006/112/ES. Jak je uvedeno v rozsudku Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 AD, řízení o předběžné otázce) „...je nutno poznamenat, že běžné fungování společného systému DPH předpokládá správný výběr daně. Každý členský stát je totiž povinen přijmout všechna legislativní a právní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a v tomto ohledu mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a další relevantní dokumenty a vypočíst a vybrat splatnou daň“. Prověřování oprávněnosti (správnosti) nadměrných odpočtů je tedy neoddiskutovatelným oprávněním, resp. povinností, správce daně, které mu přiznávají nejen tuzemské, ale i evropské právní normy a judikatura SDEU. Dále SDEU ve výše uvedeném rozsudku v bodě 53 uvádí: „...Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.

Ze závěrů učiněných SDEU vyšel i NSS, který konstatoval, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na nadměrný odpočet, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určitou přiměřenou dobu. Proto je úrok z nadměrného odpočtu, resp. zadrženého odpočtu, přiznáván daňovému subjektu za nepřiměřeně dlouhou dobu prověřování jako náhrada „ceny peněz“. V rozsudcích KORDÁRNA, a na něj navazujících, je soudem úrok z pozdě vráceného přeplatku použit právě jen na základě analogie, neboť daňové zákony obdobnou problematiku v té době neřešily.

Dalším atributem pak je ta skutečnost, že správce daně k prověřování oprávněnosti nadměrného odpočtu zpravidla přistupuje na základě přesně formulovaných pochybností o správnosti údajů vykázaných v daňovém tvrzení. Tedy „aktivuje“ důkazní břemeno, které při správě daní primárně nese daňový subjekt ohledně prokazování toho, co tvrdí správci daně ve svém daňovém tvrzení. Rovněž vratitelný přeplatek vzniká teprve vyměřením nadměrného odpočtu, ke kterému dochází až po ověření správnosti údajů uvedených v daňovém tvrzení.

Z uvedeného je zřejmé, že úrok představuje pouze určitou kompenzaci případné ztráty, která mohla, ale také vůbec nemusela daňovému subjektu vzniknout pozdějším vyměřením nadměrného odpočtu. Mělo by jít o paušální náhradu „ceny peněz“, aniž by se zkoumala míra zavinění nejen správce daně ale i samotného daňového subjektu.

Právě proto, že může jít i o velmi sporné případy nesoučinnosti či obstrukcí ze strany daňového subjektu, a to právě také za účelem vzniku jeho nároku na úrok z nadměrného odpočtu, což není v těchto případech vůbec zohledňováno ve výši přiznávaného úroku, nelze souhlasit s osvobozením úroků ze zadrženého odpočtu, resp. z nadměrného odpočtu od daně z příjmů.

Na základě výše uvedeného lze při zdaňování příjmů formulovat tyto závěry:

Pro účely daně z příjmů fyzických osob:

Obdobně je na úroky dle § 155 odst. 5 DŘ a § 254 odst. 1 a 2 DŘ nahlíženo jako na úroky z přeplatků zaviněných správcem daně ve vztahu k osvobození těchto úroků od daně z příjmů fyzických osob dle § 4 odst. 1 písm. z) (dříve písm. y)) ZDP.

Pro účely daně z příjmů právnických osob:

Z hlediska zdaňování příjmů právnických osob s ohledem na skutečnost, že ZDP v § 19 odst. 1 písm. n) normuje osvobození příjmů z úroků v situacích, kdy vznikne přeplatek zaviněním správce daně, lze za osvobozené považovat úroky generované v případech § 155 odst. 5 DŘ a § 254 odst. 1 a 2 DŘ, protože uvedená současná právní úprava v DŘ je z hlediska svého obsahu totožná s právní úpravou původně zakotvenou v § 64 odst. 6 ZSDP.

2.1.2.2. Předkladatel navrhuje v rámci příští novely ZDP odstranit ze zákona poznámku pod čarou odkazující na neplatný právní předpis, případně ji nahradit odkazem na platný DŘ a jeho relevantní ustanovení to je § 254 odst. 1 a 2 DŘ, § 254a DŘ a § 155 odst. 5 DŘ.

Stanovisko GŘ:

Budoucí legislativní úpravy nelze řešit na úrovni KV KDP, neboť jsou plně v gesci MF.

2.2. Zdanění náhrady škody dle OdpŠK - popis problematiky

V této souvislosti vzniká otázka, jakým způsobem zdanit případnou náhradu škody přiznanou dle OdpŠK. ZDP výslovně pouze vylučuje z předmětu daně příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva na základě smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit (§ 3 odst. 4 písm. d) ZDP, § 18 odst. 2 písm. d) ZDP). Otázkou je, zda ostatní náhrady škody přiznané dle OdpŠK mají podléhat zdanění. Domníváme se, že ani tyto náhrady škody by dani podléhat neměly. V této souvislosti bychom si dovolili odcitovat část rozhodnutí NS k dané věci:

Nejvyšší soud 30 Cdo 1290/2014 ze dne 16.9.2015 (Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek NS 5/2016, č. 54/2016 Sb., NS, str. 746):

"....V souvislosti s tímto požadavkem komentářová literatura již dříve dospěla k závěru, že „vzhledem k tomu, že tato dodatečná částka by měla být teoreticky zaplacená ve stejné lhůtě jako zadostiučinění samotné, nenabízí se - pokud daň není placena jednorázově z dané konkrétní částky, ale na základě globálního přiznání ke všem příjmům za příslušné daňové období - v praxi zřejmě jiná cesta, než aby částky přiznané ESLP z titulu spravedlivého zadostiučinění byly od daně z příjmů

osvobozeny“ (srov. Kmec, J., Kosař, D., Kratochvíl, J., Bobek, M. Evropská úmluva o lidských právech. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, kapitola VIII, str. 276). Dovolací soud k tomu dodává, že naroveň osvobození od daně mohou být i jiná legislativní řešení, která zajistí, že příjem nebude zdaněn. Tohoto v praxi jediného možného způsobu splnění povinnosti uložené v rozhodnutí ESLP si byl nepochybně vědom i zákonodárce, když v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“), s účinností od 1. 1. 2004 stanovil, že příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučnění přiznaného ESLP ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu urovnání záležitosti před ESLP na základě smíru nebo jednostranného prohlášení vlády ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit, není předmětem daně z příjmů fyzických osob [§ 3 odst. 4 písm. d)] ani daně z příjmů právnických osob [§ 18 odst. 2 písm. d)]. Pro úplnost je nutno dodat, že na rozdíl od fyzických osob, u kterých lze obecně uplatnit osvobození od daně za přijatou náhradu nemajetkové újmy [§ 4 odst. 1 písm. d)], právní úprava daně z příjmů právnických osob (část druhá zákona) obdobné osvobození od daně neobsahuje.....“.

“...Zákonodárce obdobný přístup jako u spravedlivého zadostiučnění nabytého poškozeným v souvislosti s řízením před ESLP v případě zadostiučnění vyplaceného v penězích podle § 31a OdpŠK nezvolil. Důvody takového postupu nejsou zřejmé. Návrh novely zákona č. 82/1998 Sb., kterou byla do českého právního řádu mj. zavedena úprava přiměřeného zadostiučnění v § 31a (zákon č. 160/2006 Sb.), byl v důvodové zprávě vládou odůvodňován právě judikaturou ESLP, podle které v České republice neexistuje účinný prostředek nápravy nepřiměřené délky řízení. Tím Česká republika jednak porušovala čl. 13 Úmluvy, jednak v řízení před ESLP nemohla namítat, že stěžovatelé nevyčerpali vnitrostátní prostředky nápravy. Zakotvením odpovědnosti státu za nemajetkovou újmu vzniklou nezákonným rozhodnutím a nesprávným úředním postupem v českém právu tak podle důvodové zprávy bylo sledováno splnění závazků vyplývajících pro stát z Úmluvy, snížení břemene, které nese ESLP, a především prevence před dalším odsouzením České republiky. Bylo-li tedy důvodem přijetí právní úpravy jednak splnění závazků vyplývajících z čl. 13 Úmluvy, jednak přesun agendy z řízení před ESLP na národní úroveň, jevílo by se logickým, aby částky přiměřeného zadostiučnění přiznané podle § 31a OdpŠK podléhaly stejnému daňovému režimu jako částky spravedlivého zadostiučnění přiznané poškozeným v řízení před ESLP podle Úmluvy.....“.

Z citovaného rozhodnutí dle našeho názoru jednoznačně vyplývá, že by obecně náhrada škody dle OdpŠK neměla podléhat zdanění, i když v ZDP chybí výslovně ustanovení upravující tuto oblast, což NS považuje za chybu. V současné době je možné uvedený závěr dovodit:

a1) Jiným než jazykovým výkladem ZDP při zohlednění judikatury ESLP zmíněné výše. Jak je uvedeno výše, k tomuto závěru vede důvodová zpráva k novele ZDP - zákon č. 160/2006 Sb., kdy jejím cílem měla být harmonizace ZDP z čl. 13 Úmluva a judikatura ESLP. Tento cíl by měl být naplněn právě tím, že uvedené položky nebudou podléhat zdanění.

a2) Z ustanovení § 254 odst. 6 DŘ vyplývá, že úrok přiznaný dle tohoto ustanovení se započítává na náhradu škody. Nevidíme žádný rozumný důvod pro to, aby se část škody zdaňovala a část nikoliv.

b) V případě fyzické osoby je možné dle našeho názoru uplatnit osvobození dle § 4 odst. 1 písm. d) ZDP.

Z výše uvedeného vyplývá, že uvedená přiznaná (ať již MF či soudem) náhrada škody dle OdpŠK by neměla, a to i v souladu s judikaturou ESLP, podléhat zdanění tak, jak o tom hovoří citované rozhodnutí NS. Jelikož právní úprava ZDP je dle našeho názoru nejednoznačná, doporučujeme pro právní jistotu poplatníků do doby, než v tomto ohledu dojde ke změně ZDP, tento závěr potvrdit prostřednictvím hromadného prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) DŘ.

2.2.1. Závěr k bodu 2.2.

2.2.1.1. Na základě výše uvedeného se domníváme, že daní z příjmů by, jak u fyzických osob, tak u právnických osob, neměla podléhat náhrada škody přiznaná dle OdpŠK. Jelikož právní úprava ZDP je dle našeho názoru v tuto chvíli nejednoznačná, doporučujeme pro právní jistotu poplatníků do doby, než v tomto ohledu dojde ke změně ZDP, tento závěr potvrdit prostřednictvím hromadného prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) DŘ.

Stanovisko GŘ:

Z hlediska zdaňování příjmů fyzických osob:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Na náhradu škody dle OdpŠK je pro možnost jejího osvobození od DPFO (tato není vyjmuta z předmětu DPFO) nutné aplikovat ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) ZDP, podle kterého je od DPFO osvobozena mj. přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy, přičemž osvobození se nevztahuje na:

- 1. náhradu za ztrátu příjmu,*
- 2. náhradu za škodu způsobenou na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, v době vzniku škody,*
- 3. náhradu za škodu způsobenou na majetku sloužícím v době vzniku škody k nájmu,*
- 4. plnění z pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, poplatníka,*
- 5. náhradu za škodu způsobenou poplatníkem v souvislosti s nájmem.*

Pro možnost osvobodit náhradu škody dle OdpŠK je tedy nutné posoudit charakter uvedené náhrady ve vztahu k tomuto ustanovení ZDP.

Co se týká přiměřeného zadostiučinění za vniklou nemajetkovou újmu dle § 31a OdpŠK, lze toto plnění od DPFO dle § 4 odst. 1 písm. d) osvobodit.

Pro účely daně z příjmů právnických osob lze konstatovat:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Dle § 18 odst. 1 ZDP předmětem daně z příjmů jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Zároveň dle § 18 odst. 2 písm. d) ZDP jsou z předmětu daně vyňaty pouze příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva.

Tuto skutečnost potvrzuje i závěr NS 30 Cdo 1290/2014 ze dne 16. 9. 2015 uvedený předkladatelem, ze kterého vyplývá že: "... **Zákonodárce obdobný přístup** jako u spravedlivého zadostiučinění nabytého poškozeným v souvislosti s řízením před ESLP **v případě zadostiučinění vyplaceného v penězích podle § 31a OdpŠk nezvolil**. ... Bylo-li tedy důvodem přijetí právní úpravy jednak splnění závazků vyplývajících z čl. 13 Úmluvy, jednak přesun agendy z řízení před ESLP na národní úroveň, **jevilo by se logickým**, aby částky přiměřeného zadostiučinění přiznané podle § 31a OdpŠk podléhaly stejnému daňovému režimu jako částky spravedlivého zadostiučinění přiznané poškozeným v řízení před ESLP podle Úmluvy.....".

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že náhrada škody přiznaná dle OdpŠK podléhá zdanění právě proto, že tento příjem není v ZDP výslovně vyloučen z předmětu daně nebo osvobozen.

2.2.1.2. V rámci příští novely doporučujeme do zákona výslovně upravit, že náhrada škody přiznaná dle OdpŠK nebude zdaňována, ať již prostřednictvím vyloučení z předmětu daně nebo osvobozením od daně.

Stanovisko GŘ:

Budoucí legislativní úpravy nelze řešit na úrovni KV KDP, neboť jsou plně v gesci MF.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat a následně přejmout úpravu ZDP tak, jak je uvedeno výš.