



bulletin

3 / 2014

FINANCE

předmluva

Ing. Jana Tepperová, Ph.D. _____ 2

Rozhovor s profesorem Michalem Mejstříkem _____ 3

mezinárodní zdanění

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

Ing. Michaela Baranyková _____ 6

Mezinárodní stěhování zisků – politická a ekonomická perspektiva

Ing. Martin Jareš, Ph.D. _____ 9

Všeobecný reverse-charge a jeho alternativy

Ing. Hana Zídková, Ph.D. _____ 13

Několik poznámek k možnosti správce daně neuznat nárok na odpočet DPH v případě daňového úniku aneb Jak to ten Soudní dvůr vlastně myslel?

Mgr. Ing. Petr Toman, Mgr. Eva Doložilková, LL.M. _____ 18

Daňové souvislosti tuzemských a přeshraničních fúzí

Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 26

Službová stálá provozovna ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavíraných Českou republikou

Mgr. Magdaléna Vyškovská _____ 32

Mezinárodní pronájem pracovní síly (nejenom) ve světle rozsudku Soudního dvora EU

Ing. Lucie Rytířová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D. _____ 37

Zásady koordinace evropského práva sociálního zabezpečení

Prof. Dr. Dr. h.c. Eberhard Eichenhofer _____ 41

Problémy při retroaktivním určení příslušnosti k systému sociálního zabezpečení u osob zaměstnaných souběžně ve více státech EU

JUDr. Ladislav Švec _____ 45

Bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení se zaměřením na oblast určování příslušnosti k právním předpisům

Mgr. Bc. Dalibor Fadrný _____ 48

daň z přidané hodnoty

Převod zastavěného a nezastavěného pozemku a daň z přidané hodnoty

Ing. Stanislav Kryl _____ 52

inzerce

Software IDEA® v praktických ukázkách _____ 55

zkoušky na daňového poradce

Rozhovor s Ing. Janou Skálovou, Ph.D. _____ 59

Předmluva



Vážené kolegyně, vážení kolegové,

velmi ráda vás vítám u nového čísla Bulletinu, jehož hlavním tématem je tentokrát mezinárodní zdanění.

Jedno ze starších přísloví o daních říká, že „staré daně jsou dobré daně“. Ačkoliv v dnešních podmínkách toto přísloví už úplně neobstojí, jeho podstata v současné době přetrvává v tradičních daňových systémech vytvořených v dobách uzavřených ekonomik. I přes četné a v podstatě neustálé legislativní úpravy jsou větší změny současných daňových systémů výjimečné a probíhají na národních úrovních izolovaně. S prohlubující se globalizací se rozdíly v daňových systémech zdůrazňují a nadnárodní úprava, jejímž cílem je tyto systémy koordinovat, se zdá nadále nedostačující. Prostory využívané státy i poplatníky v rámci daňové konkurence a optimalizace jsou čím dál tím viditelnější, častěji kritizované, a silí tak tlak na efektivní řešení. Některé státy hledají viníky mezi daňovými poplatníky (v podobě nadnárodních společností a osob měnících rezidenství z důvodu nižšího zdanění), či viní migranty ze zneužívání sociálních systémů, jelikož systémová řešení jsou zdlouhavá, ne-li nedosažitelná. Nicméně, i tak by se vlády měly zdržet dětinského ukazování prstem a nadále hledat funkční řešení na globální úrovni.

Mezinárodní zdanění je problematika takřka bezbřehá. Vybrali jsme dílčí témata z různých oblastí mezinárodního zdanění, o kterých věříme, že jsou aktuální a že vás osloví.

Již tradičně otevíráme téma rozhovorem, který vedl Karel Šimka tentokrát s profesorem Michalem Mejstříkem.

Dlouhodobě aktuálním tématem mezinárodního zdanění je rozměňování daňového základu a přesunu zisků (BEPS). Toto téma nejprve přiblíží Michaela Baranyková z praktického pohledu. Politické a ekonomické souvislosti BEPS v navazujícím článku uvádí Martin Jareš z OECD.

Daňovými úniky na dani z přidané hodnoty se zabývá Hana Zídková, která popisuje systém všeobecného přenesení daňové povinnosti jako možnost jejich eliminace. Shrnutí souvisejících podstatných judikátů Soudního

dvora EU pak zpracovali Petr Toman a Eva Doložilková. Judikáty hrají podstatnou roli i v následujících článcích, i když každý je na jiné téma. Jana Skálová připravila článek na daňové souvislosti fúzí. Magdalena Výškovská přehledně shrnuje a doplňuje o související judikaturu problematiku službové stálé provozovny. Daň z příjmů fyzických osob je zastoupena článkem Lucie Rytířové a Petry Novákové k tématu mezinárodního pronájmu pracovní síly, který kromě jiného reaguje na nedávný rozsudek Soudního dvora EU.

Ke zdanění neoddělitelně patří i povinné systémy sociálního zabezpečení; z mezinárodního pohledu pak jejich koordinace. K tomuto tématu jsme zařadili tři články. Profesor Eberhard Eichenhofer připomene, že koordinace sociálního zabezpečení je především o zajištění nároku na dávky, nikoliv jen o platbách pojistného. Ladislav Švec z Centra mezistátních úhrad diskutuje praktickou otázku retroaktivního určení příslušnosti právních předpisů, která může potrápít všechny mezinárodně aktivní zaměstnance a jejich zaměstnavatele. Trochu stranou pozornosti v koordinaci sociálního zabezpečení zůstávají mezinárodní bilaterální smlouvy, jsme proto rádi, že toto číslo obsahuje i článek Dalibora Fadrného právě k tomuto tématu.

V závěru se vrátíme i k ryze domácí problematice v článku Stanislava Kryla, který rozebírá diskutované téma daně z přidané hodnoty při převodu zastavěného a nezastavěného pozemku.

Přeji vám i nám, aby čas strávený nad čtením těchto článků byl efektivně využitý.

Za redakční radu

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.
daňová poradkyně č. 3885
Vysoká škola ekonomická v Praze
členka redakční rady

Rozhovor s profesorem Michalem Mejstříkem



Otázky kladl JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph. D.

Prof. Ing. Michal Mejstřík, CSc. (*1952), patří k nejvýznamnějším českým ekonomům posledního čtvrtstoletí. Měl zásadní podíl na založení a úspěšném rozvoji Institutu ekonomických studií Fakulty sociálních věd Univerzity Karlovy (IES FSV UK), kde je od roku 1997 profesorem a který řadu let vedl jako ředitel. Rovněž se podílel na vzniku a řízení Centra pro ekonomický výzkum a postgraduální vzdělání – Národohospodářského ústavu (CERGE-EI). Vedle akademické činnosti řadu let radí sám či prostřednictvím společnosti EEIP, a. s., kterou vede, vládním, mezinárodním i soukromým institucím v oblasti ekonomie, ekonomické politiky a mezinárodního obchodu. Byl například členem Národní ekonomické rady vlády České republiky (NERV) a je předsedou Mezinárodní obchodní komory Česká republika (ICC-CR).

■ **Byl jste řadu let členem NERVu a přemýšlel, jak co nejlépe nastavit rámcové podmínky fungování české ekonomiky. Kdybyste měl tu moc, jakou daňovou politiku byste naordinoval České republice v nynější době? Řekněme, že obecné politické zadání pro Vás jako tvůrce daňové politiky je dlouhodobě udržitelným způsobem co nejvíce zvyšovat celkové bohatství a ekonomickou sílu země a zároveň zachovat sociální smír a řekněme „západní“ parametry uspořádání společnosti (svoboda jednotlivce, ochrana standardních základních lidských práv, právní stát, pluralitní demokracie...).**

Již ve zprávě NERVu¹ jsme se s kolegy shodli, že problém ČR není v daňové kvótě, která je obdobná příbuzným zemím, ale ve struktuře daní. I pro ČR nadále platí závěr četných studií, že více než celkové zdanění ekonomickému růstu a zaměstnanosti vadí struktura daní a jejich vlastní konstrukce a výběr, než samotný rozsah přerozdělování. Za nejškodlivější lze považovat dlouhodobě vysokou váhu plateb kvazi-daní – sociálního a zdravotního pojištění. V rozpočtu 2014 se očekává výnos z těchto

pojistných 383 mld. Kč oproti 563 mld. Kč výnosu z daní. Pomineme-li příjmy ze zahraničí, tak z 946 výnosů v rozpočtu připadá přes 40 % na tyto kvazi-daně, které v zemích OECD nepřesahují čtvrtinu výnosů. Kvazi-daně mají tendenci prodražovat cenu pracovní síly a zejména jejich část placená zaměstnavateli by měla být snížena nebo zčásti přesunuta na zaměstnance. Na straně druhé je v ČR nízké až zanedbatelné zdanění nemovitého majetku, které přispívá k zachování sociálního smíru a současně nedeformuje rozvoj ekonomiky.

Dalším krokem analýzy je vnitřní struktura jednotlivých daní a daňové základny včetně četných účelových výjimek. Stále se domnívám, že by měl být snižován rozsah daňové uznatelnosti úrokových nákladů ve vazbě na vlastní kapitál dlužníka, aby sazby marginální efektivní daně byly neutrální bez ohledu na to, zda jde o financování investic z nerozděleného zisku, prostřednictvím navýšení kapitálu nebo dluhovým financováním.

■ **Jak moc je vůbec daňová politika důležitá v rámci celkové ekonomické strategie státu? Je možné nevhodnou daňovou politikou hodně pokazit, anebo naopak hodně zlepšit v porovnání s dalšími politikami (rozpočtovou, měnovou, strukturální a regionální, nastavením institucí a procesů aj.)?**

Nejhorší je – u nás běžná – nekoordinace jednotlivých politik, které působí proti sobě. A žádná z českých vlád se věci nezabývala, ani nezabývá. Příkladem může být škodlivé striktní oddělení zdravotnických a sociálních kapitol, které při tradičním resortismu brání optimalizaci využití zdravotnických kapacit na nemocniční péči, pooperační péči a péči o dlouhodobě nemocné. Na druhé straně nejde jenom o přetrvávající nákladný výběr daní a kvazi-daní, ale i o nepřehlednou debatu o jednotném inkasním místu, která je zatížena nedostatečně argumentovanými návrhy změn daňové struktury.

Výraznou slabinou je samotná tvorba daňových zákonů, které jsou nezřídka předkládány mimo vládní proceduru

¹ MEJSTŘÍK, Michal (ed.) a kolektiv NERV. *Rámcová strategie konkurenceschopnosti*. Praha: Úřad vlády České republiky, Národní ekonomická rada vlády (NERV), 2011. *Kapitola 4: Trh práce a zboží – daňová struktura*, s. 165 a násl. ISBN 978-80-7440-050-6. Dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/ppov/ekonomicka-rada/aktualne/Ramec_strategie_konkurenceschopnosti.pdf.

cestou poslaneckých iniciativ s odkazem na urgentnost přijetí. Výsledkem jsou legislativní zmetky, které jsou stejně chaoticky opravovány. Připomeňme každoroční změny daně z příjmů. Není divu, že daňoví poplatníci si na nepřehlednou daňovou legislativu trvale stěžují.

Ale dokonce i v případě vládních předloh je – s odkazem na „parametrické změny“ – většina novel daňových zákonů a vyhlášek vyňata z procedury hodnocení dopadů regulace RIA (viz www.ria.vlada.cz). Místo aby byly na ministerstvu financí modelovány daňové novely použitelným modelem CERGE-IDEA, jsou přijímány téměř naslepo. Navíc samotní tvůrci jednotlivých daňových předpisů podle daňových titulů mají malou tendenci postupovat koordinovaně.

■ **Do jaké míry se máme obávat dlouhodobých trendů v české rozpočtové politice, které nás nutí vybírat stále více a více daní, a sice setrvalého mírně deficitního hospodaření státu, díky němuž dlouhodobě roste podíl veřejného dluhu vůči HDP? Aktuální hodnota tohoto podílu (lehce pod 50 %) jistě není ve srovnání s jinými západními státy nijak tragická, ale neznepokojuje Vás právě onen trend?**

Jsem příznivcem nikoliv trvale deficitních rozpočtů ale rozpočtů vyrovnaných alespoň kumulativně v delším časovém horizontu. V NERVu jsme společně s kolegou Tomášem Sedláčkem načrtli dynamické pojetí zadlužování. Nastavíme-li orientačně např. 3% hranici součtu tempa růstu HDP a deficitu rozpočtu k HDP, pak při poklesu ekonomiky o 3 % je možné se o 6 % zadlužovat, při růstu ekonomiky o 3 % nikoliv. Při vyšším růstu ekonomiky je třeba se oddlužovat, tedy generovat absolutní přebytky státního rozpočtu. Nestací se spoléhat na to, že rychlejší tempo růstu HDP než růstu veřejného dluhu relativně snižuje podíl veřejného dluhu vůči HDP.

Problém neehospodárných vládních výdajů a úspor s tím spojených jsem se v minulých letech osobně pokoušel opakovaně prosadit jako téma. Bez úspěchu, byť vládní dokumenty o úsporách byly přijaty, ale nebyly vládami prosazeny a skončily v zásuvkách.

Některé nástroje rozumných úspor již existují, ale není vůle je používat. Zarážející je např. neochota vládních resortů být jen doplňovat data do CRABu (Centrálního registru administrativních budov). CRAB by při své pravidelné aktualizaci a využití zčásti již pořízené virtualizace struktury budov BIM (Building Information Model) mohl sloužit k účelnému využití několika tisíc administrativních budov a k jejich efektivní správě (facility management), jak je to běžné ve světě. Široce diskutované je léta nedotažené využití modelu Státní pokladny, který postupně začíná přinášet benefity v podobě lepší likvidity státních prostředků. Zprůhledňuje se struktura státního rozpočtu, který byl dříve pro většinu občanů, ale i analytiků zcela nepřehledný.

■ **Jedním z důsledků hospodářské krize a dluhové krize posledních let bylo, že západní státy si začaly více všimnout role „daňových rájů“, mezinárodního zdanění a mezinárodních daňových optimalizací; začaly mít pocit, že tudy jim utíká mnoho potenciálních daňových příjmů, které nutně potřebovaly, a že je tomu třeba učinit přítrž. Zazněly i rozhořčené odsudky, že snahy snížit daňové povinnosti těmito legálními cestami jsou nemorální. Myslíte si, že jde o trend, který usne spolu s koncem krize, anebo opravdu nastává jistá globální změna přístupu k mezinárodnímu zdanění, která povede k větší koordinaci daňových pravidel a vzájemné daňové „solidaritě“ států, jež daňové optimalizace významně omezí?**

Myslím si, že tento trend je nezvratný, jakkoliv nebude přímočarý. Svět se smršťuje nejenom co do rychlosti sdílení informací, ale i co do možností dlouhodobě udržitelných mezinárodních daňových optimalizací pomocí „daňových rájů“.

Patřím do skupiny globálních expertů Mezinárodní obchodní komory (ICC – International Chamber of Commerce, sdružující tisíce firem a bank; www.iccwbo.org/about-icc/), jež prosazuje expertně připravená celosvětová pravidla v řadě oblastí, která sdílejí podnikatelé a banky dobrovolně. Tedy přístup odspodu („bottom-up“) zaměřující se na mezinárodní obchodní pravidla Incoterms, dokumentární akreditivy, bankovní garance, forfaiting, webové domény aj. Tedy na vše, co pokud možno nepotřebuje výchozí iniciativu vlád, byť následně tato pravidla skupina G20 nebo nadnárodní instituce jako WTO nebo OECD mohou odsouhlasit.

Daňové ráje umožňují nejenom mezinárodní daňovou optimalizaci, ale mnohdy i praní špinavých peněz, a deformují tak celosvětový byznys. ICC v roce 2012 zpracovala pro schůzku skupiny G20, OECD a OSN vzorovou ICC – Protikorupční doložku, která zahrnuje paragrafy proti praní špinavých peněz doporučené jak ze strany firem, tak ze strany bank. Daňová komise ICC připravuje pro expertní komisi OSN dříve nemyslitelná pravidla pro automatickou výměnu informací v daňových záležitostech (Automatic Exchange of Information in Tax Matters).

Tyto iniciativy „odspodu“ doplňují řadu iniciativ mezinárodních i národních (zejména amerických) k zamezení redukce daňové základny. Daňová komise ICC intenzivně diskutuje návrhy OECD týkající se dokumentace transferencevých cen či obsahu reportování dat mezi státy (CbC neboli country-by-country reporting) atd. v kontextu akčního plánu BEPS (the Base Erosion and Profit Shifting), který má omezit přelévání zisků z produkčních států do států s minimální produkční aktivitou, ale s minimálními daněmi.

O tom, že současný trend bude pokračovat, svědčí pohled do bankovníctví – tvrdě tímto směrem jde zejména

americká administrativa a legislativa, která v roce 2010 v rámci protikrizového balíčku zákonů HIRE (Hiring Incentives to Restore Employment) přijala daňové zákony FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). O mimořádných krocích při identifikaci amerických osob investujících na neamerické bankovní účty nebo do neamerických aktiv a o navazujících kontrolních procedurách mohou detailně vypovídat také čeští bankéři. O trvalosti úsilí zabránit americkým občanům vyhýbat se zdanění příjmů prostřednictvím jejich převodu do zahraničních finančních institucí a investic do zahraničních aktiv svědčí nejen navržené, ale také uplatněné tvrdé sankce vůči zahraničním finančním institucím.

- **Hitem posledních měsíců je boj proti daňovým podvodům, zejména v oblasti DPH, kterých přibylo po našem vstupu do EU. Myslíte si, že vedle účinné policejní represe se s tím dá něco dělat takřkajíc „systémově“? Ministr financí přemýšlí o zavedení komplexní a křížově kontrolovatelné online evidenci víceméně všech jednotlivých transakcí plátců DPH. Nezavání to trochu Velkým bratrem? Stojí těch možná 10, možná 20 miliard Kč ročně navíc na vybrané DPH za tak rozsáhlý průnik státu do soukromí podnikatelů?**

V této otázce jsem na straně online evidence víceméně všech prodejních transakcí maloobchodníků v hotovostním platebním styku, tedy při placení za poskytnuté zboží nebo služby bankovkami nebo mincemi, které jsou považovány za platební prostředek, platebními kartami, šekem či jiným podobným způsobem placení kromě plateb na transakční bankovní účet.

Případy daňových a celních kontrol v řadě obchodních míst dokládají, že mnohé maloobchodní činnosti prováděné trvale či dočasně nejsou řádně evidovány a zdaňovány. Je to částečně i dědictví minulosti, se kterým se nevyhnutelně potýkají občané mnohých zemí východní Evropy. Ale tato behaviorální charakteristika zasahuje také mnohé nové maloobchodníky, kteří nezřídka různými ad hoc „storny“ vytvářejí paralelní redukovanou daňovou základnu. Výsledkem je nechtěná daňová diskriminace poctivých maloobchodníků, která je však odstranitelná právě zavedením online evidence s pomocí nenákladných registračních zařízení (tablety, chytré telefony, speciální software). Nejde jen o DPH, neboť evidovaný objem obrátu může být odražen v nastavení daňových paušálů nebo v samotné registraci daňového poplatníka. V souvislosti se zavedením online evidence se navíc běžně snižuje daňové zatížení poctivých daňových poplatníků (například pokles sazby DPH).

Existence dedikovaných registračních zařízení a online evidence jediného parametru – objemu jednotlivých prodejních transakcí – mírně rozšiřuje zásah do soukromí daňových poplatníků, kteří jsou již teď ve svém soukromí vybaveni stejnou informační technikou, která je vystavuje obdobným rizikům informačních úniků. O to zásadnější je dodržování striktních pravidel bezpečnosti a důvěrnosti podpořených také technologicky – evidencí oprávněných a neoprávněných vstupů do příslušných databází.

Praha, 24. 8. 2014

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

Ing. Michaela Baranyková
daňová poradkyně č. 4322



V současné době se čím dál častěji objevují zprávy o tom, že mezinárodně působící společnosti platí minimální či žádné daně z příjmů. A tak zatímco na počátku globalizace bylo předmětem zájmu zamezení dvojího zdanění takto operujících společností, nyní se pozornost obrací na problematiku tzv. dvojího nezdanění. BEPS neboli Base Erosion and Profit Shifting je iniciativa Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), která se zabývá daňovými praktikami, jejichž účelem je minimalizace daňové povinnosti prostřednictvím narušování daňových základů a přesouvání zisku do jiných zemí.

V únoru 2013 vydala OECD dokument pojednávající o BEPS, v němž deklarovala, že do šesti měsíců vypracuje akční plán dalšího postupu v této oblasti, tak aby mohl být odsouhlasen na jednání Výboru pro fiskální záležitosti OECD v červenci 2013. Akční plán byl zpracován, předložen ke schválení a také schválen dne 19. července 2013. Hlavním účelem akčního plánu je návrh 15 opatření, která jsou zaměřena na transparentnost, aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, problematiku stále provozovny (PE), problematiku převodních cen (TP) a na obecné opatření BEPS (např. digitální ekonomiku, uznatelnost úroků a hybridní uspořádání).

1 Mezinárodní praktiky a zaměření BEPS

Cílem mezinárodních praktik a zaměření BEPS je minimalizovat aktivity mezinárodních korporací, které vedou k přesouvání zisků do zemí s nižšími daňovými sazbami a k přesouvání nákladů do zemí s vysokými sazbami. Těmito praktikami jsou především:

1. mezinárodní nesoulad v označení entit a nástrojů,
2. převodní ceny a
3. vyhýbání se daňové povinnosti.

1.1 Mezinárodní nesoulad v označení entit a nástrojů

Základní principy, na nichž je daňový systém postaven, mohou být v různých zemích odlišné. Například jedna

země může zdaňovat celosvětové příjmy svých rezidentů, jiná pouze příjmy vztahující se k danému území, a to i subjektů, které nejsou rezidenty dané země. I přes existenci smluv o zamezení dvojího zdanění může v praxi docházet k překrývání obou systémů, či naopak k tomu, že transakce nebo příjem zůstane zcela mimo oba systémy a nebude zdaněna vůbec. Některé země také rozlišují daňové zacházení s financováním prostřednictvím dluhu a vlastních zdrojů. Úroky z dluhu mohou být za daných podmínek daňově uznatelnými náklady. V praxi si tak podniky mezi sebou ve skupině vzájemně půjčují peníze, přičemž věřitel se nachází v zemi s nízkým zdaněním a dlužník v zemi s vyššími sazbami si postupným splácením dluhu snižuje základ daně.

1.2 Převodní ceny

Převodní ceny (*transfer pricing*) mají zajistit relevantní podíl na zisku z obchodů všem zúčastněným stranám. Ceny za vnitroskupinové transakce by měly být stanoveny na základě principu tržního odstupu, tedy jako by spolu obchodovaly dvě nezávislé společnosti. Jedním z východisek principu tržního odstupu je, že čím intenzivněji se jedna ze stran podílí na transakci (např. čím vyšší nese riziko), tím vyšší by měla být i odměna této straně. To však motivuje společnosti k přesunu např. rizik a nehmotných aktiv do zemí, kde je zdanění zisků nižší.

1.3 Vyhýbání se daňové povinnosti

Další diskutovanou problematikou jsou nástroje proti vyhýbání se daňové povinnosti (*anti-avoidance*). Zaměřují se zejména na vyhledávání praktik agresivního daňového plánování prostřednictvím tzv. GAAR (*general anti-avoidance rules*), pravidel nízké kapitalizace atd. Snahou je reagovat na tyto postupy a odrazovat daňové subjekty od jejich užívání.

V současné době se někteří daňoví poplatníci uchylují k vykonstruovaným schémátům, jejichž cílem je přesunout daňový základ do jiné jurisdikce uvnitř nebo i vně Evropské unie. Využívají přitom rozdílů ve vnitrostátních právních předpisech, díky nimž některé položky příjmů nejsou

nikde zdaněny, případně mohou uplatnit rozdílnou daňovou sazbu. OECD a současně i Evropská komise se shodují na tom, že budou-li podniky platit daně, mohou tím významnou měrou pozitivně ovlivnit zbytek společnosti a „agresivní daňové plánování“ by proto mohlo být považováno za jednání v rozporu s pravidly společenské odpovědnosti. Na základě těchto aspektů vznikl projekt BEPS a s ním spojený Akční plán OECD.

2 Akční plán OECD

Podle OECD je potřeba přikročit k zásadním změnám, aby bylo možné efektivně a účinně zabránit problematice tzv. dvojího zdanění. A právě takovéto změny stávajícího mechanismu a přijetí nového konsenzu přináší Akční

plán *Base Erosion and Profit Shifting*. Akční plán klade velký důraz na tzv. **podstatu transakcí**, čímž ovlivňuje např. komentáře ohledně pravidel stálých provozoven, změnu charakteristiky transakcí, problematiku duševního vlastnictví či přesun rizik v právních smlouvách.

Obecně se bude na daňové poplatníky vyvíjet větší tlak v souvislosti s **vykazováním informací a jejich transparentností**. To může společnostem usnadnit dodržování předpisů při podnikání. Konkrétně to znamená, že akční plán stanovuje termín jednoho roku pro přehodnocení dokumentace převodních cen tak, aby zajišťovala transparentnost pro orgány daňové správy. Daňoví poplatníci by měli poskytnout informace o své celosvětové alokaci příjmů, ekonomické aktivitě a daních placených v jednotlivých zemích.

Akční plán navrhuje 15 opatření:

Akční bod	Popis	Termín
1	Řešení daňové problematiky digitální ekonomiky	září 2014
2	Neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání	září 2014
3	Posilování pravidel pro kontrolované zahraniční společnosti	září 2015
4	Omezení narušování daňového základu přes odpočty úroků a jiné finanční platby	prosinec 2015
5	Efektivnější boj proti škodlivým daňovým praktikám při zaměření na transparentnost a podstatu	prosinec 2015
6	Prevence zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění	září 2014
7	Prevence umělého obcházení statutu stálé provozovny	září 2015
8	Zajištění souladu mezi výsledky transferových cen a tvorbou hodnot: nehmotný majetek	září 2015
9	Zajištění souladu mezi výsledky transferových cen a tvorbou hodnot: rizika a kapitál	září 2015
10	Zajištění souladu mezi výsledky transferových cen a tvorbou hodnot: jiné vysoce rizikové transakce	září 2015
11	Vytvoření metodik pro shromažďování a analýzu dat o BEPS a akcích pro řešení problematiky	září 2015
12	Požadavek, aby daňové subjekty odhalovaly svá opatření v oblasti agresivního daňového plánování	září 2015
13	Přezkoumání dokumentace k transferovým cenám	září 2014
14	Zefektivnění mechanismů pro řešení sporů	září 2015
15	Vytvoření vícestranného nástroje	prosinec 2015

Navrhovaná opatření by jednotlivé země měly implementovat do svých daňových legislativ. Jestli se tak stane, mohou mít tato opatření vliv na obchodní modely nadnárodních i lokálních společností, jejich kapitálové účasti, financování a další podobné struktury. Praktickým výsledkem analýzy OECD může být zvýšení pozornosti daňové správy na reklasifikaci takových transakcí pro daňové účely a případné doměření daně poplatníkům.

Akční plán BEPS bude mít tyto dopady:

- **Širší definice „stálé provozovny“**, která případně může zahrnovat koncepci místa spotřeby z oblasti

nepřímých daní, jako např. DPH, a možná také specifická pravidla pro digitální podniky.

- **Posílená výměna informací**. Proces se bude ve stále větší míře zaměřovat na automatickou výměnu. Tato oblast se již nyní velmi rychle vyvíjí, a to díky rozšíření mezivládních dohod s USA ohledně zákona FATCA za posledních 12 měsíců a rovněž díky činnosti Evropské komise, která v rámci EU intenzivně šíří kampaň usilující o posílené sdílení informací mezi daňovými správami a větší spolupráci v bojích proti vnímaným zneužívajícím daňovým praktikám.

- **Omezené vykazování po jednotlivých zemích.** Lze očekávat, že dojde k vytvoření určité formy výkazů dle jednotlivých zemí. Nejspíše mateřská společnost určité nadnárodní skupiny bude předkládat (standardizovanou) šablonu zprávy OECD své domácí daňové správě. Tato zpráva bude sdílena se zahraničními daňovými správami podle podmínek stávajících smluv o zamezení dvojího zdanění. Je však poměrně nejasné, jakým způsobem by se tento postup vztahoval na americké korporace, neboť vláda USA otevřeně odmítla koncepci vykazování po jednotlivých státech (přinejmenším v souvislosti se zveřejněním těchto údajů).
- **Posílená mezinárodní spolupráce ve výběru daní.** Lze očekávat, že pro země bude stále snazší vymáhat daňové nároky vůči nerezidentům před domácím soudním systémem těchto nerezidentů. K soustavnému pokroku v této oblasti totiž přispívá, že roste počet zemí přistupujících k podpisu Konvence o vzájemné administrativní pomoci v daňových záležitostech (vytvořené společně organizací OECD a Radou Evropy v roce 1988 a pozměněné Protokolem v roce 2010). Konvenci již dříve podepsaly všechny země skupiny G20 (včetně Číny) a nyní se k podpisu připojily i země jako Lucembursko a Švýcarsko.

Z hlediska transferových cen budou změny, k nimž plán BEPS povede, dle mého názoru zahrnovat následující faktory:

- **Zvýšené spoléhání se na dostatečnou dokumentaci či metodiku obou stran** za účelem potvrzení, že daná transakce je v souladu s principem obchodního styku nezávislých tržních partnerů (na bázi rozdělení zisků).
- **Rostoucí povědomí a porozumění problematice transferových cen u daňových správ.** Velký počet zemí nyní začíná nahlížet na úpravy v oblasti transferových cen jako na nástroj pro tvorbu výnosů a tyto země budují svůj aparát pro kontrolování transferových cen. Dochází ke vzniku a řešení různých sporů, díky kterým rostou praktické zkušenosti jednotlivých daňových správ. Stále obvyklejší je přeshraniční sdílení odborných znalostí a know-how mezi daňovými správami.
- **Vývoj „porovnatelných“ dat specifických pro jednotlivé země a sdílení databází mezi daňovými správami.** Použití takových „tajných“ porovnatelných dat (oproti porovnatelným datům, jež jsou k dispozici ve veřejně dostupných informačních zdrojích, jako např. přes OSIRIS) je a pravděpodobně zůstane vysoce diskutabilním faktorem pro daňové subjekty.
- **Pokrok při zjednodušování dokumentace transferových cen.** Organizace OECD uspořádala veřejné konzultace v listopadu 2013, v jejichž rámci byla se zástupci podnikové sféry prodiskutována Bílá kniha. Je třeba, aby dokumentace byla pro podnikatele jednoduchá a aby daňové správy využívaly informace efektivnějším způsobem. (Dle mého názoru je spíše třeba

lépe využívat informace, jež jsou k dispozici, než generovat jejich větší objem.)

- **Finalizace revidovaných směrnic OECD k transferovým cenám v oblasti nehmotného majetku.** Vzhledem ke znění revidovaného diskusního návrhu z roku 2013 považuji za téměř nevyhnutelné, že konečné znění směrnice bude klást určitý (případně i nadměrný) důraz na význam rozdělování výnosů vzhledem k funkcím namísto rozdělování podle právního vlastnictví a podstoupení rizik.

3 Jakým způsobem mohou daňové subjekty přistupovat k projektu BEPS

Dle mého názoru existuje několik přístupů, jak mohou korporace na projekt BEPS nahlížet. Z výše uvedeného je zřejmé, že určité změny budou nevyhnutelné a nutno podotknout, že k některým změnám již došlo.¹

Nadnárodní skupina by k projektu BEPS mohla přistupovat jako ke dvousložkovému procesu, tedy:

1. posuzovat případný vliv BEPS na svou efektivní daňovou sazbu a
2. monitorovat vývojové trendy v BEPS za účelem zajištění využívání příležitostí s tím, jak budou přicházet.

K **posuzování efektivní daňové sazby** by skupina mohla přistupovat následujícím způsobem:

- revidováním svého plánu efektivní daňové sazby a kontrolováním své globální efektivní daňové sazby,
- vytvořením zjednodušené tabulkové verze plánu efektivních daňových sazeb a vyhodnocením pravděpodobného dopadu výsledků Akčního plánu BEPS na každý prvek a
- segregací prvků, které jsou podstatné pro plán efektivních daňových sazeb.

U prvků, vytípaných jako podstatné pro plánování efektivní daňové sazby skupiny i případné cíle Akčního plánu BEPS, by pak skupina mohla zahájit proces vyhodnocování kroků, jež by mohla podniknout (v rozsahu konzistentním s jejím širším plánováním) za účelem ochrany své globální efektivní daňové sazby a rovněž vytvoření alternativních budoucích modelů.

4 Závěr

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* je beze sporu jedním z nástrojů, který zásadním způsobem ovlivní nejen daňové plánování v nadnárodních podnicích, ale může mít vliv na celou strategii podniku. V neposlední řadě budou

¹ Například Irsko v roce 2013 zavedlo striktní pravidlo zaměřené na tzv. *nowhere companies* týkající se jejich rezidentství.

přijetím nástrojů uvedených v Akčním plánu BEPS ovlivnění i podnikatelé dané země, kterých se nástroje nebudou dotýkat přímo.

Akční plán BEPS již začal iniciovat změny v mezinárodních daňových pravidlech a je pravděpodobné, že se do konce roku 2014 dočkáme dalších změn a konkrétnějších návrhů na reformy ze strany OECD s tím, jak projekt BEPS dospěje do poloviny svého plánovaného časového horizontu.

Z pohledu korporátních podnikatelských subjektů bude nutné sledovat, jaká specifická opatření budou přijata na úrovni OECD a na úrovni Evropské komise, a hlídat, jaké

změny následně ovlivní českou legislativu či přístup správce daně.

Z Akčního plánu může i vyplynout, že česká daňová legislativa bude muset požadovat po nadnárodních společnostech působících v České republice zveřejnění klíčových daňových atributů obchodního modelu.

Daňoví poplatníci by měli proaktivně posuzovat interní rizika vyplývající z existujících a plánovaných struktur a klást přitom zvýšený důraz na skutečnou „podstatu“ a potenciál v zájmu transparentnosti a zveřejňování informací o svých daňových příznacích a celosvětové alokaci zisků.

Mezinárodní stěhování zisků – politická a ekonomická perspektiva

Ing. Martin Jareš, Ph.D.
OECD Centre for Tax Policy and
Administration¹



Přeshraniční stěhování zisků a s tím související eroze základů daně z právnických osob je v posledních letech žhavým tématem na mezinárodní daňové scéně. Mezinárodní daňová optimalizace sama o sobě však není ničím novým, stačí citovat prezidenta Kennedyho z roku 1967: „Stále více zahraničních podniků vlastněných americkou firmou vytváří umělé korporátní struktury ..., které maximalizují akumulaci zisků v daňových rájích ... s cílem významně snížit nebo úplně eliminovat své daňové povinnosti doma i v zahraničí.“²

Ač byl tedy tento jev alespoň v obecné rovině dostatečně znám, v období před finanční ekonomickou krizí z roku 2008

nebyl vnímán až tak silně negativně. Ekonomika většinou rostla, daňové příjmy stouply a velké firmy byly vnímány jako hlavní tahouni růstu, zaměstnanosti a inovací. Nad daňovou optimalizací se přivíraly oči nebo byla dokonce tiše podporována jako nástroj zvýšení konkurenceschopnosti vlastních nadnárodních firem oproti nadnárodním firmám z jiných států.

Avšak po roce 2010, kdy většina států přistoupila k drastickým úsporným opatřením, kdy byly snižovány výdaje a zvyšovány daně, vyvstal tento problém v celé své nahotě. Odpůrci úsporných opatření mohli snadno poukázat na nespravedlnost těchto opatření, která například zvyšovala daň z přidané hodnoty či snižovala sociální výdaje, zatímco

¹ Názory uvedené v článku jsou názory autora a nevyjadřují oficiální stanovisko OECD.

² Viz <http://www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=8074>.

největší a nejbohatší firmy platily daně s efektivními sazbami často se blízcími nule. Aniž by však bylo jasné, o jak velký problém se ekonomicky vlastně jedná, politiky se stal velmi významným. Byl a dosud vlastně stále je podložen především konkrétními příklady konkrétních velkých firem, případně nepřímými indiciemi, jako je objem přímých zahraničních investic v daňových rájích.

Některé státy se snažily přicházet s opatřeními, které by mezinárodní daňovou optimalizaci omezily, ale brzy se ukázalo, že nekoordinovaná opatření přijímaná jednotlivými státy situaci jen těžko napraví a hlavní těžiště diskusí se přeneslo na mezinárodní scénu, zejména na půdu Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), konkrétně do jejího Výboru pro daňové záležitosti (CFA).

Problematika přeshraniční daňové optimalizace se však netýká jen vyspělých zemí OECD. Řada dalších, zejména velkých, států se chtěla na těchto diskusích podílet a organizace největších států světa, G20, se stala dalším významným fórem. Ačkoliv jinak existují mezi vyspělými a rozvíjejícími se zeměmi rozdílné názory na problematiku mezinárodního zdanění (např. otázky srážkových daní na dividendy či licenční poplatky, které v mnohem větší míře plynou do vyspělých zemí než naopak), v případě mezinárodní optimalizace se obě skupiny států ocitly na jedné lodi, protože zisky jsou stěhovány především do daňových rájů.

Výsledkem vzájemných diskusí je společný projekt OECD/G20 s názvem Eroze daňových základů a stěhování zisků (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Ten byl předznamenán zprávou OECD „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“, která byla zveřejněna v únoru 2013, na jejímž základě byl vypracován Akční plán zveřejněný v červenci 2013. Ten obsahuje 15 akcí, které mají navrhnout řešení, jejichž výsledkem bude omezení mezinárodní daňové optimalizace (viz seznam uvedený v předcházejícím článku od Michaely Baranykové). Termín pro dokončení celého projektu je září 2015 s tím, že výstupy některých akcí by měly být vypracovány do září 2014.

Z pouhého seznamu opatření lze vyčíst, že smyslem projektu není kriminalizovat chování nadnárodních firem. Na začátku celého projektu stojí přiznání toho, že firmy pouze umně využívají pravidla, které jednotlivé státy přijaly. Zpravidla jde o nechtěné interakce několika daňových systémů, které jednotlivé vlády při přípravě své domácí legislativy nejsou schopny dopředu identifikovat, ale někdy to jsou opatření přijímaná i některými státy OECD, jejichž cílem je takové chování firmám usnadnit a motivovat je k přesunu zisků do dané země. Děje se tak i přes to, že se členské státy OECD i EU již před nějakou dobou dohodly, že opatření, která mají sloužit čistě k nalákání zahraničních aktivit bez výraznějšího dopadu na domácí podniky, nebudou přijímat.

Výsledkem projektu zpracovávaného OECD tak bude řada doporučení na změnu daňových předpisů, po jejichž přijetí alespoň velkou většinou států, pokud ne všemi, by mělo dojít k výraznému omezení možností nadnárodních firem stěhováním zisků dosahovat daňových úspor.

Čtyři akce mají být dokončeny již v září 2014. U nich již jsou k dispozici dokumenty naznačující konečný výstup, např. ve formě diskusních dokumentů. Akce 6: Prevence zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění a Akce 4: Neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání jsou poměrně technického a detailního rázu.

Naproti tomu Akce 13: Přezkoumání dokumentace k transferovým cenám je velmi sledovaná nejrůznějšími zájmovými skupinami a její výstupy vzbuzují kontroverze. Nejde tak ani o vlastní dokumentaci k transferovým cenám, ale o tzv. vykazování dle zemí (country-by-country reporting). Tento pojem má zhruba desetiletou historii a původním smyslem bylo zavést pro nadnárodní firmy povinné, veřejně dostupné účetní výkazy uspořádané dle zemí, ve kterých nadnárodní firma působí. Každý uživatel takové informace by pak mohl snadno porovnat tržby, aktiva či zaměstnance v dané zemi s daňovými platbami. Zhruba po deset let se jednalo o marginální iniciativu, kterou nebraly vážně ani zástupci podniků, ani národních vlád. Díky projektu BEPS však došlo k jejímu zviditelnění a v letošním roce se její debata stala jednou z klíčových. Iniciativa má řadu příznivců i odpůrců. Zástupci podniků poukazovali na nejasnou definici, na příliš vysoké vyvolané náklady či na možnost desinterpretace takových informací. Tyto argumenty pak protistrana používala jako důkaz toho, že se jedná o klíčovou věc, která do problematiky stěhování zisků konečně vnese světlo. Často opakovanou otázkou se rovněž stávalo to, zda vykazování dle zemí nepovede k zavedení rozdělování zisků nadnárodních firem nikoliv na základě principu tržního odstupů a transferových cen, ale na základě poměrného rozdělení zisku dle předem daných kritérií (obdobně jako tomu bylo v návrhu CCCTB Evropské komise).

Poměrně náročná byla i debata technické stránky. Původní návrh vycházel z toho, že bude pro podniky snazší vykazovat informace dle jednotlivých právnických osob, protože na tomto základě podávají i daňová přiznání (alespoň v zemích, kde není povoleno konsolidované zdanění), avšak nakonec se dospělo k tomu, že konsolidované vykazování za jednotlivé země je vhodnější variantou. Rovněž byla řešena otázka, kdo bude mít k datům přístup. OECD však od začátku deklarovala, že navrhne, aby informace byly dostupné pouze daňovým správám a byly chráněny daňovým tajemstvím. Otázkou ještě zůstává zejména to, zda každý stát bude sbírat informace od všech nadnárodních firem působících na jeho území, nebo zda je bude dostávat od státu, kde sídlí mateřská firma, která předá data za celý holding.

Další diskutovanou otázkou pak bylo využití dat. Smyslem Akce 13 je mj. zlepšení rizikové analýzy a daňové správy by měly mít představu, jak budou uvedená data v praxi využívat. Tato otázka také zaslouží důkladnější diskusi.

Akce 1: Řešení daňové problematiky digitální ekonomiky je rovněž celkem zajímavá. Z počátku se zdálo, že diskuze bude velmi široká a bude zahrnovat zcela základní daňové principy, tedy proč existují daně, proč právě daně z příjmů a proč konkrétně daně z příjmů fyzických a právnických osob. Rovněž měla zahrnovat základní principy mezinárodního zdanění, jak určit zdroj příjmu a jak rozdělit zdaňovací práva. Jedni poukazovali na to, že digitální ekonomika je kvalitativně natolik odlišná, že vyžaduje změnu některých základních principů, jako je např. definice „ekonomické přítomnosti“ doposud řešené pomocí stále provozovny. Ta v digitální ekonomice není nutná, firmy mohou mít díky internetu zákazníky na celém světě, aniž by musely být jakkoliv přítomny v jiných státech. Někteří proto spatřovali přítomnost právě v oněch zákaznících. Jiní na druhou stranu tvrdili, že digitální ekonomika není nic nového, že se jedná o stejný princip jako objednávání přes katalog, které vzniklo již v 19. století.

Dalším oříškem byla definice digitální ekonomiky. Celkem snadno si lze představit odvětví dodávající pouze digitální produkty přes internet, ale v dnešní době prakticky každé odvětví lidské činnosti využívá informační a komunikační technologie, ať už pro řízení provozu, uschovávání informací o zákaznících či pro marketing. Vést někudy dělicí čáru je proto nemožné, zvláště pokud by ona dělicí čára implikovala odlišné zdanění.

Očekávaným hlavním výsledkem Akce 1 tedy je to, že nebudou navrhována žádná řešení specifická pro digitální ekonomiku a že i když charakter digitální ekonomiky zvyšuje příležitosti pro stěhování zisků ve srovnání s tradiční ekonomikou, nejde o kvalitativně odlišné příležitosti. Proto lze očekávat, že řešení navržená v ostatních Akcích napomohou k omezení příležitostí ke stěhování zisků i v rámci digitální ekonomiky.

Na finální podobu dokumentů si bude třeba ještě počkat a zakončení projektu v září 2015 bude v jistém smyslu teprve začátek cesty. Konkrétní implementace doporučení jednotlivými státy se může ukázat jako mnohem obtížnější proces než zpracování těchto doporučení a řada doporučení může být implementována různě či vůbec, což může snížit jejich efektivitu.

V druhé části článku se chci věnovat ekonomickému pohledu na mezinárodní stěhování zisků, kterému se v diskusích prozatím dostává méně prostoru, než by si zasloužil. Jak bylo zmíněno, neexistuje jasná představa o rozsahu celého problému. Zejména není jasná odpověď na klíčovou otázku, které státy díky mezinárodní daňové optimalizaci ztrácí daňové příjmy a kolik a které státy naopak získávají. Tím méně je známo, jak se situace změní po zavedení protiopatření. Někjaké informace však přesto k dispozici jsou, v oblasti mezinárodního zdanění probíhá již řadu let ekonomický výzkum.

První studie zabývající se mezinárodním stěhováním zisků se objevují počátkem 90. let. Hines a Rice (1994) a Grubert a Mutti (1991) jsou stále vlivní a citovaní a jimi navržená metodika³ je stále používána. Obě studie byly schopny prokázat, že po zohlednění všech rozdílů ve velikosti firem a dalších podmínek je mezi ziskem a výší daní vztah, tj. že pobočka v zemi s nízkými daněmi vykazuje větší zisk než jinak stejná pobočka v zemi s vysokými daněmi. Obě studie používaly data o amerických firmách a jejich pobočkách, Hines a Rice však používali data agregovaná.

Od té doby se data i geografické pokrytí významně zlepšilo. Existuje řada komerčních databází, které, ač nejsou vytvářeny s cílem provádět ekonomický výzkum, takový výzkum umožňují, protože mají velké pokrytí a umožňují tak zohlednit více faktorů jiných než daně, které mohou způsobit rozdíly ve výši zisku. Po roce 2000 byla publikována řada studií, která využívá tato data. Tato data rovněž umožnila přístup, který vychází ze základní premisy, že ziskovost před zdaněním by bez existence stěhování zisků byla stejná, i když nelze tuto premisu empiricky potvrdit. Jako základní metodika je stále využívána původní metodika z 90. let.

Výsledkem výše uvedených studií je elasticita mezi mírou zisku či ziskovostí a mírou daně či daňového diferenciálu. Metastudie Heckemeyer and Overesch (2013) shrnula 25 studií s podobnou metodikou a výsledkem byla „konsenzuální hodnota“ takové elasticity⁴ ve výši 0,8, což znamená, že snížení daně v jedné zemi o 10 procentních bodů (tedy např. z 30 % na 20 %) zvýší zisk vykazovaný nadnárodními pobočkami v této zemi o 8 %.

Další studie používají odlišné metodiky. Např. Dyreng a Markle (2003) porovnávají umístění zákazníků, tržeb a zisků a z rozdílů mezi těmito veličinami dovozují existenci stěhování zisků. Jejich závěrem je, že zhruba 10 %

³ Regresní analýza, která používá jako závislou proměnnou výši zisku pobočky nadnárodní firmy a jako nezávislé proměnné výši daně či daňového diferenciálu (ať už jde o daňové sazby statutární či efektivní) mezi dvěma zeměmi, velikost firmy a řadu dalších kontrolních proměnných.

⁴ Ve skutečnosti se jedná o semi-elasticitu, tedy poměr mezi změnou jedné veličiny vyjádřenou v procentních bodech a změnou druhé veličiny vyjádřené v procentech, na rozdíl od elasticity, která poměří dvě procentuální změny.

zisků amerických firem je přestěhováno do zemí s nižšími sazbami daně. Dharmapala a Riedel (2013) provádějí myšlenkový experiment, kdy mateřská firma nadnárodního koncernu vydělá dodatečný jeden dolar, a zkoumají, jaká bude konečná destinace tohoto dolaru, tj. kolik z tohoto jednoho dolaru bude do kterých poboček přestěhováno. Odhadují, že zhruba 2 % zisku budou přestěhována do jednotlivých poboček v evropských zemích s nízkou sazbou daně.

Další metoda spočívá v použití statistických metod k párování poboček nadnárodních koncernů a čistě domácích firem, které mají co nejvíce shodné vlastnosti. Takovou metodu použila Finke (2013) na datech o německých firmách a zjistila, že domácí firmy, které mají jinak stejné charakteristiky jako je stáří, velikost, produktivita, ziskovost či používání intelektuálního kapitálu jako pobočky nadnárodních firem, platí v průměru o 600.000 vyšší daně než tyto pobočky. Čtivě shrnutí dosavadní ekonomické literatury obsahuje Dharmapala (2014).

Pro všechny výše uvedené studie platí, že neanalyzují přeshraniční stěhování zisků přímo, tj. aktivitu firem, ale pouze její výsledky. Důvodem je to, že nejsou dostupná data o „skutečných ziscích“ a „uměle přestěhovaných ziscích“, která by následně mohla být analyzována, protože se jedná o pro firmy velice citlivé informace, jejichž zveřejnění by mohlo vést k sankcím ze strany daňových správ jednotlivých států. Ekonomický výzkum tak poskytuje spíše jen nepřímé důkazy o tom, že ke stěhování zisků dochází. Neříká tedy „takto jsou zisky stěhovány“, ale „takovéto rozložení zisků je, po zohlednění všech ostatních vlivů, s největší pravděpodobností výsledkem umělého stěhování zisků“. Většina studií se navíc zabývá pouze daňovými sazbami a nikoliv daňovým systémem jako celkem. Nicméně 20 let trvající výzkum na tomto poli poskytuje dostatečnou jistotu, že ke stěhování zisků skutečně dochází a že i když se zřejmě nejedná o problém gigantických rozměrů, zanedbatelný také není.

Závěrem lze tedy konstatovat, že ačkoliv celkový pohled na mezinárodní daňovou optimalizaci ještě stále chybí, dosavadní ekonomický výzkum naznačuje, že se jedná

o problém skutečný a zřejmě i dostatečně významný. To znamená, že politická akce směřující k omezení mezinárodního daňového plánování má svůj smysl a že pokud by se s ní čekalo až do doby, kdy budou k dispozici úplnější informace, docházelo by nadále nejen k ekonomickým ztrátám veřejných rozpočtů jednotlivých států, ale i k dalšímu snížení důvěry jejich občanů ve stávající politické a ekonomické uspořádání, která již byla otřesena během finanční a hospodářské krize nedávných let. Rovněž lze očekávat, že by se do mezinárodní daňové optimalizace zapojovalo stále více firem, protože jednak by z nečinnosti vlád mohly nabyt dojmu, že se jedná o činnost, která nese rizika, a jednak by ztrácely konkurenceschopnost ve srovnání s firmami, které daňovou optimalizaci provozují.

Literatura

[1] DHARMAPALA, Dhammika. What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature. *Illinois Public Law Research Paper No. 14-23*. 2014.

[2] DHARMAPALA, Dhammika a N. RIEDEL. Earnings Shocks and Tax-Motivated Income-Shifting: Evidence from European Multinationals. *Journal of Public Economics*. 2013, č. 97 s. 95–107.

[3] DYRENG, D. Scott a Kevin S. MARKLE. *The Effect of Financial Constraints on Tax-Motivated Income Shifting by U.S. Multinationals*, Working paper: [online]. 2013 [cit. 2014-08-20]. Dostupné z: <http://ssrn.com/abstract=2336997>.

[4] FINKE, Katharina. *Tax Avoidance of German Multinationals and Implications for Tax Revenue: Evidence from a Propensity-Score-Matching Approach*. Centre for European Economic Research (ZEW). [online]. 2013 [cit. 2014-08-20]. Dostupné z: https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF69&paper_id=283.

[5] GRUBERT, Harry a John MUTTI. Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making. *Review of Economics and Statistics*. 1991, č. 80, s. 365–373.

[6] HINES, James R., Jr. a Eric M. RICE. Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business. *Quarterly Journal of Economics*. 1994, č. 109, s. 149–182.

Všeobecný reverse-charge a jeho alternativy

Ing. Hana Zídková, Ph.D.
daňová poradkyně č. 3160
Vysoká škola ekonomická v Praze



V tomto článku se zamyslím nad všeobecným přenosem daňové povinnosti k DPH na odběratele (tzv. reverse-charge) a nad jeho možnými alternativami. V dalším textu používám pojem přenos daňové povinnosti i reverse-charge rovnocenně, protože anglický pojem již do velké míry zdomácněl. Jeho zavedení bylo v EU zvažováno již např. v roce 2008. Tehdy Evropská komise vydala podrobnou zprávu o výhodách a nevýhodách reverse-charge na základě konzultací s odbornou veřejností a několika studií zpracovaných profesionálními firmami¹. Nakonec bylo v tzv. Zelené knize o budoucnosti DPH uvedeno, že zatím se všeobecný přenos daňové povinnosti zavádět nebude, ale do budoucna to není vyloučeno². Nedávno byla tato možnost navrhována českým ministrem financí na schůzce ministrů financí EU. Ti s ním sice zatím nesouhlasí, ale není vyloučeno, že někdy v budoucnu k zavedení všeobecného reverse-charge v celé EU může dojít. Proto by mohlo být zajímavé podívat se na tento problém v širším kontextu.

Všeobecný reverse-charge je jedním z nástrojů v boji proti tzv. kolotočovým podvodům, které tvoří významný podíl celkových úniků DPH, jež byly v EU v roce 2011 odhadovány na 193 mld. EUR, což je zhruba 1,5 % celkového HDP³. Evropská komise se úniky na DPH intenzivně zabývá a boj s nimi zahrnuje do své strategie pro nový a lepší systém DPH obsažené v dokumentu⁴, který byl zpracován v roce 2011 pro Evropský parlament. Možná nemusí být každému jasné, jakým způsobem pomáhá přenos daňové povinnosti na odběratele v potírání daňových podvodů. Proto bude užitečné nejprve vysvětlit, jak tyto daňové podvody probíhají.

1 Kolotočové podvody

Obecně řečeno, tyto podvody využívají osvobození dodávek do jiných členských států EU a zdanění pořízení zboží

pořizovatelem ve státě spotřeby. Díky tomuto systému se daň na výstupu i na vstupu z přeshraniční dodávky kumuluje u pořizovatele zboží, který potom prodává zboží dál ve svém členském státě. Na tento další prodej vystavuje daňový doklad, kde vyčíslí daň na výstupu, ale tuto DPH nikdy neodvede, protože nepodá daňové přiznání a stane se nekontaktním. Přitom odběratel daň, kterou dodavateli zaplatil, uplatňuje ve svém daňovém přiznání jako svůj nárok na odpočet. Stát je povinen tuto nikdy neodvedenou daň odběrateli vrátit, a tím přichází o peníze.

Pokud by tomuto lokálnímu dodání předcházel tuzemský nákup daného zboží, přišel by nepoctivý obchodník tím, že nepodá daňové přiznání, o možnost nárokovat daň na vstupu zaplacenou při nákupu zboží. V kolotočovém podvodu však nepřichází podvodník – pořizovatel zboží – o žádnou daň na vstupu. Důvodem je, jak již bylo řečeno, že pořizovatel uplatňuje DPH na výstupu z ceny pořízeného zboží a zároveň si ji nárokuje jako svoji daň na vstupu z přijatého plnění. Celkový efekt této transakce by v daňovém přiznání (kdyby ho podával) byl stejně nulový. Náhornější představu o kolotočových podvodech lze získat ze schématu na straně 14.

Osoba (A), např. osoba registrovaná k dani v Rakousku, prodá počítačové čipy osobě (B), plátcí daně v tuzemsku. Osoba (B) prodá dále čipy osobě (C), ale úmyslně neodvede DPH ve výši 30 jednotek (ve schématu je naznačeno kurzívou). Osoba B nepodá přiznání k DPH a zpravidla ji nelze kontaktovat. Je možné, že část výnosu z neodvedené daně promítne do prodejní ceny, kterou tím sníží. 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 a dodáním zboží na konci řetězce. Osoba (D) jako poslední v řetězci na území ČR uplatní nadměrný odpočet ve výši 60 jednotek a prodá čipy do jiného členského státu, v našem případě původní osobě (A). Tím je kolotoč uzavřený a může se několikrát opakovat.

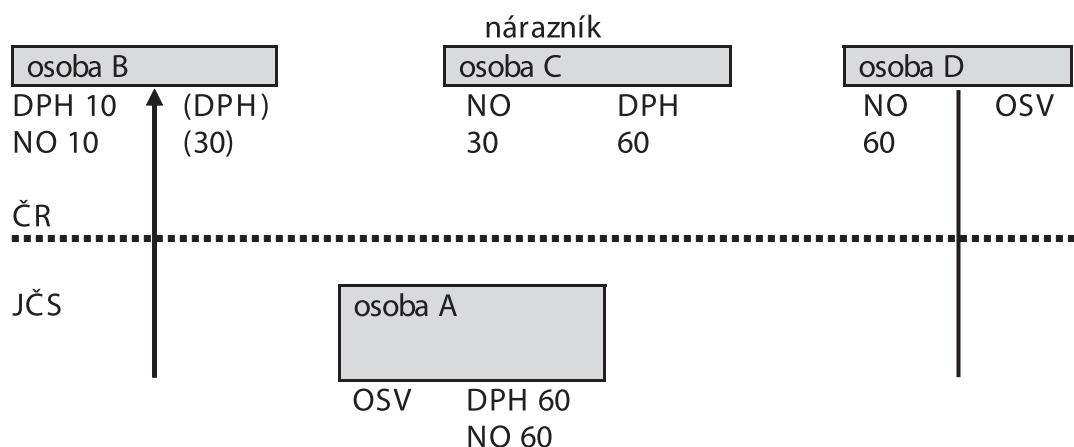
¹ Commission staff working paper On Measures to Change the VAT System to fight fraud, COM (2008) 109 final.

² Green Paper on the Future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC (2010) 1455 final.

³ Odhad výše úniků na DPH v jednotlivých členských státech EU byl zpracován např. ve studii institutu CASE, Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States.

⁴ Communication from The Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM (2011) 851 final.

Schéma: Kolotočové podvody v rámci Společenství



Legenda: A, B, C, D ... osoby jsou registrovány 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

Podíváme-li se na kolotoč z pohledu států, potom ČR ztratila 30 jednotek na výnosu daně, aniž by zboží získala. Pro Rakousko skončila transakce s nulovým daňovým dopadem. Pro finanční úřady je obtížné včas odhalit podvodníky, kteří jsou ve schématu reprezentováni osobou B. Často může jít o čtvrtletní plátce, což ještě odsune okamžik, kdy se zjistí, že daná osoba nepodá přiznání, nezaplatí daň a ani nereaguje na výzvy finančního úřadu⁵. Mezitím již osoba C (často měsíční plátce) uplatnila nárok na odpočet daně, kterou osoba B nikdy neodvedla a neodvede. Podle rozhodnutí Soudního dvora EU⁶ nelze upírat nárok na odpočet poctivým obchodníkům, protože jde o základní právo každého plátce daně. Finanční úřady tedy nemohou zamezit úniku oněch 30 jednotek daně ze státního rozpočtu.

2 Jak funguje reverse-charge

Reverse-charge znamená přenos daňové povinnosti na odběratele, daň tedy neodvádí jako v normálním režimu dodavatel, nýbrž jeho zákazník, nebo jinými slovy odběratel. To však jen za předpokladu, že odběratel je plátcem DPH. Zavedením reverse-charge na tuzemská dodání dojde k tomu, že dodavatel (osoba B) neodvádí daň na výstupu z lokálního dodání zboží. Odběratel (osoba C) z tohoto dodání uplatní daň na výstupu a zároveň ji nárokuje na vstupu, jinými slovy platba daně i nárok na odpočet z tohoto tuzemského dodání zboží se u osoby C kumulují.

Režim DPH u dalšího plnění (mezi osobou C a osobou D) potom závisí na statusu osoby D. Pokud bude osoba D plátcem, postupovala by osoba C stejně jako osoba B, tj. vystavila by fakturu bez DPH. Kdyby osoba D nebyla plátcem DPH, osoba C by vystavila fakturu s DPH a DPH by odvedla do státního rozpočtu. Vraťme se ale k prvnímu plnění mezi osobou B a osobou C, kde v kolotočovém podvodu došlo k daňovému úniku. Po zavedení přenosu daňové povinnosti na odběratele, osoba B neuplatní žádnou daň na výstupu, tzn. vystaví fakturu bez DPH. Osoba C bude platit cenu bez daně. Nedojde tedy k situaci, kdy osoba C zaplatí dodavateli v ceně zboží i odpovídající DPH, kterou nárokuje prostřednictvím svého daňového přiznání, přičemž osoba B tuto daň neodvede do státního rozpočtu. Tento typ podvodu by po zavedení všeobecného přenosu daňové povinnosti na odběratele přestal být funkční. Daň odvádí v režimu reverse-charge až poslední člen distribučního řetězce, který dodá služby nebo zboží neplátcí.

V současnosti se kolotočovým podvodům snaží daňové správy čelit zaváděním přenosu daňové povinnosti na odběratele (reverse-charge) pro tuzemská plnění⁷ alespoň u komodit náchylných k daňovým podvodům. Problémem je, že podvodníci jsou přizpůsobiví a při zavedení reverse-charge na jedno zboží přejdou k jinému. Navíc je přenos daňové povinnosti umožněn Směrnicí jen u některých komodit. I když byl nedávno jejich seznam rozšířen

⁵ Tento časový nesoulad se snaží česká daňová správa řešit tím, že noví plátcí DPH musí mít od 1. 1. 2013 vždy měsíční zdaňovací období.

⁶ Např. C-354/03 Optigen, 355/03 Fulgrum a 484/03 Bond House Systems. C-439/04 Axel Kittel. C-384/04 Federation of Technological Industries.

⁷ § 92a a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

⁸ Directive 2013/42/EU of 22 July 2013 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards a Quick Reaction Mechanism against VAT fraud and Directive 2013/43/EU amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud.

a navíc byl zaveden tzv. mechanismus rychlé reakce⁸, stále není tento „selektivní“ reverse-charge ideálním způsobem boje proti těmto daňovým podvodům. Spíš jde o přechodné řešení.

3 Výhody všeobecného reverse-charge

Jak bylo zmíněno v úvodu, všeobecný reverse-charge byl v EU již zvažován v minulosti a byly poměrně podrobně zkoumány jeho výhody i nevýhody. Výhodou by samozřejmě byla již vysvětlená eliminace kolotočových podvodů. Bylo by znemožněno zneužívání systému nároku na odpočet, které je v kolotočových podvodech relativně snadné. Jejich specifikem totiž je, že umožňují stát připravit o velké částky při zapojení omezeného počtu účastníků, kteří vědí o chystaném podvodu. Naopak přesunem povinnosti odvádět daň až na poslední článek řetězce by tato možnost odpadla. Pokud by subjekt odvádějící daň na výstupu chtěl po vyinkasování DPH „zmizet“, nestačí mu realizovat jednu velkou transakci, ale musí zboží prodat mnoha malým spotřebitelům, což mu ztěžuje situaci.

Správci daně by mohli své kontroly zaměřit především na maloobchod a soustředěním svých zdrojů dosáhnout lepší kontroly, a tím i omezení daňových úniků vznikajících na této úrovni zatajením tržeb prostřednictvím prodeje bez daňového dokladu. Je pravděpodobné, že velké maloobchodní řetězce nebudou zatajovat své tržby. Proto by mohla být kontrolní činnost zaměřena zejména na menší obchodníky prodávající zboží a poskytující služby konečným spotřebitelům. Přesun odvodu daně až na poslední článek distribučního řetězce by měl být zohledněn také při rozhodování o tom, jak vysoký má být limit pro registraci k DPH.

4 Nevýhody všeobecného reverse-charge

Nevýhodou a hlavní překážkou při dosavadních jednáních o možném zavedení všeobecného reverse-charge je to, že systém odvodu daně by se úplně změnil a ztratil by se základní znak systému DPH, tedy zdaňování přidané hodnoty na každém článku řetězce a tzv. dělené platby. Mezi plátcí by nebyla daň reálně placena a následně odváděna do státního rozpočtu. V daňových příznacích by nadále figurovala daň na vstupu z přijatých plnění jako dosud. Na výstupu by byla deklarována daň nikoliv z poskytnutých plnění jako při normálním režimu DPH, ale z přijatých plnění v režimu přenosu daňové povinnosti. Výsledkem by byla u většiny plátců DPH, kteří jsou uprostřed

distribučního řetězce a mají plný nárok na odpočet, nulová vlastní daň. Příjmem státního rozpočtu by tedy byla daň odváděná zejména posledním článkem řetězce.

Dělené platby teoreticky zajišťují vzájemnou kontrolu jednotlivých plátců DPH navzájem, což je považováno za jednu z hlavních předností systému DPH oproti např. dani z obrátu. Pro odběratele je daň zaplacená dodavateli nárokem na odpočet. Je tedy v jeho zájmu, aby mu byl vystaven daňový doklad, který je zase důkazním prostředkem pro správce daně, že konkrétní dodavatel měl odvést daň na výstupu. Druhou výhodou dělených plateb je rozdělení výběru celkové daně, která je uvalena na určité zboží nebo službu, mezi jednotlivé články distribučního řetězce. Jinými slovy, každý článek odvádí daň jen ze své přidané hodnoty⁹, což přináší do státního rozpočtu příjmy sice jen na přechodnou dobu, než jsou vráceny odběratelům ve formě nároku na odpočet, nicméně to zlepšuje jeho cash-flow.

Naopak v režimu reverse-charge je celá daň odváděna až posledním článkem řetězce, což oddaluje okamžik, kdy peníze skončí v rukou státu, a navíc, jak již bylo řečeno, maloobchod a poskytovatelé služeb mohou být více náchylní k daňovým podvodům ve formě např. krácení tržeb¹⁰. Pro samotné plátce znamená přenos daňové povinnosti na odběratele také změnu v jejich cash-flow, ta ale může být pro některé výhodná a pro jiné nevýhodná v závislosti na jejich platebních podmínkách dohodnutých s dodavateli a odběrateli.

Kromě toho je diskutována i zvýšená administrativní náročnost reverse-charge, jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně. Ta spočívá v nutnosti vyplňování podrobných souhrnných hlášení s celkovými částkami dodávek uskutečněných a přijatých mezi plátcí v dělení na odběratele a dodavatele podle jejich DIČ. Jedině takové podrobné přehledy umožňují křížovou kontrolu správců daně a odhalení případných odběratelů, kteří by se pokusili nakoupit zboží a služby bez DPH na falešné DIČ. Ovšem v době elektronizace všech procesů, jak u daňových subjektů, tak u správců daně, by nemusela být tato evidence, její poskytnutí správci daně a následné vyhodnocení tak velkým problémem. Určitě by ale plátcům přibyla povinnost sledovat své odběratele podle toho, zda jsou či nejsou plátcí. V normálním režimu DPH hraje při uplatnění daně roli především povaha zboží nebo služby, při přenosu daňové povinnosti by zásadní roli hrál statut odběratele. Povinnost sledovat plátcovství svých odběratelů už ale existuje i nyní, přinejmenším u některých komodit, kde se již přenos daňové povinnosti uplatňuje. Zatím se netýká tak širokého okruhu plátců, ale okruh zboží, které bude podléhat reverse-charge, má být od roku 2015 dále rozšířen.

⁹ Protože jeho vlastní daň je vypočtena jako celková daň na výstupu mínus nárok na odpočet.

¹⁰ Např. autorka kanadské studie uvádí, že 15 % tržeb v maloobchodě a 25 % tržeb ve stavebnictví je nezdaněno viz GERVAIS, G. *The size of the underground economy: a Statistics Canada*. National Accounts and Environment Division, Statistics Canada, 1994.

Zásadnějším problémem pro plátce by při zavedení všeobecného reverse-charge zřejmě byla nutnost orientovat se v režimu DPH (zejména výše sazeb) u všech svých přijatých plnění, protože by u nich musel uplatňovat daň na výstupu v režimu přenosu daňové povinnosti. V normálním režimu musí každý plátce dobře vědět, jak uplatnit daň pouze u své ekonomické činnosti.

Při diskusi v EU byl dále kladen důraz na soulad všeobecného reverse-charge s jednotným vnitřním trhem. Zde se komise EU vyjádřila tak, že samotný přenos daňové povinnosti na odběratele s ním není v rozporu, protože neuhoduje na subjekty obchodující v rámci EU více povinností, než mají při domácích transakcích, a nijak tedy obchod s jinými členskými státy nekomplikuje. Musel by být ovšem aplikován povinně všemi státy, pokud by byl tento systém dobrovolný, výrazně by to narušilo harmonizaci DPH v rámci EU. Existovaly by totiž de-facto dva rozdílné systémy výběru DPH. Dále byl zamítnut navrhovaný limit pro uplatnění přenosu daňové povinnosti pouze na dodávky nad 5.000 EUR. Tento limit by opět výrazně zvýšil administrativní náročnost kvůli nutnosti sledovat nejen status odběratele, ale i výši dodávek.

5 Alternativy k režimu reverse-charge

Existují tedy jak výhody, tak nevýhody všeobecného přenosu daňové povinnosti. Je jasné, že tento systém by úplně změnil dosavadní tvář DPH. Byla by to tedy poměrně revoluční změna, a proto by před jeho zavedením bylo jistě prospěšné zamyslet se také nad jinými možnostmi boje proti kolotočovým podvodům.

A zde se dostáváme ke zdaňování obchodu se zbožím a službami mezi členskými státy. V dalším textu bude věnována pozornost jen dodávkám zboží, protože u služeb se uplatňují poněkud jiná pravidla a kolotočové podvody jsou většinou, snad kromě emisních povolenek, prováděny při obchodech se zbožím¹¹.

Tyto podvody, jak bylo vysvětleno v úvodu tohoto článku, spočívají ve využití kumulace daňové povinnosti a nároku na odpočet u jednoho subjektu, pořizovatele zboží z jiného členského státu. Kumulace nastala se zavedením tzv. přechodného režimu zdaňování intrakomunitárních dodávek v roce 1993. Tento „přechodný“ režim je v platnosti již více než 20 let a sleduje princip zdanění zboží v zemi spotřeby. Proto je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od DPH¹² a pořízení zboží z jiného členského státu je naopak zdaněno ve většině případů ve státě, kde přeprava tohoto zboží končí. Daň z pořízení tohoto zboží

platí odběratel neboli pořizovatel zboží. Když se zamyslíme nad principem kolotočového podvodu, je jasné, že pořizovatel zboží, osoba B ve schématu, by nemohla okrást stát, pokud by zaplatila daň z pořízení zboží nikoliv samovyměřením, ale normálně v ceně zboží svému dodavateli, jako při tuzemském nákupu. Pokud by tedy dodání zboží do jiného členského státu nebylo osvobozeno, ale zdaněno dodavatelem, osoba B by nepodáním daňového příznání ztratila možnost nárokovat daň zaplacenou svému dodavateli, osobě A.

Zdanění dodávek do jiných členských států by znamenalo návrat k tzv. principu zdanění v zemi původu. Tento princip byl uplatňován před zavedením jednotného vnitřního trhu EU v roce 1993 s tím, že vývozy mimo EU byly osvobozeny. Původním záměrem bylo zase se k němu vrátit tak, aby dodávky uvnitř EU byly zdaňovány stejně jako dodávky v rámci jednoho státu, proto byl současný systém nazván „přechodným“. Důvodem, proč je nakonec stále využíván, je neschopnost členských států domluvit se na systému vypořádání DPH zaplacené ve státě původu zboží, která by však měla skončit ve státním rozpočtu země, kde bylo dané zboží spotřebováno. Odpovědnost za výběr daně by musela být přenechána jinému členskému státu a to zatím není průchodné. Další překážkou jsou různé sazby DPH v jednotlivých členských státech, které by mohly být příčinou daňové konkurence. Už v roce 1996 byl zvažován tzv. systém VIVAT¹³, který navrhoval jednotnou 15% sazbu daně na dodávky zboží mezi členskými státy a dodání pořízení zboží v každém státě rozdílem mezi touto základní sazbou a sazbou aplikovanou na danou komoditu v dané zemi. Předpokládalo se, že 15% daň stát původu zboží převede státu spotřeby, který pak vrátí tuto daň formou nároku na odpočet pořizovateli zboží. Převod vybrané DPH mezi státy již funguje při využití zvláštního režimu pro elektronické služby osobami ze třetích zemí a bude ještě více rozšířen od roku 2015 po zavedení tzv. Mini one stop shopu pro odvádění DPH osobami povinnými k dani usazenými v EU z elektronických a telekomunikačních služeb a dále rozhlasového a televizního vysílání, které budou poskytovány osobám nepovinným k dani v rámci EU¹⁴.

V současné době je ustanovena Evropskou komisí tzv. Skupina pro budoucnost DPH navazující na práci tzv. expertní skupiny DPH. Tyto skupiny analyzují dopady různých zvažovaných režimů pro pohyb zboží v rámci EU. Expertní skupina ve svém vyjádření k definitivnímu režimu DPH zdůrazňuje, že je třeba zavést efektivní a konkurenceschopný systém zdaňování přeshraničních dodávek v rámci EU do konce roku 2019¹⁵. Co je tedy v současné době ve hře?

¹¹ Nicméně závěry by se daly analogicky použít samozřejmě i u služeb.

¹² Za vymezených podmínek.

¹³ Systém nazvaný VIVAT (Viable Integrated VAT) byl navržen Michaelem Keenem a Stephenem Smithem v časopise Economic Policy.

¹⁴ Podrobná pravidla jeho fungování jsou uvedena v dokumentu Evropské komise Guide to the VAT mini one stop shop.

¹⁵ Opinion of the Vat Expert Group on the Definitive VAT Regime.

Zkoumá se možnost zdokonalení současného režimu s ujednocením pravidel např. pro konsignační sklady. Dále je zvažována aplikace pravidel místa plnění pro služby i na dodávky zboží, tím by zdanění zboží nesledovalo jeho skutečný pohyb jako dosud, ale zboží by bylo zdaněno v zemi, kde je usazen zákazník. To by zřejmě zjednodušilo situaci v řetězových obchodech, kde se transakce účastní více subjektů, ale zboží je přepravováno přímo zákazníkovi. V obou těchto variantách zdaňuje pořízení zboží odběratel, takže stále je zde kumulována daň na výstupu a nárok na odpočet.

Zajímavé pro boj s daňovými úniky jsou další dvě diskutované možnosti. Jde o zdanění zboží v zemi odběratele podobně jako při poskytování služeb nebo zdanění zboží v zemi, kde končí přeprava, jako je tomu u dodávek zboží nyní. Daň by ovšem v obou variantách odváděl dodavatel, přičemž by se nemusel registrovat v dané zemi, aby nedošlo k nepřipustné diskriminaci obchodu s jinými členskými státy, což by bylo v rozporu s konceptem jednotného vnitřního trhu EU. V těchto případech by tedy dodavatel využil rozšířeného One stop shopu.

Zřejmě by, podobně jako u Mini one stop shopu, daň z dodaného zboží deklaroval v příznání ve svém státě. Uvedl by, že jde o dodání do jiné evropské země, aplikoval by daň platnou v dané zemi a tuto daň odvedl svému finančnímu úřadu, případně finančnímu úřadu příslušnému pro intrakomunitární plnění. Odpovědný finanční úřad by potom převedl takto odvedenou daň příslušným členským státům, které by ji mohly vrátit odběratelům (pořizovatelům zboží) v rámci jejich nároku na odpočet.

6 Závěr

Poslední dvě zmiňované alternativy se trochu podobají již dříve zvažovanému systému VIVAT. Obě tyto varianty zachovávají dělené platby i pro intrakomunitární dodávky, což je zcela zásadní pro eliminaci kolotočových podvodů. Vzhledem k tomu, že podle údajů Evropské komise¹⁶ se intrakomunitárního obchodu se zbožím účastní jen 9 % plátců v EU, mohly by být změny v aplikaci DPH na tyto dodávky lepším řešením než změna celého již zavedeného systému. Takové řešení by odráželo jeden ze základních principů evropského práva, tzv. princip proporcionality. To znamená, že by zavádělo jen úpravy a omezení odpovídající pouze rozsahu jevu, který se snaží řešit.

Naopak všeobecný reverse charge by zásadně ovlivnil dosud platný systém DPH a de facto by změnil jeho podstatu spočívající v dělených platbách a zdaňování pouze přidané hodnoty na každém stupni distribučního řetězce. Přinesl by řadu administrativních povinností zejména povinným plátcům DPH. Pokud by měl být skutečně zaveden, je otázkou, zda by místo něj nebylo lepší vrátit se zpět k dani z obrátu. V obou případech by musel dodavatel sledovat status svého odběratele a pouze oprávněnému subjektu by mohl prodat zboží či službu bez daně. Při zavedení všeobecného přenosu daňové povinnosti však musí navíc každý plátec zkoumat daňový režim všech přijatých zdanitelných plnění, aby z nich správně odvedl daň na výstupu, což je další významná administrativní zátěž.

¹⁶ Commission staff working paper On Measures to Change the VAT System to fight fraud, COM (2008) 109 final.



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 30. 6. 2014 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2014

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.

Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Nážorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového příznání k dani z příjmů.

Cena publikace je 440 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](#). V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Pro rok 2014 garantujeme cenu 440 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatel z darma.

Několik poznámek k možnosti správce daně neuznat nárok na odpočet DPH v případě daňového úniku aneb Jak to ten Soudní dvůr vlastně myslel?

Mgr. Ing. Petr Toman
daňový poradce č. 3466, KPMG Česká
republika

Mgr. Eva Doložilková, LL.M.
KPMG Legal, advokátní kancelář



V posledních několika letech se i v rámci České republiky setkáváme s případy neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu zasažení příslušné transakce daňovým únikem. Pro tyto případy se již vžilo označení z angličtiny „missing trader“ či „kolotočový podvod – carousel fraud“, i když se mnohdy o skutečný kolotoč nejedná.

1 Úvod

Zcela obecně lze říci, že problematika úniků v oblasti DPH se skutkově týká především případů, kdy přinejmenším jeden z plátců daně z přidané hodnoty v řetězové transakci svému správci daně nepřizná anebo neodvede daň na výstupu, která mu byla uhrazena odběratelem. Do řetězce transakcí se zbožím (případně i službou), jež bylo nebo je takto dotčeno podvodem, přitom zpravidla bývají zapojeny další subjekty, kterým je existence podvodu známa a které často vznikly pouze za účelem účasti na podvodu a krytí subjektu, jenž daň neodvedl. Zároveň však nelze vyloučit, že zejména u likvidních komodit může být zboží prodáno i subjektům, pro které je obchod s daným zbožím běžnou činností a které tak s podvodem nemají nic společného, ani o jeho existenci nemají žádné povědomí.

K boji proti těmto podvodům a jejich negativním fiskálním dopadům má státní správa jednak nástroje v úrovni systémové a jednak v úrovni praktického přístupu ke správě daňových povinností. Ony systémové nástroje zahrnují např. zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u vybraných druhů zboží¹ a případně též ručení příjemce zdanitelného plnění² včetně institutu nespolehlivého plátce³. V praktické rovině je pak třeba zdůraznit zejména potřebu efektivního využívání institutů, které má daňová správa zcela přirozeně k dispozici, a to počínaje náležitou kontrolou subjektů při registraci k DPH, prováděním systematických a důsledných kontrol subjektů dle jimi vykazovaných daňových povinností (odpočtů), spoluprací s dalšími státními orgány (nejen policií, ale i regulačními orgány) a v neposlední řadě efektivním sdílením informací v rámci ČR a EU. Konečně nelze podceňovat ani význam více či méně formální komunikace daňové správy s daňovými subjekty, které se potenciálně mohou stát nevinnou součástí obchodování se zbožím zasaženým podvodem, a zveřejňování relevantních informací. Výraznou roli hrají i preventivní opatření, kdy informovanost daňových subjektů o existenci takových podvodů a oblastech, kterých se týkají, může výrazným způsobem ovlivnit chování těch subjektů, které se na podvodu nepodílejí, ale mohou být do transakce jako odběratel podvodným subjektem zataženi. Právě taková informovanost daňových

¹ Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), č. 47/2011 Sb. s účinností od 1. 4. 2011.

² § 109 zákona o DPH ve znění novely č. 47/2011 Sb.

³ § 106a zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2013.

subjektů jim pak ve smyslu judikatury Soudního dvora EU může přinášet některé dodatečné povinnosti i ve smyslu případného zvýšeného prověřování svých obchodních partnerů či vybraných transakcí.

Vzhledem k tomu, že subjekt, který se podvodu na DPH bezprostředně dopustil, tzn. neodvedl daň svému správci daně, se stává nekontaktním a pochopitelně nesolventním, je přirozenou tendencí daňové správy zaměřovat se na ty daňové subjekty, které jsou pro své správce daně dosažitelné a zpravidla disponují likviditou, z níž je možné daň chybějící ve státním rozpočtu uhradit. Tento trend v činnosti daňové správy je patrný i z jiných členských států EU a projevuje se v současné době mimo jiné také četností rozsudků Soudního dvora EU (dále jen „Soudní dvůr“) týkajících se problematiky podvodů v oblasti DPH.

Podstatou těchto případů je odnětí nároku na odpočet daně zaplacené daňovým subjektem-odběratelem jeho dodavatelé na vstupu. Správce daně přitom odnětí nároku na odpočet zpravidla odůvodňuje tím, že daňový subjekt buď vůbec neprokázal přijetí zdanitelného plnění, nebo neprokázal jeho přijetí od subjektu uvedeného na daňovém dokladu, či případně nepřijal opatření, aby se ujistil, že plnění, které přijal, nebylo podvodem zasaženo.

Důkazní rovina se v těchto případech odvíjí primárně od konkrétních skutkových okolností daných případů. Je tedy především třeba posoudit, zda na základě uvedených důvodů je umožněn nárok daňového subjektu na odpočet daně, a to s ohledem na interpretaci legislativy EU, jíž je systém daně z přidané hodnoty v rámci EU harmonizován⁴. Dále se tedy budeme v článku zabývat vývojem judikatury Soudního dvora v oblasti podvodů na dani z přidané hodnoty a možnými závěry pro praxi v České republice.

2 První vlna judikatury Soudního dvora EU

Prvním rozhodnutím Soudního dvora v dané oblasti byl rozsudek vydaný v lednu 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03⁵, v rámci nichž tento soud odpovídal na předběžné otázky postupně položené britským soudem High Court of Justice⁶ týkající se tří daňových

subjektů, a to společností Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd. (dále v textu bude toto rozhodnutí označováno již vcelku vžitým názvem „Optigen“). Z rozsudku vyplynulo, že všechny tři subjekty se v rámci své činnosti zabývaly nákupem mikroprocesorů od dodavatelů usazených ve Velké Británii a v jejich prodeji zákazníkům usazeným v jiných členských státech. Tyto subjekty tak prováděly dodání do jiných členských států osvobozená od daně na výstupu s nárokem na odpočet daně na vstupu. Nicméně britská daňová správa žádosti jmenovaných společností o vrácení odpočtu zamítla s tím, že zboží, které tyto společnosti nakoupily, bylo předtím přeprodáváno v rámci řetězce subjektů, z nichž jeden neodvedl daň a stal se nekontaktním. Podle britské daňové správy byly následné prodeje zboží zbaaveny hospodářské podstaty, nebyly tedy ekonomickou činností a nespádaly do působnosti DPH; tyto společnosti proto neměly nárok na vrácení částek, které svým dodavatelům uhradily jako DPH.⁷ Ze skutkových závěrů předložených Soudnímu dvoru přitom vyplývalo, že těmto společnostem nebylo známo zapojení subjektu, který neodvedl DPH a stal se nekontaktním.⁸

Soudní dvůr nicméně výklad provedený britskou daňovou správou nepřevzal a na předložené předběžné otázky odpověděl tak, že každé plnění je potřeba posuzovat zvlášť, a tudíž povahu plnění v řetězci dodávek neovlivňují předchozí nebo následné události.⁹ Taková plnění, která nejsou sama zasažena podvodem s DPH, pak je potřeba považovat za dodání zboží, resp. za uskutečňování ekonomické činnosti pro účely DPH.¹⁰ Za takových okolností nemůže být nárok na odpočet daně uhrazené na vstupu dotčen.¹¹ To vše platí za předpokladu, že osoba nárokující odpočet DPH nevěděla nebo nemohla vědět, že v řetězci dodávek, v němž uskutečnila plnění, je jiné plnění, které předchází nebo následuje, zasaženo podvodem s DPH.¹²

Za půl roku později pak Soudní dvůr rozsudkem C-439/04 ve věci předběžné otázky položené belgickým kasačním soudem *Cour de Cassation* ohledně případů dvou daňových subjektů, a to pana Axela Kittela, konkurzního správce společnosti Ang Computime Belgium, a společnosti Recolta Recycling SPRL (dále v textu bude toto rozhodnutí označováno již vcelku vžitým názvem „Kittel“)¹³. Společnost Ang Computime Belgium rovněž obchodovala

⁴ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a jí předcházející směrnice Rady 77/388/EHS (tzv. šestá směrnice).

⁵ Rozsudek ze dne 12. 1. 2006, Sb. rozh. s. I-483, dostupný také na www.curia.eu.

⁶ Celým názvem High Court of Justice of England and Wales.

⁷ Odstavce 14 a 18 rozsudku Optigen.

⁸ Odstavce 12 a 16 rozsudku Optigen.

⁹ Odstavec 47 rozsudku Optigen.

¹⁰ Odstavce 51 a 55 rozsudku Optigen.

¹¹ Odstavec 52 rozsudku Optigen.

¹² Odstavce 51, 52 a 55 rozsudku Optigen.

¹³ Rozsudek ze dne 6. 6. 2006, Sb. rozh. s. I-6161, dostupný také na www.curia.eu.

s počítačovými součástkami, nicméně podle belgické daňové správy se vědomě účastnila kolotočového podvodu, a proto jí nebyl uznán nárok na odpočet.¹⁴ Společnost Recolta Recycling SPRL se účastnila obchodu s luxusními vozidly, avšak nic nenasvědčovalo tomu, že tato společnost nebo její vedení věděly nebo si uvědomovaly, že je zatažena do rozsáhlého mechanismu podvodu organizovaného jinými subjekty.¹⁵ Belgický soud se Soudního dvora dotázal, zda při posuzování nároku na odpočet DPH za daných okolností je relevantní skutečnost, že podle belgického soukromého práva je s ohledem na existenci podvodu v řetězci dodávek na smluvní vztahy uvedených subjektů nahlíženo jako na absolutně neplatné, a to jednak za situace, kdy osoba nárokující odpočet nevěděla ani nemohla vědět o tom, že plnění bylo součástí podvodu, a v situaci, kdy osoba o podvodu věděla nebo měla vědět.¹⁶

Soudní dvůr ve své odpovědi navázal na své rozhodnutí ve věci Optigen. Přitom vyšel z toho, že pojmy jako „hospodářská činnost“, „dodání zboží“ a „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“, jež definují zdanitelné plnění, mají objektivní povahu, to znamená, že se uplatní bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění, resp. úmysl jiných osob.¹⁷ Z uvedeného vyplývá, že absolutní neplatnost smlouvy dle národního práva jako taková nemá na nárok na odpočet vliv; podstatné je v tomto ohledu splnění uvedených objektivních kategorií.

Jestliže z rozsudku Optigen vyplynul závěr, že pod pojem ekonomické činnosti a tedy ani pod systém DPH nespadájí taková plnění, která jsou podvodem přímo zasažena, pak v rozsudku ve věci Kittel Soudní dvůr rozšířil tento závěr i na osoby, které o podvodu věděly nebo měly vědět, což byl případ společnosti Ang Computime Belgium.¹⁸ To znamená, že nárok na odpočet daně nelze přiznat osobám, které se podvodu dopustily nebo které o spojení jimi uskutečňovaného plnění s podvodem věděly nebo měly vědět.¹⁹

Soudní dvůr v obou případech neopomněl zdůraznit, že nárok na odpočet DPH je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být omezen.²⁰ Uvedené východisko se bohužel dnes již může do jisté míry jevit jako otřepaná fráze. Je však třeba si uvědomit, že právě tímto často opakovaným citátem Soudní dvůr formuloval základní interpretační zásadu, pokud jde o posuzování oprávněnosti nároku na odpočet. Soudní dvůr tímto vlastně připomíná, že nárok na

odpočet nelze pojímat jako nějakou zvláštní výhodu či privilegium (některých) daňových subjektů. Právě naopak, nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu je součástí systému DPH stejně tak jako povinnost daňových subjektů odvést daň vyfakturovanou na výstupu. Z této perspektivy se „podvodu“ (v obecném smyslu) primárně dopouští subjekt, který neodvedl státu daň, jež mu byla uhrazena jeho odběratelem spolu s úhradou ceny plnění, nikoli subjekt, který daň již jednou svému dodavateli uhradil a nyní pouze nárokuje její vrácení.

Závěry této „první vlny“ judikatury Soudního dvora lze tedy shrnout tak, že rozhodující skutečností pro určení, zda daňovému subjektu náleží nárok na odpočet či nikoli, je to, zda se sám tento subjekt dopustil podvodu s DPH nebo zda věděl nebo měl vědět o tom, že se jiný subjekt takového podvodu dopustil ve vztahu k předmětu jím uskutečněného zdanitelného plnění, neboť v těchto případech nejsou plnění uskutečněná v rámci ekonomické činnosti.

Soudní dvůr nicméně nijak nespécifikoval, jak konkrétně lze stanovit, že daňový subjekt „měl vědět“ o podvodu s DPH, jehož se dopustil jiný subjekt. Úvahu Soudního dvora uvedenou v rozsudku Kittel, že „*subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu*“²¹ – nelze s otázkou, zda osoba povinná k dani „měla vědět“, spojovat. Z rozsudku samotného totiž nelze vysledovat, že se mělo jednat o návod na to, jak posuzovat otázku, zda osoba povinná k dani měla o podvodu vědět, resp. že by tímto Soudní dvůr přenášel na osoby povinné k dani odpovědnost za kontrolu toho, zda se jiné osoby povinné k dani dopouštějí podvodů na DPH, pod sankcí ztráty nároku na odpočet.

Navíc je třeba poukázat na to, že prostřednictvím citované věty Soudní dvůr v rozsudku Kittel referoval k rozsudku ve věci C-384/04. V tomto případě však byl předmětem posuzování Soudního dvora soulad právní úpravy solidární odpovědnosti osob povinných k dani za její odvod v případech, kdy taková osoba věděla nebo měla důvody domnívat se, že za jakékoli předchozí nebo následné dodání vymezených druhů zboží²² zůstane daň nezaplacena.

¹⁴ Odstavec 10 rozsudku Kittel.

¹⁵ V rozsudku se mimo jiné uvádí, že trestní řízení proti jednatelem společnosti Recolta Recycling SPRL bylo zastaveno (odstavec 17 rozsudku Kittel).

¹⁶ Nejedná se o doslovné znění otázek předložených belgickým soudem, nicméně Soudní dvůr takto položené předběžné otázky interpretoval (odstavec 27 a 28 rozsudku Kittel).

¹⁷ Odstavce 43 a 44 rozsudku Optigen, odstavce 39 až 44 rozsudku Kittel.

¹⁸ Odstavec 56 rozsudku Kittel.

¹⁹ Odstavec 55 rozsudku Kittel.

²⁰ Odstavec 53 a 54 rozsudku Optigen, odstavce 47 až 49 rozsudku Kittel.

²¹ Odstavec 51 rozsudku Kittel.

²² Konkrétně šlo o telefony a počítače k jejich součástky příslušenství, tedy segment, který byl v dané době ve Velké Británii podvody s DPH zřejmě nejvíce zasažen.

Oborová zájmová asociace Federation of Technological Industries napadla soulad této právní úpravy s právem EU před Britskými soudy.²³ Daný případ se tedy netýkal uplatnění nároku na odpočet, ale Soudní dvůr se v něm zabýval existencí právního podkladu v právu EU k přijetí takové národní právní úpravy a posouzením, zda taková právní úprava vyhovuje základním právním zásadám práva EU, a to zejména zásadě proporcionality a právní jistoty.

Situace, kdy měla mít osoba povinná k dani důvod domnívat se, že daň za jakékoli předchozí nebo následné dodání vymezených druhů zboží zůstane nezaplacena, byly konkrétně vymezeny zákonem. Jednalo se konkrétně o poměrování ceny odebíraného zboží s cenou jiných dodávek daného zboží. Adresátům této právní normy tedy dal zákonodárce jednoznačně najevo, v jakém směru mají osoby povinné k dani přijatá plnění posuzovat. Výše citovanou úvahu tedy Soudní dvůr učinil právě v rámci poměrování povinností uložených právní úpravou pod hrozbou vzniku solidární odpovědnosti se zásadou přiměřenosti a právní jistoty. Lze tedy konstatovat, že se v podstatě jedná o vyjádření zásady proporcionality a právní jistoty, podle nichž tedy nelze nárok na odpočet zpochybnit v případě, že osoba povinná k dani splnila jasně a přiměřeně (rozumně) stanovené a aplikované podmínky.

3 Jak s judikaturou Soudního dvora naložili jinde v Evropě

Vzhledem k tomu, že první předběžná otázka vzešla od soudů ve Velké Británii, pak není ani nikterak překvapující, že je zde také judikatura Soudního dvora bedlivě sledována a hojně aplikována. V tomto směru bylo pak s napětím očekáváno zejména v pořadí první rozhodnutí jedné z vrcholných soudních instancí *Court of Appeal*²⁴ (dále bude používán překlad „Odvolací soud“) ve věci podvodů na DPH po vydání shora analyzované judikatury Soudního dvora. Jednalo se o rozhodnutí ze dne 12. 5. 2010, v rámci něhož Odvolací soud spojil projednání tří případů daňových subjektů, jimž byl britskou daňovou správou odepřen nárok na odpočet s odvoláním na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Kittel*.²⁵

Odvolací soud se zaměřil především na dva z těchto případů, u nichž nebylo v řízeních před daňovou správou prokázáno, že by osoby nárokové odpočet daně o existenci

podvodu na DPH v řetězci dodávek jimi obchodovaného zboží věděly. Z judikatury Soudního dvora je totiž podle Odvolacího soudu zcela zřejmé, že pokud se prokáže, že osoba povinná k dani o zasažení podvodem věděla, pak jí nárok na odpočet daně na vstupu nepřísluší.²⁶

Odvolací soud se pak soustředil na interpretaci rozsudku *Kittel*, a to ve dvou směrech: jednak co znamená, že osoba povinná k dani „měla vědět“, a jednak jakou „míru povědomí“ o existenci podvodu je třeba stanovit u těch, kteří věděli nebo měli vědět.

Důvodem byl rozdílný způsob, jakým nižší soudní instance, tzv. tribunály²⁷, v těchto případech vymezily právě potřebnou míru povědomí o existenci podvodu u jednotlivých účastníků řízení. V případě společnosti *Blue Sphere Global Limited* (dále jen „BSG“) totiž tribunál považoval za dostatečné k odnětí nároku na odpočet to, že nejpravděpodobnějším vysvětlením určitých neobvyklých aspektů transakce mohla být nějaká spojitost s podvodem na DPH. Zároveň bylo také společnosti BSG vytýkáno, že si transakce, do nichž vstupovala, dostatečně neprověřila, a neochránila se tak před zatažením do transakcí spojených s podvodem.²⁸ Pro úplnost lze poznamenat, že společnost BSG byla zřejmě bez svého vědomí využita či lépe řečeno zneužita v dodavatelském řetězci proto, aby nápadně vysoký nárok na odpočet nenárokovala společnost do podvodu zapojená.²⁹ V takovémto typu případů je podle Odvolacího soudu možno obvykle pouze konstatovat, že osoba povinná k dani si může nanejvýš uvědomovat existenci rizika, že transakce, kterých se účastní, jsou spojeny s podvodem spočívajícím v neodvedení DPH.³⁰

V dalším případě pak podle tribunálu měla společnost *Mobilx Limited* (dále jen „Mobilx“) vědět, že je spíše pravděpodobné (v originále „more likely than not“), že transakce, do nichž vstupovala, byly zasaženy podvodem.³¹ Nelze přitom nezmínit, že společnost *Mobilx* byla po dobu více než dvou let pravidelně kontaktována britskou daňovou správou, a to jednak s obecnými informacemi o tom, že oblast obchodování s mobilními telefony a počítačovými součástkami je zasažena podvody na DPH, a jednak s konkrétními informacemi o podvodných řetězcích, jež byly identifikovány mezi dodavateli této společnosti. Správce daně pak neuznal společnosti *Mobilx* nárok na odpočet za následující období (tedy nikoliv

²³ Rozsudek ze dne 11. května 2006, Sb. rozh. s. I-4191, dostupný také na www.curia.eu.

²⁴ Celým názvem také *Court of Appeal of England and Wales*.

²⁵ Rozsudek Odvolacího soudu je dostupný na <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2010/517.html>.

²⁶ Odstavec 7 a 67 rozsudku Odvolacího soudu.

²⁷ Tyto tribunály rozhodují o dovoláních proti rozhodnutím o stanovení daně, ale nejsou součástí struktury britské daňové správy; jedná se o jakési nižší správní soudy s méně formálními pravidly jednání (viz <http://www.justice.gov.uk/about/hmcts/tribunals>).

²⁸ Odstavec 10 rozsudku Odvolacího soudu.

²⁹ Britská daňová správa označuje takovýto případ jako tzv. *contra-trading* (viz odstavec 9 rozsudku Odvolacího soudu).

³⁰ Odstavec 12 rozsudku Odvolacího soudu.

³¹ Odstavec 14 a 15 rozsudku Odvolacího soudu.

zpětně) až v okamžiku, kdy naznal, že společnost Mobilx tyto informace při svých obchodech nijak nerefletovala.³²

Odvolací soud za podstatnou považoval zejména otázku míry povědomí osoby povinné k dani o podvodu potřebné k závěru o tom, že této osobě nárok na odpočet DPH na vstupu nenáleží. S ohledem na zásadu právní jistoty pak dospěl Odvolací soud k závěru, že nestačí, pokud je osobě povinné k dani známo pouze riziko, že by transakce, do níž vstupuje, mohla být zasažena podvodem. Podle odvolacího soudu by osobu povinnou k dani, které je známa pouze možnost spojení transakce s podvodem, nebylo možné považovat za účastníka podvodu ve smyslu rozsudku Kittel. Musí tedy být postaveno na jisto, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že spojení transakce s podvodem (jistě) existuje.³³

Pro případy osob povinných k dani, které nevěděly, ale vědět měly, pak Odvolací soud tento test rozvedl dále tak, že podmínky odnětí nároku na odpočet budou splněny, pokud jediným rozumným vysvětlením okolností provázejících pořízení plnění bylo spojení dané transakce s podvodem.³⁴

Na základě těchto úvah pak Odvolací soud dospěl k závěru, že v případě společnosti BSG nelze nárok na odpočet odejmout, neboť nebylo prokázáno, že skutečně jediným vysvětlením okolností uskutečněných transakcí bylo spojení s podvodem. Dle skutkových okolností mohlo být společnosti BSG známo pouze riziko spojení transakce s podvodem, což je však z hlediska rozsudku Kittel nedostatečné. Odvolací soud dále konstatoval, že tribunál se v podstatě zbytečně zabýval otázkou, zda společnost BSG prováděla dostatečná opatření k prověření toho, že nebude zapojena do transakcí zasažených podvodem³⁵. Tato otázka nebyla dle Odvolacího soudu vůbec stěžejní.³⁶

V případě společnosti Mobilx pak Odvolací soud konstatoval, že tato společnost měla vědět, že transakce, kterých se účastnila, byly spojeny s podvodem na DPH. Tento závěr byl skutkově opřen právě o skutečnost, že během více než dvou let byla tato společnost průběžně informována nejen o zvýšeném riziku podvodů v předmětných transakcích, ale též o tom, u kterých transakcí, jež v průběhu této doby uskutečnila, byly podvody na DPH vystopovány. Protože

na základě těchto informací nedošlo k žádné změně ve způsobu, jakým obchodovala, bylo možné pro následující zdaňovací období uzavřít, že jedinou reálnou možností při daném způsobu obchodování je spojení s podvodem na DPH.³⁷

Odvolací soud se krátce zastavil také u otázky dokazování. K výslovnému dotazu britské daňové správy Odvolací soud uvedl, že pokud správce daně hodlá odejmout nárok na odpočet na základě argumentace, že míra povědomí osoby povinné k dani o existenci podvodu vyčlenila danou transakci z rámce DPH, pak zcela jednoznačně nese správce daně důkazní břemeno ohledně svých tvrzení.³⁸

Ve vztahu k dokazování Odvolací soud dále konstatoval, že zaměření se na otázku přijetí opatření k zabránění zapojení do podvodu zbytečně odvádí pozornost od mnohem podstatnější otázky, zda dotčená osoba povinná k dani měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. V tomto ohledu jsou pak dle Odvolacího soudu podstatné okolnosti dané transakce. Jednotlivé transakce tak lze např. poměřovat v kontextu dalších transakcí uskutečněných danou osobou povinnou k dani. Je tedy např. legitimní přijmout závěr, že pokud bylo u většího počtu předchozích transakcí postaveno na jisto jejich spojení s podvodem, pak bylo možné u dalších transakcí uskutečněných za obdobných okolností očekávat, že jsou rovněž spojeny s podvodem.³⁹ Odvolací soud si v tomto bodě svého odůvodnění vypo-mohl úvahou nižší soudní instance⁴⁰ v případě jiného plátce daně, u kterého však bylo shledáno povědomí o zapojení do podvodu, a to mimo jiné s ohledem na skutečnost, že podobně jako u společnosti Mobilx, byl tento plátce pravidelně navštěvován a informován daňovou správou o dohledaných podvodných transakcích. Teprve po roce a půl takovéto (sou)činnosti ze strany daňové správy byl tomuto plátcí daně odňat nárok na odpočet daně, a to za aktuální zdaňovací období (tedy nikoliv zpětně).⁴¹

Z hlediska osoby povinné k dani tedy úvaha o důkazním významu okolností určité transakce předpokládá, že se této osobě povinné k dani dostanou takové informace, na jejichž základě bude moci u uskutečněných transakcí identifikovat spojení s podvodem. Pouze v takovém případě je pak schopna relevantně poměřovat dřívější transakce oproti transakcím novým.

³² Správce daně byl v kontaktu se společností Mobilx od podzimu roku 2003, kdy společnost Mobilx podala žádost o registraci, do jara roku 2006. Následně pak správce daně neuznal nárok této společnosti na odpočty za zdaňovací období duben až červen 2006. Podrobnosti lze nalézt v rozhodnutí tribunálu, které je dostupné zde: <http://www.bailii.org/uk/cases/UKVAT/2008/V20687.html>.

³³ Odstavce 53 až 56 rozsudku Odvolacího soudu.

³⁴ Odstavce 57 až 60 rozsudku Odvolacího soudu.

³⁵ Odvolací soud používá pojem „due diligence“.

³⁶ Odstavce 69 až 76 rozsudku Odvolacího soudu.

³⁷ Odstavce 77 až 80 rozsudku Odvolacího soudu.

³⁸ Odstavec 81 rozsudku Odvolacího soudu.

³⁹ Odstavce 82 až 84 rozsudku Odvolacího soudu.

⁴⁰ Jednalo o soudní instanci svým postavením v systému justice obdobně českým krajským soudům, konkrétně šlo o High Court of Justice of England and Wales (dále jen „High Court“).

⁴¹ Jedná se o rozhodnutí soudu High Court ve věci plátce daně Red 12 Trading Limited dostupného na <http://www.bailii.org/ew/cases/EWHC/Ch/2009/2563.html>.

Judikatura britských soudů samozřejmě není nijak formálně závazná ve vztahu k rozhodovací praxi českých správců daní nebo českých správních soudů. Není však žádného důvodu interpretovat závěry judikatury Soudního dvora různě v jednotlivých členských státech.⁴² Je zřejmé, že Velká Británie se s podvody na DPH potýká již dlouhou dobu. Rozhodnutí zejména britských soudů lze tedy přirozeně považovat za zajímavý zdroj inspirace pro rozhodování obdobných případů i v jiných členských státech, Českou republiku nevyjímaje. Použití rozhodovací praxe britských soudů jako zdroje inspirace v ostatních členských státech je samozřejmě umožněno tím, že tato rozhodnutí jsou publikována v dnes prakticky univerzálním jazyce a rovněž jejich snadnou dostupností na internetu⁴³.

4 Druhá vlna judikatury Soudního dvora aneb Předběžné otázky z „nových“ členských států EU

Na výše analyzovanou „první vlnu“ judikatury týkající se posuzování nároku na odpočet v případě spojení transakcí s podvodem navázal Soudní dvůr až o celých šest let později rozhodnutím ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft a Péter Dávid (dále bude toto rozhodnutí označováno jako „Mahagében“)⁴⁴, vydaným na základě předběžných otázek položených maďarskými soudy Baranya Megyei Bíróság a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság.

V daném případě maďarská daňová správa odepřela nárok na odpočet společnosti Mahagében Kft ohledně dodávek neopracovaných akátových kmenů s odůvodněním, že dodavatel uvedený na faktuře dokumentárně nedoložil, že měl dostatečné množství předmětného zboží k dispozici, a nedoložil žádným způsobem uskutečnění dopravy tohoto zboží společnosti Mahagében Kft.⁴⁵ Obdobně v případě Péter Dávid maďarská daňová správa nepřiznala nárok na odpočet u přijatých služeb spočívajících v subdodávce stavebních prací. Péter Dávid použil k provedení stavebních prací, k nimž se smluvně zavázal, další subdodavatele, kteří však sami nedisponovali potřebným materiálem a zaměstnanci a k realizaci subdodávky použili další subdodavatele. Ani ti však nedisponovali materiálem a zaměstnanci anebo byli v době provádění kontrol nekontaktní. Objednatel stavebních prací nicméně jejich provedení nepochybně

potvrdil. Daňová správa tak odmítla Péteru Dávidovi přiznat nárok na odpočet s tím, že nebylo možné zjistit, který podnikatelský subjekt stavební práce provedl, a ověřit správnost údajů na faktuře. Péter Dávid pak dle daňové správy rovněž pochybil v tom, že se neujistil o tom, zda měl jeho dodavatel, resp. subdodavatel, prostředky nezbytné k provedení předmětných prací.⁴⁶

Soudní dvůr vyšel z toho, že z podkladů, které mu byly předloženy, nevyplýval skutkový závěr, že by společnost Mahagében Kft předmětné dodávky nepřijala. Rovněž poukázal na to, že v daném případě je k dispozici faktura odpovídající požadavkům směrnice 2006/112.⁴⁷ Ani v případě Pétera Dávida nebylo zpochybněno, že by se práce, které si objednal, neuskutečnily.⁴⁸ Nešlo tedy o případ fiktivních plnění. Pochybnosti maďarské daňové správy vyplývaly tedy spíše z určitých dokumentačních nedostatků u dodavatelů, což vedlo k pochybnostem o tom, kdo fyzicky předmětná plnění (dodávku neopracovaných akátových kmenů, resp. stavební práce) provedl.

Za této situace pak Soudní dvůr konstatoval, že jediným důvodem pro odepření nároku na odpočet je v souladu s judikaturou ve věcech Kittel a Optigen situace, kdy „osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu“.⁴⁹

Z uvedeného vyplývá, že z jiných důvodů není možné nárok na odpočet nepřiznat. Soudní dvůr totiž připomněl, že v opačném případě by byl v podstatě zaveden systém odpovědnosti bez zavinění, což by však překračovalo rámec nezbytné ochrany plateb do veřejného rozpočtu.⁵⁰

Soudní dvůr se v rozsudku Mahagében vyjádřil i k rozložení důkazního břemene v takovýchto případech, ačkoli se obvykle k procesním otázkám řízení před správními orgány a soudy členských států nevyjadřuje. Nicméně s ohledem na to, že „odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje“ Soudní dvůr konstatoval, že, „je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal okolnosti umožňující závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu“ (zvýraznění provedl autor článku – k otázce překladu viz dále).⁵¹

⁴² V této souvislosti lze doplnit, že zájem na jednotném výkladu práva EU ve všech členských státech je vůbec jedním z důvodů existence Soudního dvora a institutu předběžné otázky.

⁴³ Viz <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/>.

⁴⁴ Dostupný na www.curia.eu, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí.

⁴⁵ Odstavce 16 až 19 rozsudku Mahagében.

⁴⁶ Odstavce 24 až 29 rozsudku Mahagében.

⁴⁷ Odstavec 52 rozsudku Mahagében.

⁴⁸ Odstavec 27 rozsudku Mahagében.

⁴⁹ Odstavce 45 až 47 a 52 rozsudku Mahagében.

⁵⁰ Odstavec 48 rozsudku Mahagében.

⁵¹ Odstavec 49 rozsudku Mahagében.

Dále se Soudní dvůr v rozsudku Mahagében zabýval argumentem maďarské daňové správy, podle něhož je uplatnění nároku na odpočet podmíněno tím, že osoba povinná k dani měla prověřovat, zda dodavatel měl k dispozici prostředky k provedení plnění. Soudní dvůr připomněl, že dle judikatury týkající se především případů uskutečnění dodání do jiného členského státu nebo vývozu mimo EU je v souladu s právem EU požadovat, aby „daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu“.⁵²

Soudní dvůr rovněž připomněl, že členské státy mají možnost uložit na základě čl. 273 směrnice 2006/112 osobám povinným k dani další povinnosti; ty však nemohou být aplikovány způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet.⁵³ V tomto ohledu však Soudní dvůr konstatoval, že maďarská legislativa v podstatě neukládá osobám povinným k dani žádné specifické dodatečné povinnosti, resp. stanoví pouze obecně povinnost postupovat s náležitou péčí a zohledňovat okolnosti skutečného plnění.⁵⁴

Nicméně i za platnosti uvedeného požadavku Soudní dvůr uvedl, že „určení opatření, jež lze ... vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu“⁵⁵. Podle Soudního dvora lze požadovat, aby „obezřetný subjekt“ vyžadoval „informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“ pouze za předpokladu, že „existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu“.⁵⁶ Pokud nejsou dány indicie o existenci nesrovnalostí nebo podvodu, pak podle Soudního dvora nemohou daňové orgány vyžadovat, aby osoba povinná k dani „ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“.⁵⁷ Soudní dvůr v této souvislosti připomněl, že provádění kontrol za účelem odhalení nesrovnalostí nebo

podvodů a ukládání sankcí osobám, které se jich dopustily, je úlohou daňové správy, přičemž tyto úkoly nemůže správce daně přenášet pod hrozbou ztráty nároku na odpočet na osoby povinné k dani.⁵⁸

Uvedené tak v podstatě potvrzuje závěry přijaté britským Odvolacím soudem. Z hlediska odnětí nároku na odpočet je totiž podstatnou otázkou, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla/musela vědět, že se zapojuje do transakce spojené s podvodem. Pro zodpovězení této otázky pak není zcela rozhodující, zda a případně jak osoba povinná k dani svého dodavatele prověřila; otázka potřeby nebo dostatečnosti prověření je z tohoto pohledu totiž spíše jen doprovodnou skutkovou okolností. Rezignace na provedení prověření dodavatele v případě existence **nestandardních okolností** může pouze indikovat, že osoba povinná k dani o spojení transakce s podvodem věděla nebo měla vědět. Nicméně ani prověření dodavatele v rámci možností, které má osoba povinná k dani (na rozdíl od správce daně) k dispozici v situaci, kdy okolnosti transakcí se budou jevit jako nestandardní, nemusí tuto osobu nutně vést k závěru, že jediným rozumným vysvětlením je spojení s podvodem. V takovém případě by pak ani skutečnost, že k prověření dodavatele nedošlo, nemohla sama o sobě vést k závěru, že osoba povinná k dani o spojení transakce s podvodem věděla nebo měla vědět.

Závěrem lze uvést, že na rozsudek ve věci Mahagében Soudní dvůr hojně navázal v dalších rozsudcích, v nichž rovněž odpovídal na otázky položené z nových členských států EU. Konkrétně lze zmínit např. rozsudky ve věci C-324/11 Gábor Tóth⁵⁹, C-285/11 Bonik EOOD⁶⁰, C-78/12 Evita K EOOD⁶¹ nebo C-18/13 Maks Pen EOOD⁶².

5 Posun v překladu

Zdá se, že oproti první vlně judikatury Soudního dvora došlo k určitému posunu v překladu rozsudků Soudního dvora do češtiny, a to ohledně spojení „měl vědět“, které se v rozsudcích Soudního dvora vydaných v roce 2012 a později objevuje v podobě „musel vědět“. Není cílem tohoto příspěvku provádět zevrubnou analýzu dostupných jazykových verzí všech shora uvedených rozsudků Soudního dvora. Otázka překladu totiž nemusí být zcela stěžejní. Vyjdeme-li z interpretace rozsudku Kittel provedené

⁵² Odstavec 54 rozsudku Mahagében.

⁵³ Odstavce 55 až 57 rozsudku Mahagében.

⁵⁴ Odstavec 58 rozsudku Mahagében.

⁵⁵ Odstavec 59 rozsudku Mahagében.

⁵⁶ Odstavec 60 rozsudku Mahagében.

⁵⁷ Odstavec 61 rozsudku Mahagében.

⁵⁸ Odstavec 62 až 65 rozsudku Mahagében.

⁵⁹ Rozsudek ze dne 6. 9. 2012, dostupný na www.curia.eu, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí.

⁶⁰ Rozsudek ze dne 6. 12. 2012, dostupný na www.curia.eu, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí.

⁶¹ Rozsudek ze dne 18. 7. 2013, dostupný na www.curia.eu, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí.

⁶² Rozsudek ze dne 13. 2. 2014, dostupný na www.curia.eu, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí.

britským Odvolacím soudem, pak podstatné bude právě to, zda jediným rozumným vysvětlením okolností uskutečnění plnění byla spojitost plnění s podvodem. Čistě jazykově tedy lze mít za to, že spojení „musel vědět“ je přesnější, neboť okolnosti transakce prostě zjevně svědčily o spojení s podvodem, nicméně samo o sobě nepředstavuje žádný věcný posun v interpretaci rozsudku Kittel (ostatně Soudní dvůr ani nedal najevo, že by nějaký zásadní posun ve významu své judikatury zamýšlel).

6 Závěr

Judikatura Soudního dvora vyžaduje, aby v případě odnětí nároku na odpočet správce daně v daňovém řízení prokázal, že plátce o spojení jeho transakcí s podvodem věděl nebo měl/musel vědět. Správce daně přitom musí být schopen mezi těmito dvěma situacemi rozlišit a jasně v každém jednotlivém případě deklarovat, zda důvodem odnětí nároku je přímá vědomost o spojení s podvodem nebo to, že plátce měl, resp. musel, o spojení s podvodem vědět. Zároveň musí správce daně vymezit, na základě jakých konkrétních okolností ke svému závěru dospěl.

Z hlediska posouzení, zda plátce daně věděl nebo měl vědět o spojení transakce s podvodem, pak není stěžejní, jestli plátce daně své dodavatele prověřoval či nikoli. Otázka provedení prověření dodavatele a jeho rozsahu je pouze doprovodnou skutkovou okolností. Ani prověření dodavatele nemusí objektivně vést k rozpoznání spojení transakce s podvodem, proto ze skutečnosti, že k prověření dodavatele nedošlo, nelze automaticky dovozovat, že plátce o spojení transakce s podvodem věděl nebo měl/musel vědět.

Samotná povinnost prověřovat dodavatele přitom není dána automaticky a nastupuje až v situaci, kdy existují konkrétní indikace nesrovnalostí nebo podvodů. Za situace, kdy neexistují konkrétní indikace podvodu, tedy nelze ani po obezřetném plátcovi požadovat, aby své dodavatele prověřoval a *de facto* tak nahrazoval činnost daňové správy na poli prevence daňových úniků. V případě, že by se s ohledem na okolnosti transakce měla aktivovat povinnost prověřit dodavatele, pak rozsah a způsob takového prověřování by měl odpovídat okolnostem transakce, které potřebu prověření vyvolaly. Zároveň nelze po plátcovi požadovat, aby prováděl prověřování v takovém rozsahu, který reálně není v jeho možnostech nebo který je nepřiměřený okolnostem. Jedná se typicky o prověřování informací, jejichž získání je mimo právní anebo faktické možnosti plátce daně.⁶³

Rozpoznání okolností, které by mohly indikovat spojení transakcí s podvodem, vyžaduje určitou míru informovanosti plátců daně přinejmenším o tom, jaké konkrétní aspekty transakcí by měly být sledovány. V tomto směru je pak jistě právě daňová správa nejlépe postavena a vybavena k tomu, aby těmito informacemi disponovala a dále je předávala. Tento přístup klade na činnost daňové správy určité nároky, a to zejména ohledně osvěty o existenci podvodů a jejich znaků a dále také v oblasti konkrétní spolupráce zejména s jednotlivými potenciálně ohroženými plátců daně. Výše popsaný postup britské daňové správy, kdy v případě společnosti Mobilx daňová správa byla v pravidelném kontaktu s plátcem daně, nicméně potvrzuje, že takový přístup možný je a představuje i dostatečnou záruku právní jistoty pro daňové subjekty.

⁶³ Příkladem takových informací, které nejsou z hlediska daňového subjektu dostupné, může typicky být ověřování plnění daňových povinností dodavatelů jinak než formou potvrzení správce daně o bezdlužnosti nebo dokladování dodavatelů či ziskovosti transakce pro dodavatele.

Daňové souvislosti tuzemských a přeshraničních fúzí

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
daňová poradkyně č. 332
členka Prezidia KDP ČR
partner TPA Horwath



Řada ustanovení českého zákona o daních z příjmů týkající se daňového posuzování fúzí má svůj původ ve směrnici Evropské unie. Pro správnou aplikaci těchto ustanovení musí poplatníci zpravidla často sáhnout do originálního textu směrnice či do judikatury Soudního dvora EU (dále také „SDEU“). Pokud byla směrnice použita na daňové řešení tuzemských i přeshraničních fúzí, pak i pro posouzení daňových souvislostí tuzemských fúzí je aplikovatelná judikatura Soudního dvora EU. Některé z důležitých judikátů k této problematice rozebírá následující text.

1 Vliv práva EU na daňové souvislosti fúzí

Daňové souvislosti některých přeměn kapitálových obchodních korporací (zejména sloučení, splynutí a rozdělení) jsou od 1. 5. 2004 v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“), upraveny v § 23c a 23d, které vycházejí z implementace Směrnice Rady č. 90/434/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. Z důvodů podstatných novelizací této směrnice byla pro přehlednost a srozumitelnost vydána Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. 10. 2009, která představuje kodifikované znění Směrnice 90/434/EHS (zveřejněno v Ústředním věstníku Evropské unie L 310/34 ze dne 25. 11. 2009).

Směrnice je primárně sice určena pro přeshraniční transakce, členský stát však může stejný režim vztáhnout i na tuzemské přeměny, jak učinila Česká republika. Třetí článek směrnice vymezuje společnosti, na které má být směrnice vztahována. Obecně se jedná o společnosti uvedené v příloze (zpravidla kapitálové), které podléhají bez možnosti osvobození dani z příjmů právnických osob a jsou považovány za daňové rezidenty na území EU. Cílem směrnice je zakotvení principu neutrality pro realizované transakce. Základní princip daňové neutrality je obsažen v článku 4 směrnice, obsahujícím pravidla platná pro fúze, rozdělení a výměnu akcií. Pro přesnost cituji:

„Fúze ani rozdělení nemá za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely. Následujícími výrazy se rozumí:

- hodnotou pro daňové účely: hodnota, na jejímž základě by byl vypočítán zisk nebo ztráta pro účely zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků převádějící společnosti, pokud by tato aktiva a pasiva byla prodána současně s fúzí nebo rozdělením, ale nezávisle na této operaci,
- převedenými aktivy a pasivy: aktiva a pasiva převádějící společnosti, která jsou v důsledku fúze nebo rozdělení fakticky spojena se stálou provozovnou přijímající společnosti v členském státě převádějící společnosti a podílejí se na vytváření hospodářského výsledku, jenž je brán v úvahu pro daňové účely.“

Členské státy podmíní použití tohoto ustanovení tím, že přijímající společnost vypočítá všechny nové odpisy a zisky nebo ztráty vztahující se k převedeným aktivům a pasivům podle pravidel, jimž by podléhala převádějící společnost nebo společnosti, kdyby k fúzi nebo rozdělení nedošlo.

Může-li přijímající společnost podle právních předpisů členského státu převádějící společnosti provést výpočet nových odpisů a zisků nebo ztrát vztahujících se k převedeným aktivům a pasivům na jiném základě, nepoužije se výše uvedené ustanovení na aktiva a pasiva, u nichž přijímající společnost tuto možnost uplatnila. Stát tedy může rozhodnout, že bude zdaňovat rozdíly mezi účetní a tržní cenou aktiv a následně tedy je možno uplatňovat daňové výdaje (odpisy či náklady na spotřebu) v této přeceněné výši. Směrnice tedy umožňuje členským státům dvojí přístup k problematice přecenění majetku při fúzi.

Česká republika zvolila variantu daňové kontinuity, tj. nezdaňování kapitálových zisků na úrovni společnosti ani na úrovni společníka. Přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu provedené při fúzi a záúčtované v účetnictví nemá daňové dopady. Daňové hodnoty jsou převzaty nástupnickou společností a jsou použity při dalším

daňovém posuzování transakcí s majetkem (prodej, daňové odpisy).

Pokud budeme hledat inspiraci v okolních státech, tak např. Německo či Slovensko umožňuje společnosti výběr metody, tedy právní úprava obsahuje obě možnosti, z nichž si daňový subjekt může zvolit.¹

2 Přiznané výhody a možnosti ze směrnice

Jednou se základních podmínek je, že ustanovení lze použít pouze pro určité transakce definované v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZoPS“), a to pro fúze (sloučení, splynutí), rozdělení a odštěpení (dále pro zjednodušení používám jen pojem „fúze“). Tento postup nelze použít při převzetí jmění hlavním společníkem, pokud je společník fyzickou osobou nebo nevlastní 100 % podílu na zanikající společnosti.

Výhody jsou přiznány, pokud je realizována:

- Tuzemská fúze – zanikající i nástupnická společnost je tuzemským poplatníkem a má právní formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným.
- Přeshraniční fúze do ČR – zanikající společnost je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie a nástupnická společnost je tuzemským poplatníkem a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným.
- Přeshraniční fúze z ČR – zanikající společnost je tuzemským poplatníkem a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, nástupnická společnost je daňovým rezidentem v jiném státě Evropské unie a majetek a závazky, které přešly ze zanikající na nástupnickou společnost, jsou součástí stálé provozovny nástupnické společnosti na území ČR.

Nástupnická společnost nebo nástupnická společnost prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky je oprávněna:

- a) Převzít rezervy a opravné položky vytvořené zanikající nebo rozdělovanou společností podle zvláštního právního předpisu za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou společnost, pokud by se fúze společností nebo rozdělení společnosti neuskutečnily.
- b) Převzít daňovou ztrátu vyměřenou zanikající nebo rozdělované společnosti, která dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající nebo rozdělované společnosti. Od zanikající nebo rozdělované společnosti lze převzít pouze část její daňové ztráty v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. Přitom je nutno respektovat další ustanovení zakotvená do § 38na. Právní nástupce

může převzatou daňovou ztrátu odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně, jenž vznikne ze stejné činnosti, jako vykonával poplatník, který zanikl, a to v období, za něž byla daňová ztráta vyměřena. Nelze tedy příliš spekulovat s převzetím ztráty vzniklé z odlišných aktivit, než budou provozovány v nástupnické společnosti. Uplatnitelná část základu daně se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zúčtovaných do výnosů připadající na stejné činnosti jako vykonával zaniklý poplatník v období vzniku ztráty k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží nástupnické společnosti v roce uplatnění ztráty. Historicky pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství k tomuto ustanovení doplňovaly, že za tržby za zboží a vlastní výkony zaúčtované do výnosů se nepovažují výnosy, které nelze přiřadit přímo k jednotlivým činnostem (např. výnosy z prodeje hmotného nebo nehmotného majetku, úroky, kurzové zisky, výnosy z prodeje cenných papírů, výnosy z postoupení pohledávek, ostatní výnosy z právně zaniklých závazků, výnos vzniklý přijatou úhradou pohledávky nabyté postoupením, která převyšuje její pořizovací cenu, apod.). Daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla daňová ztráta zanikající nebo rozdělované společnosti vyměřena za podmínek stanovených tímto zákonem.

- c) Převzít položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající nebo rozdělované společnosti podle § 34 odst. 4, 6, 9 a 10 ZDP a které dosud nebyly uplatněny zanikající nebo rozdělovanou společností za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou společnost, pokud by se fúze společností nebo rozdělení společnosti neuskutečnily. Od zanikající nebo rozdělované společnosti lze převzít pouze položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající nebo rozdělované společnosti a které nebyly dosud zanikající nebo rozdělovanou společností uplatněny, a to pouze v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Nástupnická společnost pokračuje v odpisování započatém zanikající nebo rozdělovanou společností u hmotného a nehmotného majetku, jež přešel v důsledku fúze společností nebo rozdělení společnosti a který lze odpisovat podle tohoto zákona [§ 30 odst. 10 písm. m) ZDP].

3 Možnost odepřít výhody plynoucí ze směrnice

Jak Směrnice Rady č. 90/434/ES, tak český zákon o daních z příjmů obsahuje ustanovení v § 23d o tom, že

¹ Novela slovenského zákona o dani z příjmů – zákon č. 504/2009 Z.z., z 22. oktobra 2009, ktorým sa mení a doplna zákon o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov.

výhody směrnice mohou být společně odepřeny, pokud je zřejmé, že cílem fúze je snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti a pro fúzi neexistují žádné ekonomické důvody jako restrukturalizace nebo zvyšování efektivity společností.

Směrnice ve svém článku 11 uvádí téměř totožný text jako český zákon o daních z příjmů: „Členský stát může odmítnout použít veškerá ustanovení hlav II, III a IV nebo jejich část nebo odepřít veškeré výhody z nich plynoucí, je-li zřejmé, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem. Skutečnost, že některá z operací uvedených v článku 1 není prováděna z **platných hospodářských důvodů**, např. restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se této operace, může vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem.“

K této problematice byl dne 10. 11. 2011 vydán rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 10. 11. 2011, C-126/10 Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA proti Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Jednalo se o portugalskou kauzu, kdy portugalský daňový zákon stanovuje, že daňová ztráta zanikající společnosti je přenositelná na společnost nástupnickou na základě souhlasu ministra financí. Tento souhlas byl odepřen z důvodu, že dle posouzení ministerstva financí nebyla fúze provedena z platných hospodářských důvodů. Dotčená společnost se obrátila na soud. Portugalský soud postoupil SDEU předběžnou otázku, protože se jednalo o ustanovení vnitrostátního práva, která vychází ze směrnice 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích.

Otázky byly položeny takto:

- 1) Jaký je smysl a působnost čl. 11/1/a směrnice [90/434], zejména jaký je obsah pojmu „platné hospodářské důvody“ a pojmu „restrukturalizace nebo racionalizace činnosti“ společností účastnících se operací, na které se vztahuje směrnice [90/434]?
- 2) Je třeba považovat za slučitelný s touto normou Společenství závěr daňového orgánu, že neexistují vážné hospodářské důvody odůvodňující žádost přejímající společnosti o uznání převoditelnosti daňových ztrát, tj. žádost, ohledně které měl uvedený orgán za to, že i když fúze zajisté může mít kladný dopad, pokud jde o strukturální náklady skupiny, její hospodářský zájem není z hlediska přejímající společnosti zjevný vzhledem ke skutečnosti, že přejímaná společnost nevykonávala žádnou činnost jakožto společnost spravující podíly, nevlastnila žádný podíl a převáděla pouze vysoké ztráty?

Závěr soudu pak zní takto:

1. Úspora nákladů vyplývající ze snížení administrativních nákladů a nákladů na řízení při zániku přejímané společnosti je vlastní každé fúzi provedené formou převzetí, jelikož tato fúze má nutně za následek zjednodušení struktury společností.
2. Kdyby se však systematicky připouštělo, že úspora strukturálních nákladů vyplývající ze snížení administrativních nákladů a nákladů na řízení představuje platný hospodářský důvod, aniž se zohlední jiné cíle zamýšlené operace, a konkrétně daňová zvýhodnění, bylo by pravidlo uvedené v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434² zbaveno svého účelu, který spočívá v ochraně finančních zájmů členských států tím, že v souladu s devátým bodem odůvodnění této směrnice stanoví možnost, aby členské státy odmítly použití této směrnice v případech daňového úniku či vyhnutí se daňovým povinnostem.

Článek 11/1/a směrnice 90/434 vyjadřuje obecnou zásadu unijního práva, podle níž je zakázáno zneužití práva – tedy operace, které nejsou uskutečněny v rámci běžných obchodních transakcí, avšak pouze za účelem obejít pravidel stanovených uvedeným právem.

Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě fúze mezi dvěma společnostmi téže skupiny může vést skutečnost, že ke dni fúze přejímaná společnost nevykonává žádnou činnost, nevlastní žádný finanční podíl a že převádí na přejímající společnost pouze ztráty, jež jsou vysoké a jejichž původ není blíže určen, třebaže má tato operace kladný dopad ve formě úspory strukturálních nákladů této skupiny, k předpokladu, že tato operace není prováděna z „platných hospodářských důvodů“. Je na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím ke všem okolnostem charakterizujícím spor, v němž má rozhodnout, ověřil, zda tento spor obsahuje prvky, jež mohou vést k předpokladu, že se jedná o daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem.

Portugalská vláda se snažila vznést námitku o nepříslušnosti SDEU, protože se jednalo čistě o vnitrostátní transakci. SDEU však zaujal stanovisko, že pokud vnitrostátní i přeshraniční transakce probíhají v Portugalsku podle stejného daňového režimu, pak existuje jasný zájem EU na tom, aby se za účelem předejití budoucím rozdílným výkladům dostalo ustanovením nebo pojmům převzatým z práva EU jednotného výkladu, bez ohledu na podmínky, za kterých se mají uplatnit.

S ohledem na platné znění českého zákona o daních z příjmů v § 23d odst. 2, který představuje implementaci výše rozebíraného ustanovení směrnice EU do českého prostředí,

² Pravidlo uvádí, že členský stát může odmítnout výhody, je-li zřejmé, že jedním z hlavních cílů fúze je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem.

je možno platnost tohoto judikátu vztáhnout i na české případy fúzí.

V řadě podnikatelských skupin se vyskytuje společnost, která vykazuje ztrátu, protože projekt, pro který byla založena, se prostě nepovedl. Zpravidla tak vznikla ztráta z titulu běžných režijních nákladů společnosti a mnohdy také u odpisu zmařené investice, pokud již bylo investováno do předprojektové přípravy např. nemovitosti, která následně nebyla postavena. Vedení skupiny zpravidla zvažuje co s touto společností – umístit do ní nový projekt, zlikvidovat nebo realizovat fúzi s některou ze společností ve skupině? Do těchto úvah je tedy nově nutné promítnout závěry z výše uvedeného judikátu SDEU. Pro fúzi je tedy nutno mít řádné ekonomické důvody. Pouhá úspora administrativních nákladů ve skupině jako důvod pro fúzi nestačí.

4 Možnost odepření výhod na jiné dani

Z další zajímavé judikatury Soudního dvora EU stojí za zmínku rozsudek, který SDEU publikoval pod názvem C-352/08 ve věci *Zwijnenburg* ze dne 20. 5. 2010. Jednalo se o nizozemskou kauzu.

Rodina *Zwijnenburg* zamýšlela uskutečnit fúzi rodinných podniků. Syn prostřednictvím své společnosti provozoval obchod s oděvy, který se nacházel ve dvou budovách. Jednu z budov vlastnil otec (prostřednictvím své společnosti) a pronajímал ji synovi. Záměrem bylo spojit obě budovy (obě společnosti) do jedné společnosti a syn později chtěl nabyt i otcův podíl. Rodina *Zwijnenburg* se obrátila na nizozemský finanční úřad s otázkou, zda plánovaná fúze podniků a pozdější nabytí podílů mohou být provedeny bez zdanění.

Nizozemský finanční úřad toto odmítl – zamýšlené spojení budov do jedné společnosti spočívá na rozumných hospodářských důvodech, ale fúze podniků zvolená pro spojení budov je motivovaná pouze vyhnutím se dani z převodu nemovitostí.

Nizozemský zákon o dani z převodu majetku uvádí, že nabytí nemovitosti cestou fúze je osvobozeno.

Nizozemský zákon o dani z příjmů uvádí, že zisk uskutečněný fúzí nezakládá daňovou povinnost, avšak tento zisk podléhá zdanění, pokud hlavním účelem fúze je vyhnout se dani nebo její odložení.

Nizozemský finanční úřad uvedl, že v případě fúze neexistuje možnost, jak odepřít osvobození od daně z převodu nemovitostí, takže se namísto neodvedené daně z převodu nemovitostí vybere daň z příjmů s odkazem na vyhnutí se dani.

Nizozemský soud se zabýval Směrnicí Rady 90/434/EHS, která stanoví daňové výhody při těchto operacích na dani

z příjmů. Výhody Směrnice však mohou být dle čl. 15 odepřeny, pokud hlavní pohnutkou transakce bylo vyhnout se daňovým povinnostem. Je tím míněno vyhnout se pouze dani z příjmů nebo také vyhnout se ostatním daním, jako například dani z převodu nemovitostí?

Soudnímu dvoru EU tak byly položeny předběžné otázky:

1. Je třeba čl. 15 směrnice vykládat tak, že zvýhodnění podle této směrnice lze odepřít, jestliže právní jednání mají ve svém celku za cíl vyhnout se zatížení jinou daní než tou, na kterou se vztahují zvýhodnění obsažená v této směrnici?
2. Může být čl. 15 směrnice použit na vyhýbání se dani z převodu nemovitostí?

Soudní dvůr EU opět nejprve rozhodoval o přípustnosti rozhodnutí o předběžné otázce. Hlavním cílem Směrnice je odstranit daňové překážky přeshraničních transakcí. Případ rodiny *Zwijnenburg* byl pouze vnitrostátní fúzí. Nizozemsko ale transponovalo směrnici do svého národního řádu a aplikuje ji i na národní situace – zachází s přeshraniční i národní fúzí stejně. EU má zájem na jednotném výkladu ustanovení převzatých z práva EU, a proto předběžná otázka je přípustná.

Soudní dvůr EU uvedl toto posouzení případu: „Čl. 11 představuje výjimku z aplikace směrnice a musí být vykládán restriktivně a přezkoumáván případ od případu. Směrnice odkazuje pouze na daně, které se vztahují k transakcím dle směrnice – na daně zatěžující společnost nebo společníky. Neexistuje žádná indicie, že by odkazovala na daň z převodu nemovitostí. Přímé daně navíc nespádají do pravomoci EU a daň z převodu nemovitostí je vždy v pravomoci členského státu.“

Závěr soudu:

„Článek 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států je třeba vykládat tak, že zvýhodnění, která tato směrnice zavádí, nelze odepřít poplatníkovi daně, který právní konstrukcí v podobě fúze podniků zamýšlel vyhnout se výběru daně, jako je daň dotčená v původním řízení, a sice daň z převodu majetku, jelikož tato daň nespadá do rozsahu působnosti této směrnice.“

Závěry plynoucí z tohoto judikátu mohou být použity i v českém prostředí, protože jak historicky zákon o dani z převodu nemovitostí, tak v současnosti platný zákon o dani z nabytí nemovitých věcí osvobozuje od daně převod nemovitostí realizovaný prostřednictvím fúze nebo rozdělení společností.

Při převodech velkých objemů nemovitostí částka ve výši 4 % daně již nemusí být zanedbatelná a pro realizaci určitých přesunů majetku může být vhodné zvolit fúzi než

např. prodej nemovitostí nebo vklad do základního či vlastního kapitálu, který od 1. 1. 2014 od daně z nabytí nemovitostí osvobozen není.

5 Možnost přenosu daňové ztráty ze zahraničí

Směrnice Rady 2009/133/ES neukládá členským státům, aby zakotvily do své legislativy možnost převzetí ztráty nástupnickou společností po fúzi. Pokud to však učiní, pak článek 6 směrnice uvádí, že pokud členský stát umožní přijímající (nástupnické) společnosti převzít ztráty převádějí společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely, rozšíří daný členský stát působnost těchto předpisů tak, aby se vztahovaly i na převzetí těchto ztrát stálými provozovny přijímající společnosti nacházející se na jeho území.

Pokud se podíváme do jednotlivých členských států, pak je zřetelné, že úprava je dosti různorodá.

V České republice je přenos ztráty ze zanikající společnosti na nástupnickou společnost umožněn za podmínky, že pro fúzi existují řádné ekonomické důvody. Nástupnická společnost, či stálá provozovna pak může tuto daňovou ztrátu uplatnit pouze proti stejným činnostem, z nichž daňová ztráta vznikla.

V Rumunsku a Polsku nelze přenést daňovou ztrátu ze zanikající na nástupnickou společnost. Nástupnická společnost však může svoji daňovou ztrátu uplatňovat i po fúzi. V Norsku je možné přenést daňovou ztrátu na nástupnickou společnost za předpokladu, že nástupnická společnost převezme také činnost zanikající společnosti, z níž daňová ztráta vznikla. V Maďarsku a na Kypru je možné v rámci fúze daňovou ztrátu přenášet bez dalších omezení.

Na Slovensku je možné přenést daňovou ztrátu ze zanikající na nástupnickou společnost, pokud není cílem fúze snížení či vyhnutí se daňové povinnosti.

Jak bylo výše uvedeno, Česká republika implementovala do svého zákona o daních z příjmů ustanovení o tom, že nástupnická společnost může převzít daňovou ztrátu zanikající společnosti, ať se bude jednat o zanikající společnost tuzemskou či zahraniční. Jsou tak zajištěna stejná práva pro daňové rezidenty i nerezidenty.

O tom, že tento přístup není ve všech státech EU stejný, vypovídá i judikatura SDEU, zejména o rozdílném přístupu k fúzi s dceřinou společností tuzemskou oproti zahraniční vypovídá zejména rozsudek A Oy Case C-123-11.

V souzeném případě se jednalo o zanikající švédskou společnost, která byla dceřinou společností finské mateřské společnosti. Finský zákon o daních z příjmů neumožňuje

převzetí daňové ztráty mateřskou společností, pokud zanikající dceřiná společnost má sídlo v jiné zemi EU. Převzetí této daňové ztráty je naopak umožněno v případě fúze s tuzemskou společností. Finská mateřská společnost se domáhala možnosti převzít daňovou ztrátu od své zanikající dceřiné společnosti. V soudním řízení se tak finský soud obrátil na Evropský soudní dvůr se dvěma otázkami:

1. Stanoví články 49 SFEU a 54 SFEU, že přijímající společnost může v rámci svého zdaňování provést odpočet ztrát společnosti, která byla usazena v jiném členském státě a má se s ní sloučit, z činností tam vykonávaných v letech před fúzí, jestliže přijímací společnost nezůstane žádná stálá provozovna ve státě, v němž má slučující se společnost sídlo, a může podle vnitrostátních právních předpisů provést odpočet ztrát slučující se společnosti pouze tehdy, jestliže slučující se společnost je tuzemskou společností nebo ztráty vznikly ve stálé provozovně usazené v tomto členském státě?
2. V případě kladné odpovědi na první otázku, jsou články 49 SFEU a 54 SFEU významné z hlediska otázky, zda je třeba výši odpočitatelné ztráty vypočítat podle daňového práva státu, v němž má přijímající společnost sídlo, nebo zda je za odpočitatelné ztráty třeba považovat ztráty zjištěné ve státě, v němž má sídlo slučující se společnost, podle právních předpisů tohoto státu?

Odpověď SDEU na první otázku je:

1. Články 49 SFEU a 54 SFEU nebrání za okolností věci v původním řízení takovým vnitrostátním právním předpisům, které vylučují možnost mateřské společnosti fúzující s dceřinou společností usazenou v jiném členském státě, jež ukončila svou činnost, odejít od svých zdanitelných příjmů ztráty, které této dceřiné společnosti vznikly v obdobích před fúzí, přestože tyto vnitrostátní právní předpisy přiznávají takovou možnost v případě fúze s dceřinou společností-rezidentem. Takové právní předpisy jsou ovšem v rozporu s unijním právem, pokud mateřské společnosti neumožňují prokázat, že její dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit tyto ztráty a že neexistují možnosti, aby je ve státě svého sídla uplatnila v budoucích zdaňovacích obdobích buď dceřiná společnost sama, anebo třetí osoba.

Podle ustálené judikatury je omezení svobody usazování přípustné, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Takové odůvodnění může podle ustálené judikatury spočívat v zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy. V souladu s tím mohou členské státy přijímat opatření směřující k zajištění výkonu své daňové pravomoci. Za tímto účelem může být nezbytné použít na hospodářské činnosti společností usazených v jednom z těchto států pouze daňová pravidla tohoto členského státu, a to jak na zisky, tak i na ztráty.

Daňová pravomoc členského státu je ohrožena zohledněním ztrát, které vznikly v rámci výlučné daňové pravomoci jiného členského státu. Ztráty, jejichž zohlednění je předmětem

projednávané věci, vznikly v důsledku činnosti švédské společnosti ve Švédsku. Tato činnost podléhá podle čl. 7 odst. 1 dohody o zamezení dvojího zdanění, která se použije v projednávané věci, do výlučné daňové pravomoci Švédského království. Zohledněním těchto ztrát by tak byla ohrožena daňová pravomoc Finska. Finská republika by zohlednila ztráty z činnosti, kterou nemůže podrobit daňové povinnosti. Finská republika je tedy v zásadě oprávněna bránit v tomto ohledu osobě povinné k dani v zohlednění ztrát švédské dceřiné společnosti³.

K výše uvedenému stanovisku generální advokáty se připojily také vlády, které přednesly svá vyjádření před Soudním dvorem. Jsou toho názoru, že rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení je odůvodněno nutností zajistit ochranu rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a bránit dvojímu uplatňování ztrát a daňovým únikům. Odůvodnit rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty je možno tehdy, pokud má nastavený daňový systém za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou zdaňovací pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. 3. 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 42, a výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 54).

Zabezpečení rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy tak může způsobit, že na hospodářské činnosti společností se sídlem v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, co se týče jak zisků, tak ztrát. Poskytnutí společností možností volby zohlednit jejich ztráty v členském státě jejich sídla nebo v jiném členském státě by totiž značně narušilo vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, jelikož by základy daně byly v obou těchto státech upraveny o výši převedených ztrát.

Pokud se konečně jedná o nebezpečí daňového úniku, zahrnuje možnost převádět při fúzi ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta na společnost-rezidenta nebezpečí, že k přípravě takového druhu reorganizace v rámci skupiny společností dojde proto, aby ztráty byly zohledněny v členských státech, které uplatňují nejvyšší daňové sazby a ve kterých je v důsledku toho daňová hodnota ztrát nejvyšší.

S ohledem na tyto skutečnosti je třeba připustit, že právní předpisy členského státu, které vylučují možnost mateřské společnosti usazené v tomto členském státě odečíst od svých zdanitelných příjmů ztráty slučující se dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, sledují legitimní cíle a představují naléhavé důvody obecného zájmu.

Odpověď na druhou otázku má význam i pro české daňové poplatníky, protože český zákon o daních z příjmů obsahuje ustanovení o převzetí zahraniční daňové ztráty.

Soudní dvůr EU odpovídá takto:

2. Pravidla pro výpočet ztrát dceřiné společnosti-nerezidenta pro účely jejich převzetí mateřskou společností-rezidentem v rámci takové operace, jako je fúze dotčená ve věci v původním řízení, nemohou vést k nerovnému zacházení ve srovnání s pravidly výpočtu, která by se uplatnila v případě, že by k této fúzi došlo s dceřinou společností-rezidentem.

Odpověď na druhou otázku tedy znamená, že výpočet výše uplatnitelné ztráty musí být „přezkoumán“ dle vnitrostátních daňových pravidel, které upravují např. výši daňových odpisů, možnost daňového uplatnění úroků z úvěru poskytnutého spřízněnou osobou či zohledňují možnosti tvorby daňově uznatelných rezerv. Soudní dvůr EU se v této části plně ztotožňuje s generální advokátkou, která uvedla: Odpověď na druhou předběžnou otázku by podle mého názoru měla vypadat tak, že ztráty, které mají být zohledněny, je zásadně třeba vypočítat v souladu s daňovými právními předpisy členského státu sídla přijímající společnosti. Jak uvedla i francouzská vláda, pouze takový výpočet by totiž vedl k rovnému zacházení s tuzemskými a přeshraničními situacemi, tedy k tomu, aby bylo z daňového hlediska rovně zacházeno s fúzí s tuzemskou dceřinou společností a s fúzí se zahraniční dceřinou společností. Zásadu, že ztráty, které mají být zohledněny, musejí být vypočteny podle daňových právních předpisů členského státu sídla přijímající společnosti, je možno omezit v závislosti na příčině výpočtu ztrát, který se liší od hospodářského výsledku. Výjimky by mohly platit například pro podpůrnou daňově právní úpravu členského státu sídla přijímající společnosti – jako například vyšší odpisy – která má za následek větší ztrátu. Zde nelze vyloučit, že omezení použití takové právní úpravy pouze na tuzemské činnosti je samo o sobě odůvodněné. To by mělo za následek, že by ztráty v tomto ohledu nemusely být vypočteny podle daňových právních předpisů členského státu sídla přijímající společnosti.

6 Závěr

Pro správnou aplikaci ustanovení českého ZDP musí poplatníci zpravidla často sáhnout do původního zdroje, tedy do originálního textu směrnice a do souvisejících judikátů SDEU. Soudní dvůr považuje za legitimní své vstupy i do ryze tuzemských daňových problémů (viz příklad Foggia), kde byly odmítnuty námitky portugalské vlády o nepřislušnosti SDEU. Pokud byla směrnice v ČR implementována na daňové posouzení tuzemských i přeshraničních fúzí, pak i pro rozhodování o daňových souvislostech tuzemských fúzí je aplikovatelná judikatura SDEU z důvodu sjednocení výkladů.

³ Stanovisko generální advokáty JULIANE KOKOTT přednesené dne 19. 7. 2012 ve věci C-123/11 A Oy, odst. 43, 44.

Službová stálá provozovna ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavíraných Českou republikou

Mgr. Magdaléna Vyškovská
daňový poradce č. 2371



Službová stálá provozovna je speciálním typem stálé provozovny vznikajícím z titulu poskytování služeb daňovým rezidentem jednoho státu na území druhého státu po určitou dobu definovanou zákonem o daních z příjmů a smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Specifikem této stálé provozovny je, že k jejímu vzniku není třeba existence trvalého místa k podnikání, prostřednictvím kterého by byly služby rezidentem jednoho státu poskytovány na území druhého státu.

1 Službová stálá provozovna podle zákona o daních z příjmů

Česká republika má upravenou službovou stálou provozovnu v § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“). Podle tohoto ustanovení, jsou-li níže vyjmenované činnosti vykonávány na území České republiky poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími, považují se za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

Mezi služby, které mohou založit stálou provozovnu, jsou-li vykonávány na území České republiky, patří podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a písm. f) bod 1 ZDP:

- poskytování služeb, poskytování obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobné činnosti a
- příjmy z nezávislé činnosti např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí (dále jen „nezávislá povolání“).

Výše uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů platí ale v plném rozsahu pouze pro tzv. nesmluvní státy, tedy státy, s nimiž nemá Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“).

Tam, kde SZDZ uzavřena je, uplatní se ustanovení uvedené v článku „Stálá provozovna“ (čl. 5) příslušné SZDZ, ve starších smlouvách i ustanovení v článku „Nezávislá povolání“ (obvykle čl. 14). V novějších SZDZ se již speciální článek týkající se nezávislých povolání nevyskytuje, protože tento druh služeb je podřazen pod obecné služby podle čl. 5 SZDZ, resp. 7 SZDZ. Tento článek se zaobírá pouze rozbohem vzniku službové stálé provozovny podle čl. 5 SZDZ.

Jak plyne z výše uvedeného textu, ke vzniku službové stálé provozovny podle ZDP není potřeba žádného trvalého místa k podnikání (například kanceláře), prostřednictvím kterého by byly služby poskytovány. Ke vzniku stálé provozovny postačí, aby byly služby poskytovány na území České republiky po dobu přesahující celkem šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Pak vzniká službová stálá provozovna zpětně.

2 Sčítání doby poskytování služeb na základě různých kontraktů realizovaných daňovým nerezidentem na území ČR

Zákon o daních z příjmů nerozlišuje pro vznik službové stálé provozovny, zda je služba daňovým nerezidentem v ČR realizována pro jednoho nebo více klientů. Podle ZDP se tedy sčítají všechny služby poskytované na území

ČR různým zákazníkům na jednom nebo více místech. Jinak tomu může být ale u některých SZDZ, příkladem je třeba SZDZ uzavřená mezi ČR a Maďarskem (viz podrobněji níže), kdy se pro účely časového testu bere v úvahu jednotlivý projekt (případně projekt související).

3 Výhrada České republiky k sjednávání článku 5 SZDZ podle Modelové smlouvy OECD

Česká republika již při vstupu do OECD uvedla výhradu k čl. 5 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. Souhlasí sice s definicí stálé provozovny podle čl. 5, vyhrazuje si však zároveň právo navrhnout v dvoustranných jednáních specifická ustanovení vysvětlující užití tohoto principu při poskytování služeb během delších časových období¹.

4 Modelová smlouva OECD a službová stálá provozovna

Službovou stálou provozovnu v současnosti zmiňuje i Modelová smlouva OECD. Samotný text čl. 5 Modelové smlouvy sice zůstal beze změny, do komentáře k článku 5 však byly přidány body 42.11 až 42.48 týkající se zdaňování služeb, kde je připuštěno, že stálá provozovna může vzniknout i bez pevného místa podnikání, pokud jsou na území druhého státu poskytovány služby po dobu přesahující 183 dní v jakémkoliv období 12 po sobě jdoucích měsíců a pokud si to státy mezi sebou sjednají.

5 Službová stálá provozovna a SZDZ sjednávané Českou republikou

Česká republika do všech nově sjednávaných nebo renegotiovaných smluv o zamezení dvojího zdanění vznik stálé provozovny z titulu poskytování služeb bez trvalého místa či zařízení pro podnikání v druhém smluvním státě

prosazuje. Z tohoto důvodu najdeme ustanovení o službové stálé provozovně ve všech smlouvách se sousedními státy, s výjimkou smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem, která byla sjednána již v roce 1983 (č. 18/1984 Sb.). Všechny tyto SZDZ s výjimkou SZDZ s Německem byly totiž postupně nahrazeny smlouvami novými, a tak ve smlouvě s Rakouskem (č. 31/2007 Sb.m.s.), Slovenskem (č. 100/2003 Sb.m.s.) i Polskem (č. 102/2012 Sb.m.s.) je sjednáno ve čl. 5, že službová stálá provozovna vznikne, pokud jsou služby poskytovány rezidentem jednoho smluvního státu na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období². Podmínky pro vznik službové stálé provozovny jsou v případě těchto SZDZ tedy obdobné jako v § 22 odst. 2 ZDP.

Naopak ze sousedních států pouze SZDZ uzavřená mezi Českou republikou a Maďarskem (č. 22/1995 Sb.) obsahuje ustanovení týkající se službové stálé provozovny odlišné od zákona o daních z příjmů z toho důvodu, že se do časového testu pro účely vzniku službové stálé provozovny berou v úvahu pouze služby v rámci stejného nebo souvisejícího projektu³.

6 Kratší lhůta pro vznik službové stálé provozovny v SZDZ než v zákoně o daních z příjmů

Česká republika ale sjednala i SZDZ, v nichž je lhůta pro vznik stálé provozovny kratší, než je stanoveno v ZDP. Jedná se o SZDZ mezi ČR a Ukrajinou a o SZDZ mezi ČR a Moldávií, kde je sjednána lhůta pouze tříměsíční bez ohledu na počet kontraktů uzavřených rezidenty Ukrajiny či Moldávie pro poskytování služeb na území ČR.

Ačkoliv podle čl. 10 Ústavy České republiky⁴ platí, že stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva, nesmíme opomenout princip mezinárodního práva, podle něhož mezinárodní smlouva nemůže postavení poplatníka zhoršit vůči vnitrostátní úpravě⁵. Proto i dle mých zkušeností posuzuje daňová správa lhůtu pro vznik službové stálé provozovny v případě ukrajinských nebo moldavských podnikatelů na území ČR

¹ Sdělení MF ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, čj. 251/15 082/96.

² „Výraz stálá provozovna rovněž zahrnuje poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.“

³ „Výraz stálá provozovna rovněž zahrnuje poskytování služeb, včetně poradenských služeb a řídicí činnosti, poskytované podnikem prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro takové účely, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají (u stejného nebo souvisejícího projektu) na území státu po dobu přesahující více než šest měsíců v jakémkoli dvanáctiměsíčním období.“

⁴ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

⁵ Srov. např. „pravidla vnitrostátního práva jdou nad rámec mezinárodního práva tím, že fyzickým či právnickým osobám zajišťují lepší právní postavení než normy mezinárodního práva. (...) Existence ani aplikace norem vnitrostátního práva, které jdou nad rámec mezinárodního práva, neporušují mezinárodní právo, ledaže by toto právo uvedenou úpravou výslovně zakazovalo (což si ovšem lze obtížně představit)“. MALENOVSKÝ, Jiří. Mezinárodní právo veřejné. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 1993, s. 367 a 369.

podle zákona o daních z příjmů, která je pro ně ve srovnání se SZDZ výhodnější⁶.

7 Službové stálé provozovny českých podnikatelů v sousedních státech, s nimiž je službová stálá provozovna sjednána

Jak bylo uvedeno výše, Česká republika má s výjimkou SZDZ uzavřené s Německem ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených se sousedními státy sjednáno ustanovení o vzniku stálé provozovny z titulu poskytování služeb. Znamená to tedy, že tohoto ustanovení může využít nejen Česká republika u příjmů ze služeb, které mají rezidenti těchto států ze zdrojů na území České republiky, ale také daňové správy Rakouska, Slovenska, Polska nebo Maďarska.

Přístup těchto států k tomu, zda vznikne službová stálá provozovna českému daňovému rezidentovi na jejich území, může být různý. Například sousední Slovensko do konce roku 2013 mělo v domácím zákoně o daních z příjmů definovanou službovou stálou provozovnu velmi omezeně. Mohla totiž vzniknout pouze v takovém případě, byly-li jednorázově služby poskytovány na území Slovenské republiky na konkrétním místě a doba poskytování služeb na tomto místě přesáhla šest měsíců, a to souvisle nebo v několika obdobích v jakémkoliv období dvanácti po sobě jdoucích měsíců. Slovensko tedy plně nevyužívalo možnosti, kterou mu dávala SZDZ uzavřená mezi ČR a SR.

Až od roku 2014 zavedla Slovenská republika do § 16 slovenského zákona č. 595/2003 Z. Z., o dani z příjmov, ustanovení v zásadě identické s definicí službové stálé provozovny v SZDZ uzavřené mezi ČR a SR. Od 1. 1. 2014 tak čeští daňoví rezidenti musejí vždy prověřovat, zda jim na Slovensku může vzniknout službová stálá provozovna, a to bez ohledu na to, zda jsou služby poskytovány na jednom místě nebo na více místech.

Z výše uvedeného vyplývá, že smluvní státy nemusejí vždy práva na zdanění službové stálé provozovny využít, pokud vnitřní daňový zákon takovou službovou stálou provozovnu neupravuje nebo ji upravuje odlišně. Proto by se čeští daňoví rezidenti při poskytování služeb v jiných smluvních státech neměli spolehnout pouze na text SZDZ, ale vždy prověřit riziko vzniku službové stálé provozovny i s místním daňovým poradcem.

8 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kde ustanovení o službové stálé provozovně chybí

Existuje stále značné množství smluv o zamezení dvojího zdanění, které ustanovení o službové stálé provozovně neobsahují. Jedná se zejména o již zmiňovanou smlouvu s Německem, dále smlouvy s Itálií, Nizozemím, Portugalskem, Španělskem, Švédskem, Švýcarskem nebo například Velkou Británií.

Objevovaly se výklady, že i v těchto případech, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění výslovně ustanovení o službové stálé provozovně neobsahuje, může taková provozovna vzniknout, a to s ohledem na znění § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů a pokyn MF D-154 k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

K takové interpretaci vztahů zákona o daních z příjmů a SZDZ se vyjadřovaly několikrát české soudy, například již v roce 1997 Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 23. 9. 1997, sp. zn. 30 Ca 41/95, ve věci poskytování služeb zaměstnanci německé společnosti na území ČR (tedy podle SZDZ mezi ČR a Německem, která definici službové stálé provozovny neobsahuje dodnes) vyslovil následující názory:

- Smlouva o zamezení dvojího zdanění má svoji vlastní definici pojmu stálé provozovny, správní orgán tak nemůže vycházet z definice uvedené v § 22 odst. 2 ZDP, a to ani podpůrně.
- Opora v definici § 22 odst. 2 ZDP je v rozporu s § 37 ZDP, který stanoví aplikační přednost mezinárodních smluv před zákonem o daních z příjmů.
- Nestačí, aby byly služby poskytovány na území ČR po určitou dobu, ke vzniku stálé provozovny mohlo dojít, pokud by služby byly poskytovány z trvalého zařízení umístěného na území ČR.
- Správní orgán se nezaměřil na naplnění definice pojmu stálé provozovny obsažené v čl. 5 odst. 1 až 3, namísto toho nesprávně zkoumal pouze naplnění definice v § 22 odst. 2 ZDP.

Rovněž Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 22. 4. 2005, čj. 10 ca 39/2004-97, vztahujícím se k SZDZ mezi ČR a Rakouskem před renegociací (původní smlouva publikovaná ve Sb. zákonů pod č. 48/1979 neobsahovala ustanovení o službové stálé provozovně) se vyjádřil k tomuto tématu s následujícími argumenty:

⁶ Srov. SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 87.

- Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají aplikační přednost před ustanoveními zákona o daních z příjmů podle čl. 10 Ústavy České republiky;
- Upravuje-li mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut včetně institutu stálé provozovny odlišně od zákona o daních z příjmů, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu a teprve poté zákon;
- Skutečnost, že některé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují otázku tzv. službové stálé provozovny odlišně (tedy obsahují její definici), neznamená, že by se ustanovení těchto smluv aplikovalo na vztahy mezi Českou republikou a Rakouskem, která ji neobsahuje;
- Definici stálé provozovny pro oblast česko-rakouských vztahů upravoval čl. 5 SZDZ mezi ČR a Rakouskem vyčerpávajícím způsobem, na rozdíl od tzv. nových smluv o zamezení dvojího zdanění neznal existenci stálé provozovny vznikající poskytováním služeb včetně poradenských nebo manažerských, a to v závislosti na splnění tzv. časového testu;
- **V daném případě nebylo tvrzeno, že by služby byly poskytovány v trvalém místě, proto službová stálá provozovna nevznikla.**

Stejně stanovisko zaujal i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 1. 2011, čj. 9 Afs 66/2010-189, když konstatoval ve věci aplikace SZDZ mezi ČR a Rakouskem platné do konce roku 2007, která, jak uvedeno výše, ustanovení o službové stálé provozovně neobsahovala, následující: „*S ohledem na skutečnost, že česko-rakouská smlouva č. 48/1979 Sb. obsahuje v čl. 5 vlastní definici stálé provozovny, pak v podmínkách, kdy tzv. službová stálá provozovna není v této smlouvě výslovně upravena, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že lze o vzniku stálé provozovny hovořit pouze při splnění podmínky existence trvalého místa.*“

Identický výklad potvrzuje i slovenská finanční správa v oznámení o novele zákona č. 595/2003 Z. Z., o dani z příjmů, účinné od roku 2014, kde komentovala službovou stálou provozovnu podle novelizovaného slovenského zákona o daních z příjmů s modifikací mezinárodními smlouvami. „*Příslušné mezinárodní smlouvy mohou také službové stálé provozovně zamezit (pokud takový koncept neobsahují, např. smlouvy s Rakouskem, Polskem, Ukrajinou).*“⁷

Zdá se, že i česká finanční správa v připravovaném metodickém pokynu GFŘ k postupu při zdaňování daňových nerezidentů ČR z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny dovozuje stejný závěr pro případy, kdy není v konkrétní SZDZ uveden časový test pro službovou

stálou provozovnu, proto tedy služby poskytované zahraniční osobou nebudou na území ČR zdaněny.

9 Služby poskytované z trvalého místa pro podnikání

Vrátíme-li se k základní definici stálé provozovny pro účely čl. 5 odst. 1 SZDZ jako takové, považuje se za ni trvalé místo (zařízení) k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uvádějí jako příklady takového trvalého místa místo vedení, závod či např. kancelář. Pokud by byla naplněna definice trvalosti a služby by byly poskytovány daňovým nerezidentem prostřednictvím takového trvalého místa, pak by stálá provozovna vznikla z titulu naplnění definice čl. 5 odst. 1, kterou obsahuje každá SZDZ. Tento přístup je často využíván ve státech, které koncept službové stálé provozovny do svých smluv o zamezení dvojího zdanění obvykle nesjednávají nebo s ním nesouhlasí.

Například rakouský Nejvyšší správní soud došel v rozsudku ze dne 21. 5. 1997, č. 96/14/084, k názoru, že manažerské služby poskytované švýcarskou společností na území Rakouska po dobu devíti měsíců v prostorách rakouské společnosti, které byly švýcarské společnosti k dispozici včetně telekomunikačních, sekretářských a kancelářských služeb, založily stálou provozovnu z důvodu existence trvalého místa k podnikání. Nebylo podstatné, že si švýcarská společnost nemohla prostory uzamknout, protože je užívala společně s rakouským zákazníkem⁸.

Oproti tomu německý federální soud rozhodl v rozsudku ze dne 4. 6. 2008, č. I R 30/07, že holandská společnost, která prostřednictvím svých zaměstnanců prováděla úklid vojenských letadel na letišti NATO v Německu, neměla stálou provozovnu v Německu, přestože jejich 18 zaměstnanců provádělo tuto činnost v Německu a tito zaměstnanci měli přístup do prostor letiště včetně ochranných pásem na základě bezpečnostních karet. Holandská společnost si nepronajala od NATO žádné prostory, její zaměstnanci mohli užívat místnost s uzavíratelnými skřínkami, jakož i sanitární zařízení, kde se mohli převléci, umýt a užívat prostory v průběhu pracovních přestávek. Zaměstnanci holandské společnosti mohli také užívat telefon a fax, které byly v této místnosti. Německý soud zdůvodnil toto rozhodnutí tak, že holandská společnost neměla tyto prostory k dispozici trvale, ale pouze dočasně, a že tedy nebyla naplněna definice stálé provozovny podle německého Všeobecného daňového zákoníku, která je obdobná jako koncepce stálé provozovny v SZDZ⁹.

⁷ Viz www.financnasprava.sk.

⁸ Zdroj: www.ibfd.org.

⁹ Zdroj: www.ibfd.org.

Nakonec uvedme rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2012, čj. 2 Afs 29/2012-20, který posuzoval, zda slovenskému daňovému rezidentovi, který v České republice prováděl v roce 2002 svářečské práce na dokončení plošin a ližin na kontejnery v prostorách svého odběratele, vznikla v ČR stálá provozovna. Adresu těchto prostor měl slovenský daňový rezident uvedenou jako místo podnikání na území ČR v obchodním rejstříku, v němž byl jako podnikatel s živnostenským oprávněním zapsán. Z této adresy fakturoval a přebíral na ní platby. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že provozovna nemusí být zařízením ve vlastnictví podnikatele, může být součástí výrobních prostor jiného subjektu. Slovenskému podnikateli tedy vznikla stálá provozovna podle čl. 5 odst. 1 tehdy platné SZDZ mezi ČR a SR z titulu trvalého místa/zařízení k podnikání, jehož prostřednictvím vykonával svoji činnost, byť ve skutečnosti služby poskytoval po dobu kratší než šest měsíců v kalendářním roce. Na závěr nutno dodat, že SZDZ uzavřená mezi ČR a SR účinná v roce 2002 neobsahovala ustanovení týkající se službové stálé provozovny.

10 Volný pohyb služeb v rámci EU a službové stálé provozovny

Vstupem České republiky do EU se začala na české subjekty vztahovat i jedna ze základních svobod vnitřního trhu EU (čl. 56 SFEU), tj. volný pohyb služeb. Na základě této svobody jsou osoby (fyzické osoby usazené v jednom státě nebo právnické osoby založené podle práva jednoho členského státu) oprávněny poskytovat služby příjemcům v jiném členském státě, aniž by byly v tomto druhém státě usazeny, za podmínky dočasnosti takové služby¹⁰. Na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES o službách na vnitřním trhu jsou členské státy povinny zajistit volný přístup k činnosti poskytování služeb a volný výkon této činnosti na svém území. Zároveň je ale v preambuli této směrnice uvedeno, že oblast daní je z její působnosti vyloučena. To znamená, že sice mohou podnikatelé z jednoho členského státu poskytovat dočasně služby na území druhého členského státu v zásadě bez omezení, přesto jim ale může vzniknout stálá provozovna (třeba i službová) a budou muset příjem z podnikání na území druhého členského státu EU zdanit.

Touto problematikou se mj. zabíral i rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 12. 2009, čj. 57 Ca 48/2008-38, publikovaný z důvodu svého významu ve Sbírce rozhodnutí NSS 5/2010. V posuzované věci podnikatel, slovenský daňový rezident, poskytoval v roce 2005 pomocné služby ve stavebnictví na území České republiky po dobu delší než šest měsíců za 12 měsíců po sobě jdoucích¹¹. Při

kontrole finančním úřadem vyšlo najevo, že mu vznikla službová stálá provozovna v ČR, ale že příjmy, které jí bylo možné přičíst, v ČR nezdanil ani stálou provozovnu neregistroval u místně příslušného finančního úřadu. Slovenský podnikatel argumentoval na svou obranu právě výše uvedenou svobodou volného pohybu služeb a směrnicí o službách na vnitřním trhu.

Krajský soud v Plzni k tomu řekl mimo jiné: „*Samotná skutečnost, že žalobce bez jakýchkoli problémů jako státní občan Slovenské republiky poskytoval v České republice služby spočívající v pomocných stavebních pracích, je důkazem toho, že nebyl nijak omezen v poskytování těchto služeb na území jiného členského státu Evropského společenství, čímž byl naplněn čl. 49 Smlouvy o založení Evropského společenství (právo poskytovat služby v rámci Společenství). Jinou otázkou je úplata za poskytované služby a její zdanění. Ze směrnice 2006/123/ES vyplývá, že se nevztahuje na oblast daní, jinými slovy s ohledem na skutečnost, že Smlouva o založení Evropského společenství stanoví zvláštní právní základy pro otázky týkající se zdanění, a s ohledem na nástroje Společenství, které již byly přijaty, byla oblast daní vyloučena z působnosti této směrnice (viz úvodní čl. 29 směrnice 2006/123/ES).*“

11 Oznamovací povinnost

Vznik stálé provozovny, včetně službové, na území České republiky znamená nejen povinnosti pro zahraničního poplatníka, který ji musí zaregistrovat u místně příslušného finančního úřadu a uhradit daň z příjmů ze základu daně, který bylo možno této stálé provozovně přičíst, ale také povinnosti pro příjemce služeb.

Ačkoliv vůči poplatníkům, kteří jsou daňovými rezidenty členských států EU nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, nemají plátcí daně v České republice povinnost provádět zajištění podle § 38e ZDP, vždy mají povinnost oznámit neprodleně svému místně příslušnému správci daně uzavření kontraktu s poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3 nebo § 17 odst. 4 ZDP, na jehož základě může dojít ke vzniku stálé provozovny (§ 22 odst. 2 ZDP).

12 Závěr

Při posuzování vzniku službové stálé provozovny je vždy třeba brát v úvahu ustanovení konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jak je patrné z výše uvedeného textu, ustanovení SZDZ týkající se stálých provozoven jsou sjednávána různě a jejich dopad na daňové nerezidenty poskytující služby v ČR či naopak na české daňové rezidenty v jiných smluvních státech může být zásadně odlišný.

¹⁰ Rozsudek SDEU *Gebhard C-55/94*.

¹¹ V roce 2005 již platila nová smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a SR, která v čl. 5 ustanovení o službové stálé provozovně obsahovala.

Mezinárodní pronájem pracovní síly (nejenom) ve světle rozsudku Soudního dvora EU

Ing. Lucie Rytířová
daňová poradkyně č. 4038
Deloitte, Tax Manager

JUDr. Petra Nováková, Ph.D.
advokátka, členka Legislativní rady vlády



Možné diskriminační dopady úpravy mezinárodního pronájmu pracovní síly podle české legislativy jsou předmětem odborných diskuzí již několik let. Česká justice tuto otázku v nedávné době posuzovala i v případech daňových subjektů ACO Industries Tábor s.r.o. a Strojírny Prostějov, a. s.¹ Jelikož byl v obou sporných věcech přítomen evropský prvek (agentura práce jako rezident jiného členského státu EU), předložil jak Nejvyšší správní soud, tak i Krajský soud v Ostravě předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU k posouzení možného rozporu české úpravy s unijním právem. Nedávný rozsudek Soudního dvora EU², podle něhož představuje česká úprava nedovolený zásah do základních svobod zaručených unijním právem, by měl být nyní promítnut jak do praxe Finanční správy ČR, tak do příslušných zákonných ustanovení. Avšak ne všechny otázky byly Soudním dvorem EU vyřešeny.

1 Mezinárodní pronájem pracovní síly podle ZDP

1.1 Vymezení

Mezinárodní pronájem pracovní síly je koncept přeshraničního zaměstnávání, kdy zahraniční společnost (agentura práce) poskytne své zaměstnance (pracovní sílu) k využití české společnosti (uživateli). Zaměstnanci si zachovávají formální pracovněprávní vztah se svým zahraničním zaměstnavatelem, avšak vykonávají činnost pod příkazem

a vedením české společnosti. Ta nese také odpovědnost za výsledek jejich činnosti a v její prospěch je činnost vykonávána. Odměny mohou zaměstnancům plynout od jejich právního zaměstnavatele, který následně fakturuje mzdové náklady pronajatých pracovníků společně s dalšími souvisejícími náklady (např. na povinné pojistné na sociální zabezpečení, cestovní náhrady, vzdělávání, pracovní pomůcky atd.) a případně též poplatkem za zprostředkování (marží) uživateli pracovní síly. Alternativně může být povinnost odměňovat zaměstnance přenesena přímo na uživatele pracovní síly, a to buď plně, nebo částečně (např. v podobě cestovních náhrad, ubytování, poskytnutí automobilu atd.).

1.1.2 Legislativní zakotvení

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“), upravuje mezinárodní pronájem pracovní síly v § 6 odst. 2, který stanoví: „Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.“

¹ Viz http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2011/159_11PredbeznaOta_zka_20130125152800_prevedeno.pdf a http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0038_1Afs_1200_20130_122135520_prevedeno.pdf.

² Rozsudek SDEU ze dne 19. 6. 2014, dostupný z: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=15_3810&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=67_290.

Tímto ustanovením přijala Česká republika tzv. koncept ekonomického zaměstnavatele popsáný v Komentáři k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění³. Podle něj se podmínka umožňující zdanění příjmů ze zaměstnání ve státě výkonu činnosti považuje za splněnou, je-li odměna za tuto činnost fakticky vyplácena daňovým rezidentem státu výkonu činnosti.

Zákon o daních z příjmů považuje tohoto českého daňového rezidenta za zaměstnavatele a ukládá mu povinnost odvodu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti české společnosti, uživateli pracovní síly. Ačkoliv výše uvedené ustanovení na první pohled vypadá jednoznačně, otevírá hned několik sporných bodů, přičemž Soudní dvůr EU se vyjádřil pouze k jedinému z nich: vymezení situace, v níž se postup dle § 6 odst. 2 ZDP uplatní.

1.1.2 „Vedlejší“ dopady

Přestože je uvedena úprava systematicky zahrnuta do části týkající se zdanění zaměstnanců, jedná se *de facto* o zdanění zahraničního zaměstnavatele⁴, a to díky stanovení nevyvratitelné fikce příjmů ze závislé činnosti ve výši 60 % fakturované částky. Z úhrad zahraničnímu subjektu, který nemá v České republice stálou provozovnu pro účely daně z příjmů, a tedy jeho příjmy ze zdrojů na území České republiky nepodléhají v České republice zdanění, je kvůli tomuto ustanovení povinen český uživatel pracovní síly odvádět (pod svou majetkovou odpovědností) zálohy na daň z příjmů v České republice, jejichž následné vybrání od zaměstnance je v mnoha případech prakticky neproveditelné.⁵ Pokud by se přesto podařilo od zaměstnanců odvedené zálohy vybrat, může efektivní daňová sazba činit více než 100 % jejich příjmů, jak je blíže uvedeno dále.

2 Rozsudek Soudního dvora EU a jeho dopady

2.1 O čem Soudní dvůr EU rozhodl

Soudní dvůr EU posuzoval situaci, kdy společnost založená podle právního řádu Slovenska s místem vedení na území Slovenska, tj. slovenský daňový rezident podle příslušné legislativy, pronajímala své zaměstnance na území

České republiky českým daňovým rezidentům. Důležitým prvkem byla v obou posuzovaných kauzách registrace slovenského daňového rezidenta v České republice prostřednictvím organizační složky zapsané v obchodním rejstříku a registrované pro české daňové účely. Vzhledem k tomu, že § 6 odst. 2 ZDP nezohledňuje žádnou formu přítomnosti slovenského daňového rezidenta z českého daňového pohledu, byl i v tomto případě za zaměstnavatele pro účely daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti považován český uživatel pronajatých pracovníků („ekonomický zaměstnavatel“). Jestliže by namísto organizační složky zahraniční agentury práce byli pracovníci pronajati daňovým rezidentem České republiky, nebyly by povinnosti zaměstnavatele (plátce příjmů, resp. agentura práce) na uživatele (ekonomického zaměstnavatele) přeneseny.

Jak generální advokát⁶, tak Soudní dvůr EU označili tento přístup za omezení volného pohybu služeb v rámci EU. Takovéto omezení je přípustné (pouze), „pokud odpovídá naléhavému důvodu obecného zájmu, jenž dosud není chráněn pravidly, kterým poskytovatel služeb podléhá v členském státě, kde je usazen, je způsobilá zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné“⁷. Soudní dvůr došel k názoru, že posuzované opatření není „odůvodněno jako nezbytné k předcházení podvodům a daňovým únikům“⁸, a to z důvodu přítomnosti organizační složky na území České republiky, která umožňuje hospodárné a snadno kontrolovatelné plnění příslušných povinností zaměstnavatele.

2.2 K čemu se Soudní dvůr EU nevyjádřil⁹

Nezodpovězena zůstala druhá předložená otázka, a to posouzení fiktivního příjmu pronajatého zaměstnance ve výši 60 % z celkové odměny (úhrady), z něhož je dle § 6 odst. 2 ZDP odváděna záloha na daň z příjmů v případě, že je v odměně, kterou český ekonomický zaměstnavatel hradí agentuře práce, zahrnuta i částka za zprostředkování (např. provize a ostatní náklady agentury).

Soudní dvůr v této souvislosti zaujal stanovisko, že na tuto otázku není třeba odpovídat, neboť bude-li z pohledu ZDP „právní“ i „ekonomický“ zaměstnavatel jedna a tatáž osoba (tj. daň bude za své zaměstnance odvádět přímo agentura práce), takováto situace nemůže nastat.

³ Viz komentář k článku 15 Modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění OECD ve znění roku 2010.

⁴ Resp. českého uživatele pracovní síly, nebude-li možné snížit úhradu faktury za pronájem pracovní síly o odvedenou zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti.

⁵ Např. kvůli tomu, že příjem zahraničním zaměstnancům vyplácí tamější zaměstnavatel a český uživatel pracovní síly nemá možnost jakkoliv tyto zálohy vybrat.

⁶ Viz bod 33 a následující stanoviska generálního advokáta Melchiora Watheleta ze dne 13. 2. 2014, dostupné z:

http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=147825&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=62_8067.

⁷ Viz bod 44 rozsudku SDEU.

⁸ Viz bod 59 rozsudku SDEU.

⁹ Další nezodpovězenou otázkou je aplikace závěrů předmětného rozsudku SDEU na případy, kdy zde agentura práce nemá „pobočku“. Rozbor této problematiky však přesahuje rozsah tohoto článku.

Zůstali jsme tak ochuzeni o posouzení právního závěru Nejvyššího správního soudu, který má za to, že zákonnou fikci lze odůvodnit „zájmem na účinnosti daňového dohledu. Toto pravidlo má totiž za cíl odradit zahraniční agentury práce od toho, aby fakturovaly částku dlužnou využívajícími podniky, aniž by rozlišovaly podíl této částky připadající na mzdy pracovníků – z něhož má být sražena daň – a podíl připadající na odměnu této agentury za poskytnutou službu.“¹⁰ Je zřejmé, že Nejvyšší správní soud v předmětném rozhodnutí (dle našeho názoru poněkud překvapivě) nadřadil zájem státu představovaný zmíněným zájmem na účinnosti daňového dohledu nad svobodu podnikání či obchodní tajemství. Je otázkou, zda je možné, resp. legitimní, argumentovat tímto směrem i několik let po zavedení předmětného institutu do zákona o daních z příjmů, když od této doby doznala předmětná materie mnohých změn, a to jak v rovině kultivace podnikatelského prostředí, tak i (a to zejména) v rovině mezinárodní spolupráce finančních správ v rámci EU. Pokusíme se tedy doplnit argumentaci Soudního dvora EU, neboť se domníváme, že v současnosti není místo ani pro aplikaci fikce 60 % příjmů.

Jak bylo uvedeno výše, je dle ust. § 6 odst. 2 ZDP pro určení výše příjmu a pro následný odvod záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti zaměstnance rozhodující úhrada agentury práce za poskytnutí pracovní síly. Ač zákon stanoví fikci, že se za příjem zaměstnance považuje minimálně 60 % z odměny agentury práce, obvyklá mzda pronajatých pracovníků v praxi zpravidla předpokládáných 60 % nedosahuje; náklady agentury práce a její obvyklá výše marže mohou přesahovat 40 % fakturované smluvní odměny¹¹.

Základ daně pro výpočet a odvod záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a srážkové daně z příjmů fyzických osob je tak uměle navyšován, což je markantní z rozdílu mezi skutečnou mzdou zaměstnanců agentury práce a zálohou na daň, resp. daní. Uvedeno na příkladu: agentura práce se sídlem na Slovensku fakturuje českému daňovému rezidentovi za pronájem pracovníka 100.000 Kč měsíčně. Skutečný příjem zaměstnance je 10.000 Kč, 5.000 Kč tvoří povinné pojistné na sociální zabezpečení a zbytek pak představuje provizi agentury práce. Kvůli fiktivní hranici 60 % je vypočtena daň¹² z příjmů fyzických osob příslušného zaměstnance ve výši 12.060 Kč (60 % x 100.000 Kč x

x 134 % x 15 %), tj. efektivní daňová sazba v tomto případě činí 120,6 %.

Bohužel k tomuto navýšení dochází v rámci postupů v daňových řízeních i v případě, kdy správce daně následně obdrží např. za pomoci mezinárodního dožádání mzdové listy předmětných zaměstnanců. Je mu tedy známo, jaká je skutečná výše příjmu zaměstnance a jaká je výše provize agentury práce. Bez ohledu na tuto skutečnost bývá českému ekonomickému zaměstnavateli k přímému placení předepisována daň z 60 % odměny agentury práce (a to pomíjíme skutečnost, že daň, resp. záloha na daň, mohla být ve skutečnosti odvedena již agenturou práce, tj. stát ji de facto dostane uhrazenou dvakrát – od agentury práce a od českého ekonomického zaměstnavatele¹³).

Různí se i názory na to, zda agenturní zaměstnanec může o vrácení vzniklého přeplatku požádat sám podáním daňového přiznání. V praxi se bohužel množí případy, kdy správce daně takovou žádost odmítl, resp. po podání daňového přiznání, ze kterého vyplýval předmětnému zaměstnanci přeplatek (vyplývající z toho, že záloha na daň byla kalkulována za pomoci fikce 60 % příjmů agentury práce, kdežto v daňovém přiznání zaměstnanec uvedl skutečnou výši jeho příjmu, která byla nižší), s ním zahájil postup k odstranění pochybností, v jehož rámci nereflektoval doložení výše skutečného příjmu tohoto zaměstnance, a daň s poukazem na údajnou fikci 60 % z celkové úhrady uvedenou v ust. § 6 odst. 2 ZDP stanovil z částky, která nebyla skutečným příjmem tohoto zaměstnance (ale součtem odměny agentury práce a mzdy agenturního zaměstnance).

Ačkoliv striktně vzato výše uvedený postup správců daně pro kalkulaci základu daně ve výši minimálně 60 % fakturované částky za pronájem odpovídá zákonným ustanovením i následným výkladům Ministerstva financí ČR¹⁴, dle našeho názoru jeho aplikací dochází k porušení zákazu diskriminace a k zásahům do primárních svobod, a to jak v případě jeho použití pro výpočet zálohy, tak i pro výpočet konečné daně. Dochází tak k výrazně vyššímu daňovému zatížení agenturních zaměstnanců, resp. českého ekonomického zaměstnavatele, na rozdíl od situace, kdy má zaměstnanec uzavřenu pracovní smlouvu s agenturou práce – českým daňovým rezidentem – a zdaňovaná je jeho skutečná mzda. Ve srovnání výše uvedené úpravy s přijetím služeb od českých agentur práce, v případě

¹⁰ Viz cit. rozsudek SDEU či obdobně usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 30/2012-53.

¹¹ Vedlejšími náklady agentury práce přitom mohou být např. pojistné na sociální zabezpečení odváděné v domovské zemi, cestovní náhrady a další položky, které jsou v případech českých agentur práce zcela jednoznačně příjmy zaměstnanců buď přímo vyjmuté z předmětu daně z příjmů, nebo osvobozené (viz § 6 odst. 7 a odst. 9 ZDP).

¹² Dle ZDP sice představuje částka odvedená českým uživatelem pracovní síly zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, avšak z výslovné úpravy ZDP vyplývá, že základ pro výpočet daně z příjmů v ročním zúčtování daně či v daňovém přiznání dotyčného zaměstnance je taktéž omezen fikcí uvedenou v § 6 odst. 2 ZDP. Jsme však toho názoru, že i pro tento případ platí z pohledu evropského práva argumentace uvedená níže, když je navíc (v rozporu s českou judikaturou) zdaněna částka, která není skutečným příjmem zaměstnance.

¹³ Kvůli uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně si přitom mnohdy agentura práce není oprávněna uhrazenou daň nárokovat zpět.

¹⁴ Např. Zápis z koordinačního výboru daňových poradců č. 302/16.06.2010 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájem pracovní síly, příp. Zápis s koordinačního výboru daňových poradců č. 221/13.02.08- Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájem pracovní síly.

kterých se dané ustanovení neaplikuje a kde dochází k odvodu záloh ze skutečné mzdy pronajatého pracovníka, představuje dle našeho názoru předmětná právní úprava konkurenční nevýhodu¹⁵ a zavádí diskriminaci agentur práce se sídlem na území EU (avšak mimo Českou republiku) ve srovnání s českými agenturami práce.

Pokud není tato finanční zátěž přenesena přes agenturu práce na agenturního zaměstnance, stane se dodatečným nákladem uživatele pracovní síly (ekonomického zaměstnavatele), a tím zdražuje poskytování služeb agenturou práce oproti poskytnutím této služby domácí agenturou práce. Pokud by tato zátěž byla agenturou práce přenesena na zaměstnance, došlo by k výraznému poklesu disponibilního měsíčního příjmu agenturních zaměstnanců, neboť dotčení zaměstnanci by si přeplatek na zálohách mohli nechat vrátit teprve až v rámci svého řádného daňového přiznání, tedy s více než ročním časovým odstupem (viz výše, s tím, že v praxi je vrácení takového přeplatku v některých případech správci daně odmítáno). Vedle samotné povinnosti českého ekonomického zaměstnavatele odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob namísto agentury práce, na které poukázal SDEU, by mohlo dle našeho názoru docházet k porušení svobody pohybu pracovní síly i z tohoto pohledu.

Dle výslovného znění ZDP navíc je nutné fiktivní stanovení příjmů ve výši 60 % fakturované částky uplatnit také v ročním zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, resp. daňovém přiznání k dani z příjmů dotčeného zaměstnance. Kromě výše zmíněné diskriminace ve srovnání se zaměstnanci českých agentur práce, spočívající ve zdaňování příjmů osvobozených od daně nebo mimo předmět daně z příjmů zaměstnanců českých agentur, je tento postup jednoznačně v rozporu se základními principy zdanění v případě daňových nerezidentů České republiky, u nichž podléhá zdanění pouze příjem za práci vykonanou na území České republiky. Jelikož najatí pracovníci mohou pro českého ekonomického zaměstnavatele vykonávat činnost i mimo území České republiky, může být odměna za tuto činnost součástí fakturované odměny za poskytnutí pracovní síly v České republice. Díky fikci uvedené v § 6 odst. 2 ZDP tak do základu daně pro výpočet zálohy na daň vstoupí i ta část odměny zaměstnance, která je mu vyplácena za práci mimo území České republiky.

Takový postup správce daně ve svém důsledku vede ke zdanění částky, která dle ust. § 3 ZDP není příjmem agenturního zaměstnance. Jsme toho názoru, že co se vymezení pojmu „příjem“ týče, stojí judikatura Nejvyššího správního soudu jednoznačně na principu zdanění pouze takového příjmu, který je reálným navýšením majetku ve sféře daňového subjektu. Nejvyšší správní soud v rozsudku

ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005, uvedl: „*Příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné.*“ V rozsudku ze dne 19. 4. 2012, sp. zn. 5 Afs 45/2011, pak tento svůj závěr potvrdil konstatováním, že „*závěr o požadavku reálnosti příjmu, nikoli o pouhou jeho „zdánlivost“ či „virtuálnost“, je beze zbytku platný i pro případ, kdy poplatníkem daně z příjmů je osoba právnická.*“ Ustanovením § 6 odst. 2 ZDP tak není dotčen postulát, že předmětem zdanění musí být skutečný příjem, který se projeví v majetkové a právní sféře daňového subjektu. V opačném případě, tj. pokud by docházelo ke zdanění nikoliv příjmu skutečného, ale toliko zdánlivého, který by se ve sféře daňového subjektu neprojevil, došlo by k porušení základních lidských práv v oblasti vlastnictví majetku.

Jestliže je tedy v případě závislé činnosti zdaněna pouze mzda, tj. to, co je skutečným příjmem pracovníka¹⁶, je i v případě pronájmu pracovní síly nutno vycházet z toho, že předmětem zdanění je pouze mzda agenturního zaměstnance, tj. odměna za práci vykonávanou na území České republiky, která je mu skutečně vyplácena agenturou práce. Opačný výklad by totiž zakládal nerovnost mezi zdaněním závislé činnosti a tzv. ekonomickým zaměstnáváním, která není v žádném zákonném ustanovení opodstatněna, a která by byla v přímém rozporu s ústavní zásadou rovnosti a nediskriminace vyjádřenou v čl. 1 Listiny základních práv a svobod.

Jsme tedy toho názoru, že z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že ust. § 6 odst. 2 ZDP je v rozporu se svobodou volného pohybu služeb a s ní související svobodou usazování a volného pohybu pracovní síly, a to i v případě stanovené fikce příjmu zaměstnance, čímž dochází k nedůvodné diskriminaci agentur práce se sídlem na území EU, ale mimo Českou republiku, která není opodstatněná a jako taková není v souladu s evropským právem.

3 Závěr

Výše uvedený text si klade za cíl být „lehkým“ vzhledem do nelehké problematiky, kterou mezinárodní pronájem pracovní síly bezpochyby je a jejíž mnoho bílých míst bohužel nebylo ani rozsudkem Soudního dvora EU zamalováno. Jak by mohlo vypadat jedno z nich, jsme se v předchozím textu pokusily alespoň načrtnout. Bohužel však v rámci daňových řízení mívá berní správa a daňový subjekt rozdílný názor na to, jaký obraz by měl ve finále vzniknout. S lehkou nadsázkou, jedni jsou zastánci spíše

¹⁵ Obdobně viz SOJKA, Vlastimil (2008) *Mezinárodní zdanění příjmů*. Praha: ASPI, s. 119 a násl.

¹⁶ S výjimkou konstrukce tzv. superhrubé mzdy, která je však zachována i pro případ ekonomického zaměstnání.

realistického pohledu vykreslujícího zákruty zákonného textu přesně dle jeho dikce, druzí se snaží zachytit spíše smysl právní úpravy. Jsme však toho názoru, že bez ohledu na to, zda se přikloníme k moderně či zůstaneme věrni realismu, výsledné dílo by mělo vždy ctít zásadu daňové

spravedlnosti (zdaním přesně tolik, kolik mám, ani více, ani méně), ruku v ruce se zásadou proporcionality (použití prostředků a nástrojů, které ještě postačí pro naplnění cíle daňového řízení a co nejméně zasáhnou daňový subjekt).

Zásady koordinace evropského práva sociálního zabezpečení

Prof. Dr. Dr. h.c. Eberhard Eichenhofer
profesor práva
na Friedrich-Schiller-University



Koordinace evropského práva sociálního zabezpečení je upravena nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. 4. 2004, které plní dvě úlohy: 1) určuje použití právních řádů jednotlivých členských států v oblasti sociálního zabezpečení v mezinárodních situacích a 2) právu sociálního zabezpečení každého členského státu zajišťuje mezinárodní účinky v oblasti poskytování dávek, vývozu dávek do zahraničí a sčítání dob pojištění. Nařízení č. 883/2004 platí jednotně pro všechny členské státy a zabraňuje tak pozitivní i negativní kolizi právních norem.

1 Koordinace práva sociálního zabezpečení v Evropské unii

Článek 48 Smlouvy o fungování Evropské unie zavazuje EU k přijetí opatření ke koordinaci práva sociálního zabezpečení. Rada splnila tuto povinnost k 1. 1. 1959 nařízením č. 3/58 ze dne 25. 9. 1958, jakož i nařízením č. 4/58 ze dne 3. 12. 1958.¹ Tato byla později nahrazena nařízením (EHS) č. 1408/71 ze dne 14. 6. 1971² a nařízením č. 574/72 ze dne 21. 3. 1972³. V roce 1992 pak proběhlo v Edinburgu⁴ jednání Rady, které uložilo Komisi koncipovat pravidla pro koordinaci práva sociálního zabezpečení moderněji, jednodušeji a jasněji.⁵ Následně tedy Rada vydala nová pravidla v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004⁶ ze dne 29. 4. 2004 o koordinaci

¹ Úřední věstník 1958 č. 30, s. 561 a násl.

² Úřední věstník 1971 L 149/2.

³ Úřední věstník 1972 L 74/1.

⁴ Srov. s KOM (1993) 551 v konečném znění, 54, 76 a s KOM (1994) 33 v konečném znění.

⁵ Srov. s návrhy na reformu: Eichenhofer (ed.). Die Reform des Europäischen koordinierenden Sozialrechts, 1993; Langer in: Fuchs. Kommentar Europäisches Sozialrecht, čl. 48, bod 1–5; Pieters/Vansteenkiste. Thirteenth State; Pieters in Schoukens (ed.). Prospects of social security co-ordination, 1997, 15 a násl.

⁶ Úřední věstník EU L 166/2004; dále srov. s Marhold (ed.). Das neue Sozialrecht der EU, 2005 a Deutsche Rentenversicherung Bund. Die Reform des Europäischen koordinierenden Sozialrechts, 2007.

systemů sociálního zabezpečení (dále jen „nařízení č. 883/2004“). Od 1. 5. 2010 ho navíc doprovází prováděcí nařízení č. 987/2009 ze dne 16. 9. 2009.⁷

2 Kolizní normy

Článek 4 nařízení č. 883/2004 prikazuje rovné zacházení s příslušníky veškerých členských států. Žádný příslušník jiného členského státu nesmí být v horším postavení než příslušníci státu povinného k výplatě dávek. Tento zákaz zamezuje jakékoli přímé i nepřímé diskriminaci z důvodu státní příslušnosti.⁸ Zatímco přímá diskriminace stanoví rozdílné právní následky, nepřímá sice předepisuje právní následky stejné, preferuje však v praktické aplikaci jednu skupinu před druhou. Obě formy diskriminace jsou zakázané.

Příslušné právo členského státu upravující sociální zabezpečení⁹ je určeno v článku 11–16 nařízení č. 883/2004 místem pravidelného výkonu výdělečné činnosti – nezávisle na bydlišti¹⁰ dotčené osoby či sídlu jejího zaměstnavatele. Pro členy posádky lodí na volném moři se příslušné právo řídí podle vlajky, pod kterou loď pluje. Pro úředníky a osoby ve výkonu vojenské či náhradní civilní služby je rozhodující jejich státní příslušnost. Pro osoby samostatně výdělečně činné a osoby bez výdělečné činnosti existují vlastní kolizní normy – příslušnost u osob samostatně výdělečně činných se posuzuje podle místa činnosti a u osob bez výdělečné činnosti podle místa bydliště.

Zaměstnanci, který byl vyslán k přechodnému výkonu práce do jiného státu, zůstává dosavadní příslušnost, pokud činnost vykonává pouze přechodně, tj. do 24 měsíců.¹¹

Článek 16 nařízení č. 883/2004 povoluje členským státům i úřadům kompetentním pro aplikaci práva sociálního zabezpečení EU dohodnout ve prospěch jednotlivých pojištěnců nebo skupin pojištěnců výjimky z kogentních pravidel článků 11–15 téhož nařízení.¹²

3 Koordinační normy

3.1 Dávky v nemoci a v mateřství

Pro zabezpečení v případě nemoci a mateřství¹³ se podle článku 17–22 nařízení č. 883/2004 počítají doby strávené v různých členských státech, jednotlivé státy si vypomáhají při poskytování dávek a dávky jsou vypláceny oprávněným osobám bydlicím mimo území příslušného státu.

Nárok oprávněné osoby na dávky v jiném než příslušném členském státu nebo státu bydliště se posuzuje podle článku 19 a násl. nařízení č. 883/2004. Podle těchto ustanovení rozhoduje příslušný stát o tom, zda bude nárokováná dávka zabezpečované osobě poskytnuta.¹⁴ Souhlas je poskytnut v případě, že se oprávněná osoba přechodně zdržuje v jiném členském státě a dávky zde neodkladně potřebuje, nebo pokud se svolením příslušné instituce vycestovala na území jiného členského státu za účelem poskytnutí takové péče, která by jí náležela v příslušném státě. Nároky jsou dle článku 19 nařízení č. 883/2004 omezeny na naléhavé lékařské ošetření, jinak podléhá čerpání dávky schválení příslušné instituce (článek 20 nařízení č. 883/2004).

Dne 28. 4. 1998 vynesl Evropský soudní dvůr (dále jen „ESD“) dva rozsudky ve věci Decker¹⁵ a Kohl¹⁶ potvrzující všeobecné právo přeshraničního čerpání zdravotní péče. Toto právo mohou členské státy omezit pouze kvůli závažným obecným zájmům, např. dle ESD kvůli plánování nemocniční péče.¹⁷ Od roku 2011 upravuje tuto oblast komplexně směrnice č. 2011/24/EU ze dne 9. 3. 2011 o uplatňování práv pacientů¹⁸ stanovující práva pacientů při přeshraničním využívání ambulantní péče a zohledňující tak příslušnou judikaturu ESD. Členské státy jsou povinny tuto směrnici implementovat do svých předpisů, které pak fungují paralelně s ustanoveními uvedenými v nařízení č. 883/2004.

⁷ Úřední věstník EU 284/2009.

⁸ Sb. rozh. ESD 1990, I-531 a Sb. rozh. ESD 1991, I-1119.

⁹ Devetzi. Die Kollisionsnormen des Europäischen Sozialrechts, Berlín, 2000, 39 a násl.

¹⁰ Více o problémech osob pracujících na území jiného členského státu: BMA. Soziale Sicherheit der Grenzgänger in Europa, 2003.

¹¹ Článek 12 odst. 1 nařízení č. 883/2004.

¹² Devetzi. pozn. 9, 79 a násl. a Sb. rozh. ESD 1984, 2223.

¹³ Marhold. Neuerungen europäischer Sozialrechtskoordinierung bei Krankheit in Eichenhofer (ed.). 50 Jahre nach ihrem Beginn, 2009, 193; Fahlbusch. Ambulante ärztliche Behandlung in Europa, 2006; Jorens/Schulte (ed.). Grenzüberschreitende Inanspruchnahme von Gesundheitsleistungen im Gemeinsamen Markt, 2003; Marschner in EAS B 9110; Bieback in Eichenhofer (ed.). Reform des Europäischen koordinierenden Sozialrechts, 1993, 55 a násl.; Bieback in Deutscher Sozialrechtsverband (ed.). Europäisches Sozialrecht, 1992, 51 a násl.; Maydell in Schulin (ed.). Handbuch des Sozialversicherungsrechts, svazek 1, 1994, § 64; Neumann-Duesberg in Schulte/Zacher (ed.). Wechselwirkungen zwischen dem Europäischen Sozialrecht und dem Sozialrecht der Bundesrepublik Deutschland, 1991, 83.

¹⁴ Srov. se Sb. rozh. ESD 1978, 825 a Sb. rozh. ESD 1979, 1977; tento právní stav byl změněn prostřednictvím nařízení (EHS) č. 2793 ze dne 17. 9. 1981 (Úřední věstník ES L 275/1 ze dne 29. 9. 1981); k úvahám Komise viz tisk Spolkové rady 568/80.

¹⁵ Sb. rozh. ESD 1998, I-1831.

¹⁶ Sb. rozh. ESD 1998, I-1931.

¹⁷ Sb. rozh. ESD 2001, I-5473; Sb. rozh. ESD 2003, I-4509; Sb. rozh. ESD 2003, I-1703 a Sb. rozh. ESD 2004, I-9911.

¹⁸ Úřední věstník EU ze dne 4. 4. 2011 L 88, s. 45.

3.2 Dávky při pracovních úrazech a nemocech z povolání

Články 36–41 nařízení č. 883/2004 upravují koordinaci dávek v případě pracovních úrazů a nemocí z povolání.¹⁹ Pracovním úrazem je každý osobní úraz související s pojištěnou činností. Za nemoci z povolání se považují onemocnění vzniklá v důsledku dlouhodobého výkonu výdělečné činnosti ohrožující zdraví, která jsou zároveň zákonem uznána jako nemoc z povolání. Předpisy pro pracovní úrazy, tj. články 36–38 nařízení č. 883/2004, a nemoci z povolání, tj. článek 39 nařízení č. 883/2004, jsou obdobné jako předpisy pro dávky poskytované v případě nemoci.²⁰

Osoba pojištěná proti pracovnímu úrazu a nemoci z povolání obdrží dle článku 36 odst. 2 nařízení č. 883/2004 pojistné dávky v jiném než příslušném státě v případě bydliště mimo příslušný stát.²¹ Peněžité dávky jsou vypláceny do zahraničí bez omezení (článek 7 nařízení č. 883/2004). Instituce příslušného státu je poskytnete v nezkráceném rozsahu, případně prostřednictvím instituce státu bydliště. Věcné dávky, služby, léčebné ošetření a rehabilitaci poskytnete naopak stát bydliště podle svých předpisů na účet příslušné instituce. Příslušná instituce je dle článku 41 nařízení č. 883/2004 na oplátku povinna poskytnout náhradu vypomáhající instituci.

3.3 Invalidní, starobní a pozůstalostní důchody

Doby pojištění dle článku 1 písm. t) nařízení č. 883/2004 a náhradní doby se pro účely nároků na starobní, invalidní a pozůstalostní důchody sčítají.²² Taková úprava zabraňuje vzniku mezer v pojistné ochraně, pokud pojištěné osoby získaly doby pojištění z vícera národních systémů důchodového, invalidního a pozůstalostního zabezpečení. Za tímto účelem stanoví právo Evropské unie v článcích 6, 44 a násl. a v článku 51 nařízení č. 883/2004, že se pro získání nároků sčítají doby relevantní pro starobní, invalidní a pozůstalostní dávky strávené ve všech členských státech.²³

Doby pojištění získané v různých členských státech se sčítají výhradně pro účely posouzení vzniku nároku a odpovídají tak na otázku „zda“ nárok na důchod náleží. Naopak při určení rozsahu plnění, tj. při hledání odpovědi na otázku „kolik“ se doby pojištění nesčítají.

Výše poskytovaných dávek se vypočítává poměrně podle dob pojištění v příslušném státě.

Pro výpočet důchodu²⁴ jsou stanoveny dvě metody. Obě se řídí výhradně pravidly státu provádějícího výpočet. Liší se však v tom, o co se přepočtení výdělečné výplaty opírá. Tyto dva přístupy se označují jako „plný (sóló) důchod“ a „poměrný důchod“ (článek 52 nařízení č. 883/2004). V případě plného důchodu se výše dávky vypočte výhradně podle dob získaných v příslušném systému členského státu. U dílčí dávky se výše důchodu vypočítává naopak na základě všech dob získaných pojištěncem ve všech členských státech. Pomocí součtu všech dob získaných ve státech uplatňujících koordinační pravidla se vypočte hypotetická částka výplaty důchodu²⁵ („teoretická částka“), která se následně vynásobí podílem doby pojištění získané ve státě provádějícím výpočet a součtu všech domácích a zahraničních dob pojištění zohledněných ve státech uplatňujících koordinační pravidla. Oprávněná osoba má následně nárok na výplatu vyšší z částek vypočtených při použití obou metod výpočtu.

3.4 Dávky v nezaměstnanosti

Nařízení č. 883/2004 upravuje v článcích 61–65 koordinaci dávek, které vyrovnávají výpadek mzdy v důsledku nezaměstnanosti.

Článek 61 nařízení staví doby pojištění nebo zaměstnání získané v rámci práva jiných členských států na roveň s příslušnými dobami v rámci práva příslušného státu. Článek 64 pak staví disponibilitu nezaměstnaného pro služby zaměstnanosti jiného členského státu na roveň s disponibilitou pro služby zaměstnanosti „příslušného státu“, nicméně vývoz peněžních dávek je omezen časově

¹⁹ Článek 3 písm. f) nařízení č. 883/2004.

²⁰ Firlie in Walter J. Pfeil (ed.). Soziale Sicherheit in Österreich und Europa, Vídeň 1998, 141; Haverkate/Huster: Europäisches Sozialrecht, 1999, bod 272, 281.

²¹ Raschke in Schulín. HS-KV, 1994, § 73–121.

²² Sb. rozh. ESD 2002, I-8191.

²³ K tomu viz Eichenhofer. Sozialrecht der Europäischen Union, 2013, 5. vyd., bod 198 a násl.; Bokeloh in Jorens/Schulte. Co-ordination of the Social Security Systems in Connection with the Accession of Central and Eastern European States (The Riga Conference), Brusel 1999, 271, 276; Marschner in Oetker/Preis. EAS B 9120-18 a násl.; Schuler in Fuchs. Kommentar, Europäisches Sozialrecht, vysvětlivky k čl. 46; Pennings: Introduction to European social security law, 2. vyd., 1998, 133 a násl.; Willms. Soziale Sicherung durch europäische Integration, 1990, 158 a násl.; Verschuere. Neue Vorschriften in der Verordnung 883/2004 über Leistungen bei Invalidität und Altersrenten sowie beitragsunabhängige Leistungen, in Eichenhofer (ed.). 50 Jahre nach ihrem Beginn, 2009, 223.

²⁴ Srov. s Borchardt in Dausen. Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, D. II-108 a násl.; Haverkate/Huster. Europäisches Sozialrecht, 1999, bod 243 a násl.; Költzsch. DAngVers (německé pojištění zaměstnanců) 1981, 521 a násl.; Marschner in Oetker/Preis. EAS B 9120-40 a násl.; Ruland. DRV (německé důchodové pojištění) 1990, 709, 724 a násl.; Schuler. Das internationale Sozialrecht der Bundesrepublik Deutschland, 1988, 562 a násl.

²⁵ Sb. rozh. ESD 2005, I-7389.

(na tři měsíce) i administrativně. Právní předpisy umožňují prodloužení maximální doby pobírání dávek na šest měsíců, stanoví-li tak příslušný členský stát. Dle článku 65 nařízení č. 883/2004 mají příhraniční pracovníci a osoby, které nejsou příhraničními pracovníky, nárok na podporu v nezaměstnanosti v případě částečné a úplné nezaměstnanosti. Příslušným je nejdříve dle článku 65 odst. 2 nařízení č. 883/2004 ten stát, v němž byl nezaměstnaný zaměstnan bezprostředně před vznikem nezaměstnanosti.²⁶ Tamní právní předpisy stanoví dávky, určí podmínky pro jejich poskytování a rozsah, konkrétně splnění doby rozhodné pro vznik nároku, délku pobírání dávky, výpočet a výši dávky pro dobu prvních tří měsíců. Poté se stává příslušným stát bydliště. Ten může od státu dosavadního zaměstnání požadovat náhradu nákladů za tři nebo pět měsíců. Pokud závisí rozsah dávek na rodinných příslušnících, jsou rodinní příslušníci žijící v jiném členském státě rovnocenní s těmi, kteří mají bydliště v příslušném státě (článek 5 nařízení č. 883/2004).

3.5 Rodinné dávky

Častěji než u jiných sociálních dávek vyvstávají otázky práva Evropské unie v souvislosti s „rodinnými dávkami“.²⁷ V zásadě má příslušný stát nakládat s dětmi žijícími v jiném členském státě tak, jako kdyby žily v příslušném státě (článek 67 nařízení č. 883/2004).²⁸ Také jiné okolnosti zakládající nárok na přídatky na děti – školní nebo vysokoškolské vzdělání, nezaměstnanost – podléhají

ekvivalentní úpravě podle článku 5 nařízení č. 883/2004.²⁹ Pokud mají oba rodiče na základě výdělečné činnosti nebo bydliště v různých členských státech nárok na dávky, pak vzniká pro jedno a totéž dítě dvojitý nárok.³⁰ Jelikož lze jednomu dítěti ve výsledku vyplácet jen jednu dávku, zamezují tomuto duplicitnímu nároku pravidla přednosti. Podle nich má přednostní povinnost k poskytování dávek ten členský stát, v němž je výdělečně činný rodič, který vykonává převažující činnost. Jestliže je dávka takto stanoveného primárně příslušného státu nižší než dávka sekundárního státu, zůstává dle článku 68 nařízení č. 883/2004 nárok vůči tomuto státu zachován ve výši překračující částky rozdílu.³¹

4 Závěr

Evropská koordinace práva sociálního zabezpečení spojuje systémy sociálního zabezpečení všech států Evropské unie, Evropského hospodářského prostoru a Švýcarska prostřednictvím multilaterální úpravy zahrnující 32 států. Jako jednotné právo obsahuje kolizní normy odstraňující mezery jako např. duplicitu v sociální ochraně. Dále vytváří formou ekvivalentních pravidel koordinační normy, které stanovují oprávnění s celoevropským účinkem založená na právu jednotlivých členských států. Koordinace evropského práva sociálního zabezpečení tímto způsobem zajišťuje komplexní mezinárodní účinnost nároků založených na právu členského státu.

²⁶ Sb. rozh. ESD 1992, I-5009; Usinger-Egger, 2000, 64 a násl.

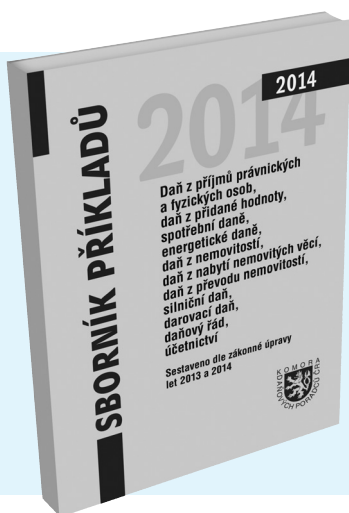
²⁷ Devetzi in Eichenhofer. 50 Jahre nach ihrem Beginn, 291; Trinkl. Die gemeinschaftsrechtliche Koordinierung deutscher Familienleistungen, 2001; k nové úpravě viz Marhold in Marhold (ed.). Das neue Sozialrecht der EU, 2005, 55 a násl.

²⁸ Sb. rozh. ESD 1997, I-3279 (Garcia).

²⁹ Sb. rozh. ESD 1990, I-531 (Bronzino); I-557 (Gatto).

³⁰ Sb. rozh. ESD 1992, I-6393 (McMenamin); Sb. rozh. 1990, I-2781 (Kracht).

³¹ Reinhard in Hauck/Noftz/Eichenhofer. EU-Sozialrecht; k článku 68 bod 6 a násl.; Eichenhofer. pozn. 21, bod 286 a násl.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2014

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2013.

Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpccr.cz, email publikace@kdpccr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Problémy při retroaktivním určení příslušnosti k systému sociálního zabezpečení u osob zaměstnaných souběžně ve více státech EU

JUDr. Ladislav Švec
ředitel Centra mezistátních úhrad



Situace osob pracujících souběžně ve více státech EU se v oblasti sociálního zabezpečení řídí přímo aplikovatelnými koordinačními nařízeními Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004¹ a 987/2009². Ta zakotvují zejména princip použitelnosti právních předpisů pouze jednoho státu. Dále obsahují normy, jež určují, o který stát má v konkrétní situaci jít. Typicky je jím stát, v němž má pracovník kromě výdělečné činnosti i bydliště. Zaměstnanec i jeho zaměstnavatel plní veškeré povinnosti v určeném státě, a to v souladu s právními předpisy tohoto státu. Zaměstnání vykonávané na území jiného státu se pro účely odvodové povinnosti považuje za zaměstnání vykonávané v určeném státě.

1 Bez relevantní informace nepomůže sebelepší předpis

Na první pohled nic problematického nebo sporného. I zde se však ďábel skrývá v detailu. Aby bylo možné pravidla bezproblémově aplikovat, musí být všechny dotčené strany informovány o rozhodujících skutečnostech, a to pokud možno před zahájením souběžné činnosti. V praxi je ovšem složité takového stavu dosáhnout. Důvodem je zejména nedostatečné povědomí dotčených pracovníků o povinnostech vyplývajících z právních předpisů, v některých

případech i snaha o záměrné obcházení pravidel, nebo neochota zabývat se předepsanými administrativními postupy.

Poměrně často tak dochází k situaci, kdy byla dotčená osoba po určité období pojištěna v rámci sociálního zabezpečení dvou nebo více státy. Pokud se o této situaci, která je v rozporu s principem aplikovatelnosti jediného právního řádu, dozví pověřená instituce, musí ji řešit zpětně. K takovému zjištění dochází poměrně pravidelně, typicky například po podání žádosti o důchod, kdy je dvojitý pojištění v rámci příslušné procedury odhaleno.

2 V čem je současná situace nežádoucí?

Ze zpětného řešení pak prakticky vždy vyplývá řada problémů pro dotčenou osobu, instituce a zaměstnavatele toho státu, který byl dodatečně určen jako nepřislušný.

Problémy spočívají zejména v nutnosti zpětně vypořádat pojistné, které bylo uhrazeno institucím státu, jenž se dodatečně ukázal nepřislušným.

Dále pak v nutnosti zpětně vypořádat náklady na věcné a peněžité dávky poskytnuté institucemi nesprávného státu.

¹ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. 4. 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále jen „nařízení 883/04“).

² Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. 9. 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále jen „nařízení 987/09“).

Výše uvedené důsledky se v některých případech mohou týkat i členů rodiny dotčeného pracovníka. V tomto ohledu jsou důsledky dodatečného určení aplikovatelné legislativy obzvláště významné a problematické pro oblast zdravotního pojištění, kde běžně vznikají odvozené nároky rodinných příslušníků a téměř vždy i náklady na poskytnutou péči.

Dodatečné řešení může navíc vést k uplatnění sankcí, pokud a penále nejen vůči osobě, ale zejména vůči jejímu zaměstnavateli, který přitom zpravidla žádnou povinnost neporušil, o souběžné činnosti v jiném státě nebyl informován a v dobré víře odváděl lokální pojistné domácím institucím.

Pomineme-li enormní administrativní náročnost zpětného vypořádání, je nejpůsobivějším dopadem retroaktivního řešení potenciální vznik povinnosti zaměstnavatele uhradit ze stejné mzdy pojistné dvakrát. K tomu může dojít v případě, kdy je instituce „nesprávného“ státu dle uplatňovaných předpisů oprávněna vracet přijaté pojistné pouze za omezenou dobu do minulosti (v České republice je takto vráceno pojistné maximálně za pět let zpětně). Pokud šlo rozhodnutí o výlučné aplikovatelnosti legislativy jiného státu hlouběji do minulosti (v praxi se setkáváme i se zpětným určením k roku 2004), může instituce zaměstnavateli vrátit pojistné pouze za takto omezené období. Vůči druhému státu je však zaměstnavatel povinen uhradit pojistné za celou dobu, kdy měl pracovník podléhat jeho předpisům. V důsledku je tak zaměstnavatel nucen hradit za období starší než pět let pojistné ze stejného příjmu dvakrát.

Stejně závažné problémy může představovat zpětné přeúčtování poskytnutých věcných dávek, tedy zdravotní péče, uhrazených institucí státu, který se stal dodatečně nepříslušným. Nařízení totiž výslovně nestanoví pojišťovně určeného státu povinnost všechny takto vynaložené náklady původní instituci nahradit. Lze si představit i situaci, kdy v určeném státě nemusí příslušná pojišťovna ani existovat (např. v případech, kdy zde osoba byla pojištěna pouze v soukromém systému, nebo dokonce nebyla povinně pojištěna vůbec).

Z procesního hlediska je dalším sporným momentem praxe institucí některých států, které po vydání rozhodnutí uplatňují vůči zahraničním zaměstnavatelům penále za nesplnění odvodové povinnosti, přestože si zaměstnavatel zpravidla nebyl jakéhokoliv pochybení vědom. Systémově ani není možné oprávněně požadovat, aby byli všichni zaměstnavatelé povinni a schopni zjistit potenciální výkon výdělečné činnosti svého zaměstnance na území jiného státu.

3 Co k věci nalezneme v evropských nařízeních?

Koordinální nařízení výše uvedené problémy neřeší. V zásadě vychází z předpokladu, že osoby plní obecnou oznamovací povinnost ve smyslu čl. 76 odst. 4 nařízení 883/04 a zvláštní oznamovací povinnost dle čl. 16 odst. 1 nařízení 987/09 a pověřené instituce neprodleně určují příslušnost k právním předpisům v souladu s čl. 16 nařízení 987/09.

V případě nesplnění oznamovací povinnosti nařízením předpokládá, že dojde k proceduře určení aplikovatelné legislativy dodatečně, jakmile se o souběžné činnosti instituce dozví (čl. 16 odst. 6 nařízení 987/09).

Zaměstnavatel osoby musí ve smyslu čl. 21 nařízení 987/09 splnit všechny povinnosti stanovené předpisy určeného státu, zejména pak zaplatit odvody stanovené předpisy takto určeného státu. Lze mít za to, že tato povinnost trvá, ať již bylo určení aplikovatelné legislativy učiněno předem nebo zpětně.

Jediným ustanovením, které se vypořádává s možností zpětného řešení nesprávně určené legislativy, je čl. 6 prováděcího nařízení 987/09, který řeší provizorní určení aplikovatelné legislativy v případě sporu mezi institucemi. Předpokladem uplatnění tohoto článku je ovšem vědomí existence souběžné činnosti, existence sporu a na něj navazující rozhodnutí o provizorním a následně definitivním určení. Obě strany tak předem vědí, že ke změně může dojít. V těchto případech je řešena nejen povinnost vrátit nesprávně vybrané pojistné, ale i uhradit nesprávně vyplacené či poskytnuté dávky institucemi definitivně určeného státu. Z hlediska zaměstnavatelů je přidanou hodnotou skutečnost, že v ideálním případě (odvedené pojistné bylo stejné nebo vyšší než pojistné v nově určeném státě) dojde k přeúčtování nesprávně vybraného pojistného přímo mezi institucemi obou států.

Ani nařízení, ani prováděcí rozhodnutí Správní komise však nenabízí řešení problémů, které způsobuje institucím i zaměstnavatelům retroaktivní rozhodnutí v případech, kdy se rozhodné skutečnosti prokáží až dodatečně a k žádnému předchozímu sporu nedošlo. Umožňuje pouze uložení odpovídající sankce dotčené osobě, která nesplnila svou oznamovací povinnost (čl. 76 odst. 5 nařízení 883/04).

4 Má problém řešení?

Nesplnění oznamovací povinnosti a s tím spojené dodatečné řešení bude způsobovat praktické problémy vždy. Přesto se domnívám, že by bylo možné některým problémům předejít, nebo je alespoň minimalizovat. V tomto smyslu již učinila Česká republika příslušné kroky, když oslovila nejdůležitější partnerské státy s návrhy na praktická řešení

a následně iniciovala projednání problému na úrovni celé Evropské unie. Dílčím úspěchem je fakt, že evropské orgány i ostatní státy podnět přivítaly a považují jej za vážný a hodný řešení.

Dle návrhů prezentovaných českou nótou se nabízí několik možných opatření na celoevropské úrovni, popřípadě na úrovni dohod mezi dotčenými státy.

Jednou ze systémových možností je vydání odpovídajícího rozhodnutí Správní komise, popřípadě přímo novelizace nařízení za účelem podřízení těchto situací režimu provizorně určené legislativy. Tato úprava by pomohla řešit zejména nejistotu při dodatečném přeučtování nákladů na dávky, pomohla by však také řešit vypořádání pojistného na úrovni institucí.

Možností, směřovanou spíše na bilaterální řešení, je uzavření dohody o udílení výjimek, spočívajících v potvrzení dvojí příslušnosti k právním předpisům za období, kdy by dodatečné určení vedlo k dvojímu odvodu pojistného ze stejného příjmu. Stejně tak může být bilaterálně dohodnuto osvobození zaměstnavatelů od penále v těch případech, kdy z jejich strany nedošlo k žádnému porušení právní povinnosti.

Kromě výše uvedeného lze někdy považovat za problematické i samotné rozhodnutí pověřené instituce státu bydliště o zpětné výlučné aplikovatelnosti jí uplatňovaných právních předpisů. Konkrétní případy přitom ukazují, že rozhodnutí nemuselo brát v úvahu všechny aspekty konkrétní situace osoby (např. situaci rodinných příslušníků, existenci zdravotního pojištění ve státě bydliště, místo čerpání dávek apod.). Může tak vést k větším potížím, než

by představovalo rozhodnutí o aplikovatelnosti předpisů druhého státu. Proces určování je nařízením upraven a předpokládá informování dotčených institucí druhých států o navrženém řešení a následně dvouměsíční období pro jejich vyjádření. Toto pravidlo se ovšem týká obecně všech rozhodnutí (včetně těch udílených před nebo těsně po zahájení činnosti). Týká se proto velkého množství případů, včetně velké většiny případů nesporných. Tato administrativní procedura proto v praxi příliš nefunguje a oznámení buď nejsou zasílána, nebo nejsou na straně přijímajících institucí zpracovávána. Řešením, opět spíše na úrovni bilaterální dohody, by zde mohlo být dojednání zvláštního režimu pro případy řešené zpětně. Tyto případy by byly předávány zvlášť tak, aby mohly být skutečně individuálně posouzeny i institucí druhého dotčeného státu. Uvažovat by šlo v této souvislosti i o podmínění platnosti retroaktivního rozhodnutí dohodou dotčených institucí.

Zpětné řešení situace osoby je z hlediska aplikace evropských koordinačních nařízeních a národních předpisů o sociálním a zdravotním pojištění jedním z nejnáročnějších a nejproblematičtějších procesů. Dochází k němu i v jiných agendách a situacích. To, že se dostáváme k řešení těchto specifických situací po několika letech aplikace nových koordinačních nařízeních, ukazuje, že jde o agendu živou, neustále se měnící a přinášející nové výzvy. Před více než deseti lety, když jsme psali první metodiky provádění evropského práva, jsem se domníval, že si více méně dovedeme představit vše, co nás při aplikaci evropského práva čeká. Dnes je zřejmé, že šlo o omyl. V řešení situací s přeshraničním prvkem budou stále vznikat nové a nové otázky, které jsme si dosud nedokázali představit a ke kterým bude nutné nalézat odpovídající interpretaci a navrhopvat odpovídající řešení.



CD – SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2013

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2012.

Cena CD je 150 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení se zaměřením na oblast určování příslušnosti k právním předpisům

Mgr. Bc. Dalibor Fadrný
Úřad vlády ČR, expert v oblasti sociálního
zabezpečení



Globalizace světové ekonomiky a z toho vyplývající růst počtu migrujících pracovníků jsou významnými faktory, jež motivují státy k uzavírání bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení. Jejich primárním cílem je zachování nabytých nároků a práv migrujících pracovníků v systému sociálního zabezpečení, ve kterém jsou dlouhodobě pojištěni a který dlouhodobě znají. Z hlediska České republiky je uzavírání bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení jedním z nástrojů, jak učinit investiční prostředí v Česku přitažlivějším pro společnosti z vyspělých zemí ochotné realizovat zde nemalé investice. České společnosti momentálně usilují o rozvoj obchodu s balkánskými, post-sovětskými a asijskými státy, v těchto případech mají bilaterální smlouvy za cíl zajistit českým občanům kontinuitu jejich pojištění v českém systému sociálního zabezpečení. Česká republika je v počtu uzavřených smluv o sociálním zabezpečení jednou z neaktivnějších zemí střední a východní Evropy.

1 Typy bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení

Historicky existuje několik typů bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení. Zcela převládajícím typem jsou tzv. proporcionální smlouvy, které jsou postaveny na obdobných principech jako koordinační nařízení EU (s výjimkou pojištění jednoho státu), tj. rovné zacházení, export dávek do ciziny a sčítání dob pojištění. V českém prostředí je drtivá většina bilaterálních smluv proporcionálního

typu.¹ Tyto smlouvy se mohou lišit ve věcném a osobním rozsahu či podmínkách pro určení příslušnosti k právním předpisům, nikoliv však v základních principech, na kterých jsou postaveny.

Specifickým typem smluv o sociálním zabezpečení jsou tzv. teritoriální smlouvy, které vycházejí z principu trvalého pobytu pojištěnce, tj. dávku přizná ten stát, ve kterém má osoba ke dni vzniku nároku trvalý pobyt. Československo uzavřelo v minulosti takový typ bilaterální smlouvy se Sovětským svazem. Vzhledem k tomu, že se jednalo o zcela překonaný typ smlouvy, který byl navíc pro Českou republiku nevýhodný, byla tato smlouva k 31. 12. 2008 vypovězena ve vztahu k Ruské federaci a k 22. 9. 2009 k ostatním nástupnickým státům bývalého Sovětského svazu, jestliže již s některou z nich nebyla uzavřena bilaterální smlouva (Ukrajina a Moldávie).

Posledním typem bilaterálních smluv jsou tzv. kombinované smlouvy (proporcionální s teritoriálním prvkem). Česká republika uzavřela takový typ smlouvy se Slovenskem a Ukrajinou.

2 Vztah koordinačních nařízení EU a bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení

Členské státy EU/EFTA² mezi sebou aplikují koordinační nařízení EU, tj. nařízení Evropského parlamentu a Rady

¹ Česká republika, resp. Československo, uzavřela proporcionální typ bilaterální smlouvy s Austrálií, Bulharskem, Francií, Chile, Chorvatskem, Izraelem, Japonskem, bývalou Jugoslávií (ve vztahu k Makedonii, Slovinsku, Bosně a Hercegovině, Srbsku a Černé Hoře), Kanadou, Koreou, Kyprem, Litvou, Lucemburskem, Maďarskem, Moldávií, Německem, Polskem, Quebecem, Rakouskem, Rumunskem, Španělskem, Švýcarskem, Tureckem a USA.

² Evropské sdružení volného obchodu – Island, Lichtenštejnsko, Norsko, Švýcarsko.

(ES) č. 883/2004³ a jeho prováděcí nařízení č. 987/2009⁴ účinné s výjimkami⁵ od 1. 5. 2010. Před účinností zmíněných koordinačních nařízení byla aplikována původní koordinační nařízení EU, tj. nařízení Rady (EHS) č. 1408/71 a jeho prováděcí nařízení č. 574/72. Proces integrace evropských států do EU byl postupný, proto byly mezi členskými státy EU uzavírány bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení, které po vstupu daných zemí do EU zůstaly účinné, nicméně se aplikují pouze tehdy, není-li daná otázka koordinačními nařízeními upravena nebo by právní úprava zakotvená v bilaterální smlouvě byla pro příjemce dávek příznivější a současně byla zakotvena v příloze II nařízení č. 883/2004, viz čl. 8 odst. 1 nařízení č. 883/2004: „V rámci oblasti své působnosti nahrazuje toto nařízení každou úmluvu o sociálním zabezpečení, která je použitelná mezi členskými státy. Některá ustanovení úmluv o sociálním zabezpečení uzavřených členskými státy přede dnem použitelnosti tohoto nařízení však zůstávají nadále účinná, jsou-li pro příjemce dávek příznivější nebo pokud vycházejí ze zvláštních historických okolností a jejich účinek je časově omezený. Aby tato ustanovení zůstala i nadále použitelnými, musí být uvedena v příloze II. Není-li z objektivních důvodů možné rozšířit platnost některých těchto ustanovení na všechny osoby, na něž se toto ustanovení vztahuje, je třeba to uvést.“

Česká republika má momentálně uzavřeno 16 bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení s členskými státy EU/EFTA⁶. Z toho však pouze 5 bilaterálních smluv uzavřených Českou republikou je uvedeno v příloze II nařízení č. 883/2004.⁷ Ostatní bilaterální smlouvy de facto aplikovány nejsou, což však neznamená, že by se v budoucnu při změně okolností nemohly začít znovu aplikovat.

3 Bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení uzavírané se státy mimo EU/EFTA

Hlavním těžištěm aplikace bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení jsou nečlenské státy EU/EFTA. Od 1. 5. 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, jsou uzavírány bilaterální smlouvy již pouze s těmito státy. Gesci za sjednání bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení

má Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR, které ve spolupráci s Ministerstvem zahraničních věcí ČR buď iniciuje bilaterální jednání se zájmovým státem nebo návrh na zahájení jednání o uzavření bilaterální smlouvy obdrží od jiného státu. V první fázi jsou představeny systémy sociálního zabezpečení obou států, identifikována míra kompatibility obou systémů a hledány průsečíky uzavření bilaterální smlouvy. V závislosti na úrovni vývoje systémů sociálního zabezpečení a zájmech obou států musí být především definován věcný rozsah uzavírané smlouvy. Všechny dosud uzavřené bilaterální smlouvy ČR obsahují normy týkající se úpravy určení příslušnosti k právním předpisům a důchodového pojištění.⁸ Několik z nich obsahuje i právní úpravu věcných a peněžitých dávek v nemoci a mateřství, případně i oblast rodinných dávek či dávek v nezaměstnanosti.⁹ Osobní rozsah bilaterálních smluv je stanoven buď pro pojištěnce smluvních stran bez ohledu na státní příslušnost, občany smluvních stran, případně osoby s bydlištěm na území smluvních stran.¹⁰ Ne vždy se bilaterální smlouva vztahuje i na OSVČ. V rámci jednotlivých kol jednání o uzavření bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení je nejdříve finalizován text smlouvy, poté správní ujednání a nakonec bilaterální formuláře nezbytné pro praktické provádění smlouvy.

4 Určování příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení

Každá bilaterální smlouva o sociálním zabezpečení musí zakotvit pravidla – hraniční určovatele, na základě kterých bude určena příslušnost k právním předpisům pro účely odvodu pojistného nebo naopak čerpání dávek z daného systému. Jedním ze základních principů koordinace systémů sociálního zabezpečení v EU je aplikace právních předpisů jednoho státu, což však neplatí při aplikaci bilaterálních smluv. Žádná z bilaterálních smluv explicitně tento princip neobsahuje, proto je možné, aby migrující osoba za určitých okolností podléhala dvojím právním předpisům sociálního zabezpečení smluvních států. Základním hraničním určovatelem u každé bilaterální smlouvy je, stejně jako u koordinačních nařízení EU, tzv. pravidlo *lex loci laboris*, tj. osoba je příslušná k právním předpisům

³ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. 4. 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále jen „nařízení 883/2004“).

⁴ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. 9. 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále jen „nařízení 987/09“).

⁵ Švýcarsko se zavázalo k aplikaci nařízení č. 883/2004 a č. 987/2009 od 1. 4. 2012, ostatní státy EFTA od 1. 6. 2012.

⁶ Bulharsko, Francie, Chorvatsko, Kypr, Litva, Lucembursko, Maďarsko, Německo, Nizozemí, Polsko, Rakousko, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švýcarsko.

⁷ Německo, Kypr, Lucembursko, Rakousko, Slovensko.

⁸ Vzhledem k nerozvinutému systému důchodového pojištění v některých východoasijských státech není do budoucna vyloučeno uzavření bilaterální smlouvy týkající se pouze určení příslušnosti k právním předpisům, tj. stanovení pravidel pro odvod pojistného do systému příslušného státu.

⁹ Detailně na: <http://www.cssz.cz/cz/mezinarodni-smlouvy/smlouvy-uzavrene-cr/pre-hled-smluv.htm>.

¹⁰ Ibidem.

státu, na jehož území osoba vykonává výdělečnou činnost. Je-li činnost vykonávána na území obou smluvních stran a přitom nebylo požádáno o úřední posouzení příslušnosti k právním předpisům nebo nebyly splněny podmínky, aby se na osobu vztahovalo některé z ustanovení zaručující příslušnost k právním předpisům jednoho státu, pak dochází k aplikaci dvojích právních předpisů dle aktuálního místa výkonu činnosti. Tato skutečnost je hlavní odlišností aplikace bilaterálních smluv oproti koordinačním nařízením EU, která výslovně v čl. 11 odst. 1 nařízení č. 883/2004 zavádí princip jediného státu pojištění, a současně čl. 16 nařízení č. 987/2009 stanoví jasný postup, včetně oznamovací povinnosti osoby vykonávající výdělečné činnosti na území dvou a více členských států EU/EFTA, pro stanovení příslušnosti k právním předpisům jednoho státu.

Institut vyslání coby nejčastější odchylka ze základního pravidla *lex loci laboris* je zakotven ve všech bilaterálních smlouvách uzavřených Českou republikou. Za vyslání je dle koordinačních nařízení EU a odvozených právních předpisů považována situace, kdy je zaměstnanec vyslán vysílajícím, tj. jediným zaměstnavatelem na maximálně dva roky do druhého státu za předpokladu, že je zachován přímý vztah mezi vysílaným zaměstnancem a vysílajícím zaměstnavatelem a vyslaný zaměstnanec nenahrazuje jiného vyslaného zaměstnance. Obecně lze konstatovat, že ustanovení o provádění institutu vyslání zaměstnanců je v bilaterálních smlouvách zakotveno benevolentněji. Maximální délka vyslání se vyvinula z dvou let u ranějších smluv až po stávajících pět let, které obsahují všechny významné bilaterální smlouvy uzavřené od roku 2008.¹¹ Velmi zajímavé je posouzení podmínky uzavření pracovního poměru s vysílajícím zaměstnavatelem. Zatímco koordinační nařízení EU striktně trvají na tom, že jediným zaměstnavatelem, se kterým může mít vyslaný zaměstnanec uzavřen pracovní poměr, je vysílající zaměstnavatel, tak většina novějších bilaterálních smluv uzavřených ČR reflektuje skutečnost, že k vyslání velmi často dochází v rámci nadnárodních koncernů, které mají u vyslaných zaměstnanců interně nastaven tzv. spící pracovní poměr s vysílajícím zaměstnavatelem, zatímco s přijímající entitou v druhém členském státě zaměstnanec uzavírá pracovní poměr. Ustanovení týkající se institutu vyslání rozšiřuje splnění podmínky vyslání i na výše popsané situace uzavření pracovního poměru s přijímajícím subjektem. Hovoříme o tzv. rozšířeném vysílajícím článku. Jaké důvody a důsledky mělo nezakotvení tzv. rozšířeného vysílajícího článku v česko-japonské smlouvě o sociálním zabezpečení, popíši ve stručné případové studii dále. Vysílací články v bilaterálních smlouvách neomezují vyslání na situace nahrazování vyslaných pracovníků jinými vyslanými

pracovníky či povinnosti účasti na pojištění po určitou dobu před vysláním.¹² Jestliže se bilaterální smlouva nevztahuje na OSVČ, tj. ani nestanoví pravidla pro určení příslušnosti k právním předpisům OSVČ, je otázkou, jestli nelze využít institut výjimky, který je vedle pravidla *lex loci laboris* a institutu vyslání další nezbytnou součástí bilaterálních smluv v části týkající se určování příslušnosti. Institut výjimky slouží k tomu, aby se smluvní státy ve zřeteluhodných případech dohodly na určení příslušnosti k právním předpisům odlišným od standardních hraničních určovatelů. Příkladním se k tomu, že i pokud bilaterální smlouva neobsahuje ustanovení týkající se vyslání OSVČ, lze v rámci řízení o udělení výjimky stanovit příslušnost k právním předpisům preferovaného státu za předpokladu, že s tím souhlasí druhá smluvní strana. Již nikoliv automatickými jsou ustanovení týkající se určení příslušnosti k právním předpisům u osob současně vykonávajících činnost na území smluvních stran (zejména v oblasti dopravy), státních úředníků či námořníků.

Teprve úřední posouzení příslušnosti k právním předpisům zakončené vystavením bilaterálního osvědčení o příslušnosti k právním předpisům¹³ má závazný charakter pro příslušné subjekty druhého smluvního státu, tj. zaměstnavatele, resp. OSVČ jsou povinni odvést pojistné na sociální zabezpečení v období uvedeném v bilaterálním osvědčení do systému státu, jehož instituce toto osvědčení vystavila. V Česku musí být podána žádost¹⁴ s přílohami (zejména pracovní smlouva) na místně příslušné OSSZ, finálním posouzením a vystavením bilaterálního osvědčení je pověřeno oddělení mezinárodních pojistných vztahů ústředí ČSSZ v Praze.

5 Případová studie – česko-japonská smlouva o sociálním zabezpečení

Provádění bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení v oblasti určování příslušnosti k právním předpisům není povětšinou spojeno s vážnými překážkami či interpretačními spory. Výjimku potvrzující pravidlo představuje česko-japonská smlouva o sociálním zabezpečení¹⁵ účinná od 1. 6. 2009. Při sjednávání bilaterální smlouvy česká strana navrhovala zakotvení tzv. rozšířeného vysílacího článku, který by zaměstnancům vysílaným v rámci nadnárodních koncernů umožňoval zachování jejich pojištění v domovském státě. Vzhledem k tomu, že Japonsko je v Česku druhým největším investorem a Česká republika je v rámci EU čtvrtým největším příjemcem investic z Japonska, je zřejmé, že by navrhované ustanovení bylo

¹¹ Např. USA, Korea, Austrálie, Japonsko.

¹² Viz povinnost dvouměsíční ekonomické aktivity OSVČ před vysláním dle koordinačních nařízení EU a souvisejících právních předpisů.

¹³ Ekvivalent formuláře A1 dle koordinačních nařízení EU.

¹⁴ Dostupné na: <http://www.cssz.cz/cz/tiskopisy/mezinarodni-smlouvy.htm>.

¹⁵ Č. 421/2009 Sb. m. s.

výhodné pro japonské pracovníky, většinou top manažery či specialisty pověřené k předání know-how. Japonská strana však návrh na zakotvení rozšířeného vysílacího článku z neznámých důvodů odmítla. Po účinnosti smlouvy (1. 6. 2009) japonská strana přistoupila k vystavení bilaterálních osvědčení dle vysílacího článku pro vysoký počet japonských pracovníků. Většina z nich však uzavřela pracovní poměr s přijímající českou/dceřinou společností, což vzhledem k absenci rozšířeného vysílacího článku, znění vysílacího článku a chápání institutu vyslání českou stranou otevřelo (dosud nevyřešený) bilaterální spor o provádění česko-japonské smlouvy. Česká strana informovala japonské úřady o vzniklém problému. Po několikaletých jednáních byl v roce 2010 dohodnut postup, podle kterého byla 470 japonským pracovníkům, u kterých byla japonskou stranou nesprávně určena příslušnost, udělena ve třech různých režimech výjimka s tím, že každá nově vzniklá situace osoby uzavírající pracovní poměr s českou společností musí být řešena individuální žádostí o udělení výjimky. Dalším sporným bodem provádění česko-japonské smlouvy se stala otázka nároku na udělení výjimky. Japonská strana od řízení o udělení výjimky očekávala jejich automatické udělování ve všech případech, zatímco česká strana má dlouhodobě stanoveny důvody a kritéria, na základě kterých mají být výjimky

(ne)uděleny. Nedávno uplynulo pět let od účinnosti česko-japonské smlouvy, přesto se však její provádění nepodařilo z několika důvodů uspokojivě vyřešit. Česká strana od počátku sporu navrhuje, dle jejího názoru, jediné legální a legitimní řešení, a to sice otevření smlouvy a zakotvení rozšířeného vysílacího článku. V loňském roce byla uzavřena maďarsko-japonská smlouva obsahující tzv. rozšířený vysílací článek, proto lze s nadějí očekávat, že bude obdobně upravena i česko-japonská smlouva.

6 Závěr

Proces uzavírání bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení je nekončící snahou o zachování účasti na českém systému pojištění českých občanů pracujících v daleké cizině. V opačném gardu český stát usiluje o vytvoření komfortních podmínek pro zaměstnance zahraničních investorů. Do konce letošního roku budou účinné bilaterální smlouvy s Indií a Ruskem. Mezitím jsou v různých stádiích negociace s Ázerbájdžánem, Albánií, Bosnou a Hercegovinou, Čínou, Mongolskem a Tuniskem. Se stíráním národních hranic a ekonomickým vzestupem mnohých mimoevropských států bude uzavírání a provádění bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení nabývat na významu.



Tabulky a informace pro daně a podnikání 2014 10. vydání oblíbené příručky!

Jedná se o příručku, ve které najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

PŘÍRUČKA SE VEJDE DO KAŽDÉ KABELKY.

255 Kč, 416 stran, kapesní formát, brožovaná vazba

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz,

email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4,

P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na www.wolterskluwer.cz, email obchod@wolterskluwer.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.

Převod zastavěného a nezastavěného pozemku a daň z přidané hodnoty

Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353, EY



Od 1. 1. 2014 došlo ke změně ustanovení § 56 zákona o DPH¹, které upravuje dodání vybraných nemovitých věcí. Změnilo se zejména zdanění převodu pozemku, a to v závislosti na tom, zda se jedná o zastavěný nebo nezastavěný pozemek. Nejasná zákonná úprava a absence návaznosti na Směrnici o DPH² má za následek, že se objevují různé výklady odborné veřejnosti i finanční správy ve snaze problematiku nějak uchopit.

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) vydalo informaci k uplatňování DPH u dodání vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 (dále jen „Informace GFŘ“)³, ve které uvádí, že pozemkem se rozumí pozemek geometricky a polohově určený a zobrazený v katastru nemovitostí a označený takto samostatným parcelním číslem. Za pozemek, na kterém je zřízena stavba (tj. pozemek přiléhající ke stavbě), je třeba dle GFŘ chápat parcelu (samostatné parcelní číslo), na které je zřízena stavba. Je-li stavba umístěna, byť i částečně, na více parcelách, je třeba všechny tyto parcely považovat za pozemky, na kterých je zřízena stavba.

Proti tomuto názoru se vyhradil daňový poradce Milan Skála ve svém článku zveřejněném v e-Bulletinu Komory daňových poradců⁴. Podle Milana Skály se pozemkem, na kterém je zřízena stavba, rozumí pozemek zastavěný, a to jen a pouze v půdorysu stavby či inženýrských sítí bez ohledu na to, zda se jedná o jednu, více nebo jen část parcely podle katastru nemovitostí. Autor článku navrhuje, že při převodu pozemku, na kterém stojí stavba spojená se zemí pevným základem (např. dům, garáž, bazén, altánek, oplocení, pergola, kapličky, antoníčky), bude za pozemek

přiléhající ke stavbě považována jen plocha, na které jsou tyto stavby zřízeny (hranicí zastavěného pozemku bude předěl stavby), převod zbytku pozemku by byl osvobozeným plněním⁵. Jinými slovy, dle Milana Skály by zastavěným pozemkem byl jen pravouhlý průmět stavby na rovinu pozemku.

Tento názor je v diametrálním protikladu se závěry staršího příspěvku projednaného Koordinačním výborem GFŘ s KDP ČR⁶. Podle tohoto příspěvku se pro účely tehdy platného zákona o DPH zastavěným pozemkem chápal souhrn všech parcel, pokud alespoň na jedné parcele byla zřízena stavba spojená se zemí pevným základem.

Svým článkem bych rád nabídl odlišný názor na tuto problematiku, který zakládám převážně na standardních principech pro uplatňování DPH, jak vyplývají z unijního práva, postulovaných v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), zejména principu jednoho nebo více plnění⁷.

Dříve než přistoupím k aplikaci tohoto principu na převody zastavěného nebo nezastavěného pozemku, rád bych krátce připomněl základní legislativní rámec převodu pozemků z pohledu DPH.

1 Úprava převodu pozemků ve Směrnici o DPH

Směrnice o DPH v čl. 135 písm. j) uvádí, že členské státy osvobodí od daně dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího kromě těch převodů, které jsou

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

² Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“).

³ Metodická informace GFŘ, čj. 58463/13/7001-21000-10206.

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_k_par_56_od_roku_2014.pdf

⁴ Viz SKÁLA, Milan. Pozemky, parcely, DPH a chyby v Informaci GFŘ. *E-Bulletin Komory daňových poradců*. 2014, č. 1, s. 13.

⁵ Ve svém příkladu č. 3 Milan Skála uvádí, že za zastavěný pozemek je třeba chápat půdorys rodinného domu, studny, přípojky a „antoníčka“.

⁶ Zápis z jednání Koordinačního výboru GFŘ s KDP ČR č. 678/19.05.04 – Nemovitosti v EuDPH, předkladatel: PhDr. Milan Skála.

⁷ Princip jednoho/více plnění je někdy zužován pouze na princip hlavního či vedlejšího plnění, který však tvoří jen podmnožinu obecnějšího principu jednoho/více plnění.

uvedeny v článku 12 odst. 1 písm. a). V tomto článku jsou uvedeny převody budovy a pozemku k ní přiléhajícího před jejím prvním obydlím, případně v určité lhůtě od jejího dokončení či obydlí⁸. Článek 12 Směrnice o DPH uvádí, že členské státy mohou vymezit pojem „pozemek k ní přiléhající“. Tady máme první komplikaci, český zákonodárce pojem „pozemek přiléhající ke stavbě“⁹ nevymezil.

Další osvobození týkající se pozemků je upraveno v čl. 135 písm. k) Směrnice o DPH, podle kterého je od daně osvobozeno dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku¹⁰ ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b). A tady máme druhý nejasný pojem – „nezastavěný pozemek“.

Jak správně uvádí Informace GFR, zákon o DPH platný od 1. 1. 2014 (konečně¹¹) zavedl princip nedělitelnosti režimu zdanění stavby a přiléhajícího pozemku tak, jak ho požaduje Směrnice o DPH citovaná výše. Zjednodušeně řečeno převod pozemku přiléhajícího ke stavbě (takový pozemek tedy musí být považován za zastavěný) se zdaňuje shodně se stavbou, která na něm stojí, a to podle jejího stáří. Pouze převod nezastavěného pozemku může být osvobozen od DPH, pokud se však nejedná o stavební pozemek.

2 Jedno nebo více plnění

Tématem jednoho komplexního plnění versus více samostatných plnění, kdy každé samostatné plnění má svůj vlastní daňový režim, se SDEU zabýval nesčetněkrát¹². Soudní dvůr EU opakovaně judikoval, že při posouzení, zda se jedná o jedno nedělitelné plnění nebo více samostatných plnění, je nutné vycházet z toho, že každé plnění by mělo být posuzováno za samostatné a nezávislé. Několik plnění, která mohou být poskytována samostatně, však můžou tvořit i jedno nedělitelné plnění, pokud nejsou nezávislá. Hlavním kritériem je pohled typického zákazníka a ekonomický účel transakce. Pokud vedlejší plnění není pro zákazníka samo o sobě cílem, ale slouží pouze k lepšímu užití hlavního plnění, pak toto plnění nemůže být považováno za samostatné plnění¹³.

V oblasti převodu nemovitostí stojí za zmínku například rozsudek C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV, který se zabýval situací, kdy prodávající převádí na kupujícího

pozemek se zřízenou stavbou a zároveň si strany ujednají, že prodávající tuto stavbu na náklady kupujícího zdemoluje, aby na pozemku mohla být kupujícím postavena stavba nová. Přestože společnosti shodně tvrdily, že se jedná o převod stavebního pozemku, který podléhá DPH, a této skutečnosti nasvědčovala i obchodní dokumentace a započatá demolice, správce daně došel k závěru, že jde o osvobozený převod zastavěného pozemku, u kterého nemá kupující nárok na odpočet DPH.

Soudní dvůr EU k tomuto sporu uvádí, že je nutné rozhodnout, zda převod nemovitosti a demoliční služba poskytovaná prodávajícím jsou dvě nezávislá plnění nebo jedno komplexní plnění. Je jasné, že pro zákazníka stará budova neměla žádný užitek, že jeho cílem bylo koupit nezastavěný stavební pozemek, na kterém chtěl postavit jinou stavbu, a proto je dle SDEU nutné se na transakci dívat jako na jedno nedělitelné plnění, kterým je převod stavebního pozemku.

Tento a další podobné rozsudky SDEU dokládají, že nelze opomíjet princip jednoho/více plnění ani při převodu nemovitých věcí.¹⁴

3 Co si kupuje zákazník aneb aplikace principu jedno/více plnění na převod pozemků

Pokud dochází k převodu pozemku, na kterém je zřízena stavba, je třeba nejdříve zkoumat, zda je na pozemek možno nahlížet prostřednictvím principu jedno/více plnění jako na pozemek zastavěný či nezastavěný. Abychom na tuto otázku mohli odpovědět, je potřeba nejprve vyhodnotit, kolik plnění je vlastně zákazníkovi poskytnuto, a pokud je poskytnuto více plnění, zda tato plnění jsou samostatná a nezávislá, anebo zda se jedná o tzv. komplexní plnění. Přitom je třeba zkoumat skutečnou ekonomickou podstatu plnění, a to především z pohledu typického zákazníka a jeho cílů.

Pokud se převádí pozemek, na kterém jsou drobné stavby (např. lavička, oplocení, studna na zalévání zeleně, zídka, která zpevňuje pozemek ve svahu), pak je zřejmé, že tyto

⁸ Pojem obydlí použitý Směrnicí o DPH nelze zřejmě vykládat doslovně, v řadě staveb totiž není možné bydlet. Například anglická jazyková verze používá pojem „occupation“, což může znamenat i pouhé užití. Francouzský ekvivalent stejného slova „occupation“ má rovněž spíše širší význam a nemusí se zrovna jednat o obydlitelnou stavbu.

⁹ Pojem budova používaný v českém překladu Směrnice o DPH také nelze brát doslova. Směrnice totiž definuje budovu jako jakoukoliv konstrukci pevně spojenou se zemí. Vhodnější je proto používat obecnější termín stavba.

¹⁰ Nesprávným vymezením stavebního pozemku v zákoně o DPH respektive absencí takového vymezení se v tomto článku nezabývám.

¹¹ Tato jednotná zdanění zakotvená Směrnicí o DPH měla být zavedena do legislativy České republiky již v okamžiku jejího přistoupení k Evropské unii.

¹² Viz např. rozsudky C-41/04 Levob Verzekeringen, C-425/06 Part Service, C-572/07 RLRE Tellmer Property.

¹³ Viz zejména bod 30 rozsudku SDEU ve věci C-349/96 Card Protection Plan Ltd.

¹⁴ Setkal jsem se s názorem, že při převodu nemovitostí se tento princip neuplatní. Opak je pravdou. Při převodu stavby se předané klíče (movitá věc) zdaňují stejně jako stavba právě na základě tohoto principu.

drobné stavby nejsou pro zákazníka cílem samy o sobě a že jen slouží k lepšímu užití kupovaného pozemku. Tvzení, že převod pozemku se zabetonovanou lavičkou (či jinou drobnou stavbou) představuje dvě plnění, kde jedno je převod lavičky a druhé je převod pozemku, jde zcela očividně proti ekonomické realitě transakce. Cílem zákazníka není koupit si zabudovanou lavičku, cílem je koupit si pozemek. Jedná se tedy o jedno komplexní plnění – převod pozemku, které by podle mého názoru mělo být zdaňováno jako převod nezastavěného pozemku, a mělo by tedy být osvobozeno od DPH.

Lze najít množství dalších staveb, které slouží k lepšímu využití kupovaného pozemku, které tedy nezpůsobí zdanění jeho převodu. Vodovodní přípojka přivedená k pastvině pro napájení dobytka slouží k lepšímu využití pozemku jako pastviny. Elektrizace přípojka přivedená k louce, aby mohla být sekána elektrickou sekačkou, slouží k lepšímu využití pozemku jako louky. Různé přípojky svedené do tzv. antonického slouží k lepšímu využití pozemku jako stavebního pozemku (takový pozemek je lépe připraven ke zbudování hlavní stavby na něm¹⁵). Zpevněná plocha slouží k tomu, aby se po pozemku lépe chodilo. Znakem všech těchto případů je to, že zákazník nekupuje pozemek kvůli těmto stavbám, ale kvůli samotnému pozemku a tyto stavby pouze zlepšují užité vlastnosti pozemku.

Naopak v případě, že je převáděn pozemek s hlavní stavbou, například s rodinným domem, garáží, tovární halou, silnicí, větrnou elektrárnou, sloupy vysokého napětí, pořízení stavby je pro zákazníka samotným cílem. Zákazník si kupuje rodinný dům, aby v něm bydlel, garáž, aby v ní parkoval automobil, tovární halu, aby v ní vyráběl, silnici, aby po ní jezdily dopravní prostředky, větrnou elektrárnu, aby v ní vyráběl elektřinu, nebo sloup vysokého napětí, aby mohl elektřinu přenášet. Pozemek je nutný k tomu, aby takovou stavbu nesl.

Tvůrce Směrnice o DPH nás patrně chtěl ušetřit dilematu, zda se jedná o dvě plnění, která mají samostatný režim, nebo zda je pozemek vedlejším plněním k převáděné hlavní stavbě. V tomto případě proto nastupuje již zmíněný princip jednotnosti zdanění stavby a pozemku. Pozemek je třeba považovat za zastavěný, a zdanění jeho převodu se tak odvíjí od stáří stavby na něm zřízené.

4 Pozemek přiléhající ke stavbě

Jak daleko sahá zastavěný pozemek¹⁶? Je pozemkem přiléhajícím ke stavbě pouze průmět stavby na pozemek, nebo i pozemky v okolí, které jsou využívány spolu se

stavbou? Lze princip jednoho nebo více plnění aplikovat i na vymezení zastavěného pozemku?

Domnívám se, že princip jednoho/více plnění by bylo možné použít na zodpovězení této otázky, kdyby však tvůrce Směrnice o DPH nepoužil zvláštní úpravu, a sice vymezení pozemku přiléhajícího ke stavbě. Pozemek přiléhající se má zdaňovat stejně jako stavba, je tedy na něj třeba nahlížet jako na zastavěný pozemek. Bohužel český zákonodárce možnost vymezení pozemku přiléhajícího ke stavbě nevyužil, přestože to Směrnice o DPH v článku 12 členským státům povoluje, respektive ukládá.

Soudní dvůr EU se prozatím výkladem tohoto pojmu nezabýval, ale s ohledem na obdobnou judikaturu lze předpokládat, že s přihlédnutím k legislativnímu kontextu a cílům Směrnice o DPH by pravděpodobně považoval za pozemek přiléhající ke stavbě takový převáděný pozemek, který je funkčně spojen s hlavní stavbou, tj. pozemek, který slouží stavbě a je využíván spolu s ní, a to bez ohledu na vyznačení parcel v katastru nemovitostí. Pozemkem přiléhajícím by tak mohla být i část parcely, nebo i části více parcel.

Při takovém vymezení by drobné stavby nacházející se na přiléhajícím pozemku (např. vodovodní či elektrické přípojky, zahradní altány, oplocení, klepadla na koberce, studny), které jsou využívány spolu s hlavní stavbou, následovaly zdanění hlavní stavby.

Případnou nesprávnou implementaci Směrnice o DPH (v tomto případě absenci vymezení pozemku přiléhajícího ke stavbě) potom nelze přičítat k tíži daňového subjektu. Do doby, než bude Směrnice o DPH implementována správně do českého právního řádu, lze vycházet z vymezení pozemku přiléhajícího ke stavbě v Informaci GŘ s tím, že se tímto výkladem plátce daně nemusí řídit, pokud by byl zjevně v rozporu se Směrnicí o DPH. Tak by tomu patně bylo, pokud by byl převáděn pozemek tvořený jednou parcelou, na němž se nachází stavba, která tvoří funkční celek pouze s částí takového pozemku. Typickým příkladem je převod pole jednoho parcelního čísla, na jehož části je zřízena inženýrská síť ve vlastnictví třetí osoby, např. stožár vysokého napětí. Dle mého názoru by za zastavěný pozemek měla být považována pouze část parcely v bezprostřední blízkosti stožáru, která s ním tvoří funkční celek.

5 Závěrem

Ministerstvo financí ČR pracuje na novele zákona o DPH, která by měla vstoupit v platnost od 1. 1. 2015. Lze jen doufat, že novela výše uvedené problémy odstraní.

¹⁵ Jiným problémem je, že takový pozemek by měl být v souladu s judikaturou SDEU (např. C-468/93 Gemeente Emmen) definován pro účely DPH jako stavební pozemek, který podléhá zdanění vždy. Jak jsem zmiňoval v poznámce pod čarou č. 11, touto problematikou se v tomto článku nezabývám.

¹⁶ Pojmy „zastavěný pozemek“ a „pozemek přiléhající ke stavbě“ je z daňového hlediska třeba považovat za synonyma. Jejich společným znakem totiž je, že se zdaňují shodně s hlavní stavbou na nich zřízenou.

Software IDEA® v praktických ukázkách

Ing. Jitka Černá
daňový poradce č. 391
auditor č. 1663

Když se řekne software IDEA, většina čtenářů bude patrně vědět, o co se jedná, a mnozí také tuší, že si během 20 let svého působení na českém trhu našel cestu na mnoho úřadů státní správy, kde slouží při kontrolách a pomáhá nacházet nesrovnalosti (nejen) v účetních datech. Práce s tímto softwarem se stala běžnou součástí daňových kontrol. Obdobně jako je IDEA používána finančními úřady, lze ji využít také v praxi daňového poradce. Je možné se tak snadno vyhnout případným „nepříjemným překvapením“. Konkrétní ukázky použití tohoto analytického nástroje si ukážeme na následujících řádcích.

Osobně jsem se s programem IDEA poprvé setkala v roce 2009 a začala jsem jej používat pro analýzu účetních dat.

Od té doby se tento program stal nedílnou součástí mé práce a stále objevuji další možnosti jeho využití.

Změna v práci daňového poradce s tímto programem spočívá v tom, že výchozím bodem pro prováděné testy jsou účetní data, a nikoliv účetní doklady. Přestáváte se spoléhat na údaje uvedené na dokladu v předkontaci nebo v tištěném účetním deníku a pracujete s daty, které na cestě mezi počítačem klienta a ověřením již nemůže nikdo ovlivnit. Data klienta jsou neustále k dispozici a je možné zjišťovat i změny prováděné na účetních datech klientem.

Příklady zjištěných nesprávností v účetnictví:

příklad první:

Využití kontingenční tabulky pro kontrolu správnosti zaúčtování

The screenshot displays the IDEA software interface. The main window shows a contingency table with columns for 'SU_MNO' and 'SU_DAL'. The table lists various account numbers and their corresponding counts. A red arrow points to the 'SU_DAL' column, and another red arrow points to the '115' value in the 'Součet' row. On the right side, the 'Vlastnosti' (Properties) panel is visible, showing a list of 'Přidat poznámku' (Add note) items. A red arrow points to the first note: 'účetovano 221/648 - pojistné plnění - chybil předpis, účtováno do výnosů při platbě'.

SU_MNO	SU_DAL	Sem vložte pole sloupců
527	325	1
	Součet	1
531	345	1
	Součet	1
532	345	1
	Součet	1
538	221	1
	321	5
	381	10
	Součet	16
545	211	1
	Součet	1
548	211	24
	311	1
	321	19
	Součet	44
551	081	1
	082	1
	Součet	2
562	221	7
	Součet	7
563	261	28
	311	86
	663	1
	Součet	115

Jednoduchou kontrolou pomocí kontingenční tabulky je možné zjistit účetní nesprávnosti, na které se při kontrole dokladů přichází časově náročnějším a složitějším způsobem. Například v obrázku uvedené účtování zápisem MD 563/D 663. Dále je často touto metodou zjišťováno

účtování nákladů přímo z bankovního výpisu bez doložení dokladů k účtování. Ve většině případů je účetní jednotka schopna doklady doložit, ale jsou zjišťovány i případy, kdy prostředky účtované do nákladů ve skutečnosti odcházely na osobní konto některého ze zaměstnanců.

příklad druhý:

Kontrola nedokončené výroby u stavební společnosti

The screenshot shows the IDEA software interface with a contingency table titled '2-Účetní deník2009.IMG'. The table lists orders (ZAKÁZKA) and their associated costs (NÁKLAD) and profits (VÝNOS). A red arrow points to the row for order 1124R, which shows a profit of 2 662 024.04 and a cost of 5 302 748.09. Another red arrow points to a note in the sidebar titled 'Přidat poznámku' (Add note), which contains the text: 'Zakázka 1124 vykazuje výraznou ztrátu - prověřit složku zakázky' (Order 1124 shows a significant loss - check the order component).

ZAKÁZKA	Data	Sem vložte pole sloupců
1117R	Součet z VYNOS	3 485 950.83
	Součet z NÁKLAD	805 280.24
	Součet z ZISK	2 680 670.59
1124R	Součet z VYNOS	2 662 024.04
	Součet z NÁKLAD	5 302 748.09
	Součet z ZISK	-2 640 724.05
1135R	Součet z VYNOS	23 850.00
	Součet z NÁKLAD	0.00
	Součet z ZISK	23 850.00
1136R	Součet z VYNOS	598 500.00
	Součet z NÁKLAD	199 424.24
	Součet z ZISK	399 075.76
1151R	Součet z VYNOS	73 100 000.00
	Součet z NÁKLAD	45 479 443.95
	Součet z ZISK	27 620 556.05
1158	Součet z VYNOS	-45 012.15
	Součet z NÁKLAD	0.00
	Součet z ZISK	-45 012.15
1166R	Součet z VYNOS	6 449 581.85
	Součet z NÁKLAD	4 561 397.33
	Součet z ZISK	1 888 184.52
1167	Součet z VYNOS	-474.00
	Součet z NÁKLAD	0.00
	Součet z ZISK	-474.00
1168R	Součet z VYNOS	60 092 217.53
	Součet z NÁKLAD	33 282 242.15
	Součet z ZISK	26 810 000.00

Ke kontrole je možné opět využít kontingenční tabulku a porovnáním nákladů a výnosů jednotlivých zakázek si připravit podklad pro kontrolu zakázek vykazujících ztrátu. Je možné identifikovat zakázky, ke kterým nebyla vytvořena v dostatečném rozsahu nedokončená výroba, nebo byly na zakázku zaúčtovány náklady, které s ní nesouvisí. Relativně jednoduchým způsobem si můžeme

z účetních dat vytvořit podklad, se kterým můžeme porovnat podklady předložené klientem a identifikovat rozdíly.

Tento způsob kontroly s oblibou využívají i správci daně na finančních úřadech, kde již pokročilo využívání programu IDEA pro kontroly daní. Doměrky, které vyplývají z těchto kontrol, bývají často nepříjemné.

příklad třetí

Porovnání databází

DOKL1	P_POČVĚT	P_CELKEM	S_POČVĚT	S_CELKEM	ROZDIL
412	PO564	1	61,40	1	0,00
413	PO565	1	61,40	1	0,00
414	PO566	1	10,93	1	0,00
415	PO567	1	10,93	1	0,00
416	PO568	1	341,40	1	0,00
417	PO569	1	736,84	1	0,00
418	PO570	1	589,47	1	0,00
419	PO571	1	103,89	1	0,00
420	PO572	1	951,75	1	0,00
421	PO573	1	469,12	1	0,00
422	PO574	1	61,40	1	0,00
423	PO575	1	235,18	1	0,00
424	PO577	1	7,37	1	0,00
425	PO578	1	-7,98	1	0,00
426	PO579	1	61,40	1	0,00
427	PO580	1	61,40	1	0,00
428	PO581	1	61,40	1	0,00
429	PO582	1	132,01	1	93,33
430	PO583	1	10,93	1	0,00
431	PO584	1	61,40	1	0,00
432	PO585	1	55,26	1	0,00
433	PO586	1	61,40	1	0,00
434	PO587	1	951,75	1	0,00
435	PO588	1	477,11	1	0,00
436	PO589	1	335,83	0	335,83
437	PO590	1	300,00	0	300,00
438	PO592	1	552,63	1	0,00

Porovnáním databází, které by měly být shodné, lze zjišťovat, zda nedošlo k úpravám v předložených datech. Takto lze ověřovat, zda byly proúčtovány doporučené opravy v účetnictví, popřípadě zda nedošlo ke změnám v již zkontrolovaných záznamech tak, jak se stalo v datech uvedených na obrázku výše. Program IDEA slouží i pro výběr vzorků a jako pomůcka pro kontrolu dokladů. Vzorek dokladů lze vybírat několika metodami – náhodný výběr, systematický výběr, stratifikovaný náhodný výběr nebo výběr peněžní jednotkou.

Po provedení kontrol dokladů a zjištění chyb je možné v programu chyby zjištěné ve vzorku vyhodnotit.

Vybraný vzorek je vždy v samostatném souboru a po doplnění vhodných sloupců lze k jednotlivým větám doplňovat například poznámky, údaje o částce zjištěného rozdílu nebo jen doklad označit jako zkontrolovaný. Takto zpracovaný soubor bude určitě dobrým podkladem do spisu k prokázání provedených kontrol.

CaseWare IDEA - p_data2

Soubor Domů Data Analýza Zobrazit Makra

Přehled Vytvořit Vybrat Vlastnosti Import IDEA Server Export Uložit jako Uložit jako Poslat prostřednictvím e-mailu Správa projektu Vybrat IDEA Server

p_data2 x

	DATUM	OKLAD	ŘADA	DOKL	MD	DAL	CASTKA	VZORKY	POZNÁMKA	SU_MD	SU_DAL	STR	VYTVORENO	OPRAVENO	ZDIL
21	31.1.2013	18	IDZ	IDZ18	551400	82403	629,00	✓		551	824	1000	22.2.2013	22.2.2013	0
22	31.1.2013	119	FV	FV119	311400	602	1 026,00	✗	účtováno na SU	311	602	1000	22.2.2013	22.2.2013	0
23	10.3.2013	1136	FP	FP1136	42403	321400	325 780,00	✓		424	321	1000	26.7.2013	26.7.2013	0
24	21.3.2013	1252	FP	FP1252	52401	321400	93 355,00	✓		524	321		25.4.2013	20.6.2013	-56
25	3.4.2013	65	BU	BU65	221400	641400	100 000,00	✗	vyžádat smlouvu, nebylo odvedeno DPH!	221	641		29.6.2014	29.6.2014	0
26	31.5.2013	453	PD	PD453	518414	211400	600,00	✗	náklad roku 2012 - do nedaňových N!	518	211	2000	20.6.2013	20.6.2013	0
27	31.5.2013	471	PD	PD471	548402	211400	20 000,00	✓	Na dokladu je uvedeno záloha! Prověřit smlouvu, účtování	548	211	1000	20.6.2013	2.7.2013	-12
28	30.6.2013	595	PD	PD595	511400	211400	100,00	✓		511	211	1000	11.7.2013	11.7.2013	0
29	30.6.2013	587	PD	PD587	343400	211400	34,72	✓		343	211		29.7.2014	29.7.2014	0
30	30.6.2013	587	PD	PD587	538401	211400	165,28	✓		538	211		11.7.2013	11.7.2013	0
31	30.6.2013	578	PD	PD578	512400	211400	580,00	✓		512	211	3000	11.7.2013	29.7.2014	-383
32	30.6.2013	682	PD	PD682	378406	211400	10 000,00	✓		378	211		21.7.2013	9.6.2014	-323
33	30.6.2013	579	PD	PD579	343400	211400	10,24	✓		343	211		29.7.2014	29.7.2014	0
34	30.6.2013	579	PD	PD579	511402	211400	48,76	✓		511	211		11.7.2013	11.7.2013	0
35	8.10.2013	2758	FV	FV2758	311400	602	750,00	✗	účtováno na SU	311	602	1000	15.11.2013	26.11.2013	-11
36	8.10.2013	2758	FV	FV2758	311400	602	1 000,00	✗	účtováno na SU	311	602	1000	15.11.2013	26.11.2013	-11
37	8.10.2013	2757	FV	FV2757	311400	602	2 000,00	✗	účtováno na SU	311	602		15.11.2013	26.11.2013	-11
38	10.10.2013	2760	FV	FV2760	311400	602	340,00	✗	účtováno na SU	311	602		15.11.2013	26.11.2013	-11
39	18.10.2013	2761	FV	FV2761	311400	602	2 000,00	✗	účtováno na SU	311	602		15.11.2013	26.11.2013	-11
40	22.10.2013	2782	FV	FV2782	311400	602	1 500,00	✗	účtováno na SU	311	602	1000	15.11.2013	27.12.2013	-42
41	22.10.2013	2782	FV	FV2782	311400	602	1 500,00	✗	účtováno na SU	311	602	1000	15.11.2013	27.12.2013	-42

Vlastnosti

- Database
 - Data
 - Historie
 - Statistika polí
 - Kontrolní součet
 - Kritérium: VZORKY <> -1
- Výsledky
 - Kontingenční tabulka
- Klíče třídění
- Poznámky
 - Přidat poznámku
 - náklady minulého období - přeúčtovat na sam.AU
 - Doložit - prodej majetku - nebylo odvedeno DPH
 - Zjištění k opravě - účtování na syntetický účet!

Externí projekt: Nepřipojen na IDEA Server Počet vět: 106/99 699 Diskový prostor: 63,85 GB

Závěrem bych chtěla poznamenat, že výše uvedené příklady jsou pouze zlomkem toho, k čemu lze program IDEA použít. V podstatě pro každou problematickou oblast dat lze najít cestu k zjednodušení hledání chyb a rozdílů. Téměř při každé zakázce je možné vymyslet nový postup pro další analýzy, výběry či vyhodnocování. Z diskuzí s kolegy, kteří IDEU využívají, jsem si potvrdila, že každý uživatel si nachází vlastní cesty pro práci dle svých obvyklých pracovních a myšlenkových postupů.

V současné době si již nedovedu práci bez programu pro analýzu dat představit. Bylo by to podobné, jako se vrátit po zkušenosti s prací s počítačem a textovým editorem k psaní zpráv na mechanickém psacím stroji.

IDEA je v ČR a SR již 20 let!

Dvacetileté výročí neslavíme každý den, a proto neváhejte a využijte mimořádné příležitosti zakoupit software IDEA **S 20% slevou!**

ZA KAŽDÝ ROK 1% DOLŮ!



J + Consult spol. s r.o.
 Čapkova 2/195
 140 00 Praha 4
 Tel.: +420 244 118 411
 www.jconsult.cz



Zkoušky na daňového poradce



Rozhovor s Ing. Janou Skálovou, Ph.D.

- **Před časem jste v Hospodářských novinách uvedla moto „Zkoušky jako důkaz kvalifikace“. Domníváte se, že to platí pro profesi daňového poradce?**

Domnívám se, že pokud daňový poradce musí složit poměrně náročné zkoušky, aby mohl vstoupit do profese, pak jsou tyto zkoušky beze sporu důkazem jeho odborné kvalifikace.

Zkoušky jsou složeny ze dvou písemných částí a z části ústní. První písemná část je zaměřena na příklady z účetnictví, daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob. Součástí této části jsou i znalosti z oblasti sociálního a zdravotního pojištění. Druhá písemná část je složena z příkladů na daň z přidané hodnoty, silniční daň, daň z nemovitých věcí, spotřební a ekologické daně a daně z nabytí nemovitých věcí. Příklady jsou koncipovány tak, že uchazeč musí mít znalosti právní a ekonomické. Po úspěšném složení obou písemných částí postupuje uchazeč k ústní části. V ústní části je důraz kladen nejen na znalost výše uvedených daňových zákonů, ale i na dobrou znalost daňového řádu, tedy procesní normy pro správu daní, která je klíčová pro zastupování klientů před finančním úřadem.

Zkušební komise, před kterou uchazeč zkoušky skládá, je složena z poloviny zkušebních komisařů-daňových poradců a z poloviny zkušebních komisařů jmenovaných Ministerstvem financí ČR. Úspěšnost uchazečů u zkoušek se dlouhodobě pohybuje kolem 20 %. Je tedy možno říci, že jsou důkladným průběžným kamenem znalostí a dovedností uchazečů. Troufám si tedy tvrdit, že po složení zkoušek má daňový poradce komplexní znalost celého daňového systému.

- **Jak velký zájem je o zkoušky na daňového poradce? Je možno říci, že mezi odbornou veřejností zájem roste, nebo naopak klesá?**

Z dlouhodobého hlediska je zájem o zkoušky již řadu let stabilní. Většinu zájemců tvoří poměrně mladí lidé, převažují

zaměstnanci velkých poradenských společností, se dvěma až třemi lety praxe. Pro ně je složení zkoušky daňového poradce i dalším krokem k budování kariéry a pracovnímu postupu na vyšší pozice. Je to mimo jiné důkaz toho, že osvědčení daňového poradce není jen oprávnění k podnikání v oboru daňového poradenství, jak tomu bývalo dříve, ale že se především jedná o doklad kvalifikace a potvrzení vysokého standardu znalostí v oboru užitečný pro zaměstnavatele i samotné daňové poradce. Menšinu pak tvoří již „zaběhaní profíci“, kteří řadu let pracovali jako účetní, auditoři nebo zaměstnanci státní správy, a kteří se často i po více než deseti letech praxe rozhodli udělat změnu a složit zkoušky. Nutno však říci, že první skupina zájemců chodí na zkoušky spíše opakovaně a složí je úspěšně až např. na třetí, čtvrtý pokus.

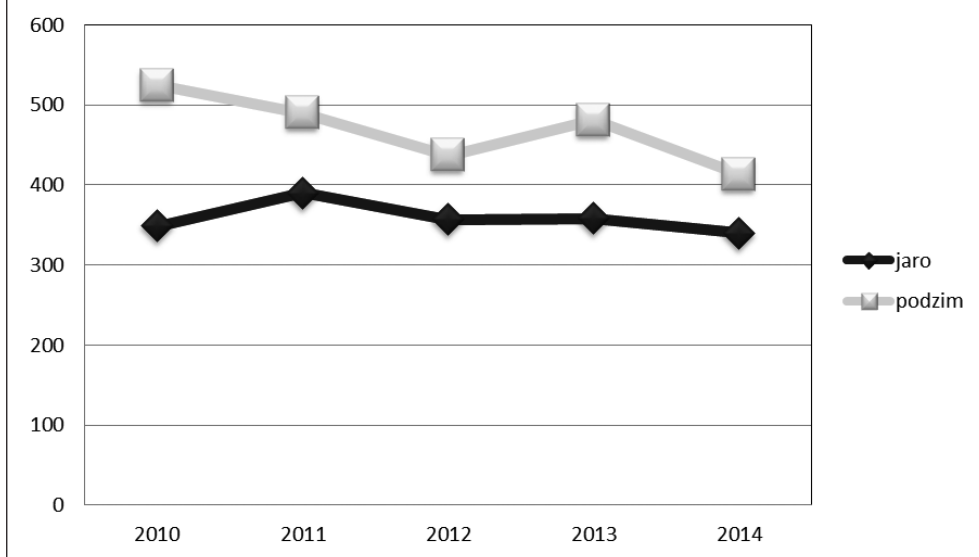
Pokud se podíváme na počty zájemců v jednotlivých termínech (zkoušky se konají dvakrát ročně), pak je zřetelně vyšší zájem o podzimní termín. V jarních měsících zpravidla nebývá dostatek času na přípravu.

Počty přihlášených zájemců

Rok	Jaro	Podzim
2010	349	524
2011	390	490
2012	357	437
2013	358	481
2014	340	421

Při znázornění uvedených hodnot v grafu je možné shledat, že zájem o podzimní termíny je vyšší, podléhá však více výkyvům.

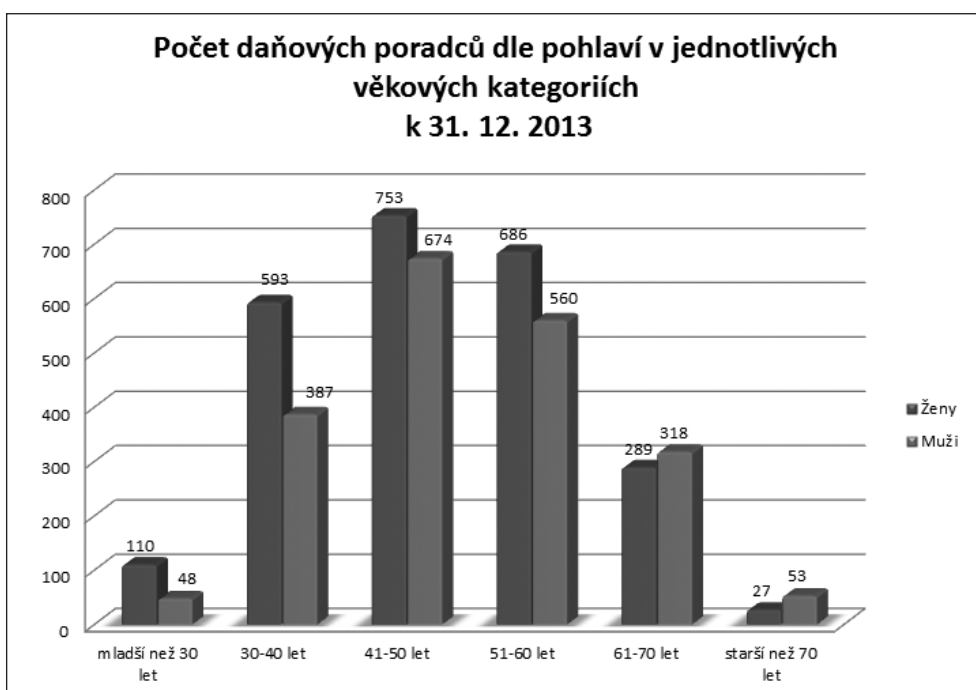
Srovnání jarních a podzimních zkušebních období



Počet daňových poradců dle pohlaví v jednotlivých věkových kategoriích k 31. 12. 2013

Věková kategorie	Ženy	Muži	Počet daňových poradců
Mladší než 30 let	110	48	158
30–40 let	593	387	980
41–50 let	753	674	1 427
51–60 let	686	560	1 246
61–70 let	289	318	607
Starší než 70 let	27	53	80
Celkem	2 458	2 040	4 498

Počet daňových poradců dle pohlaví v jednotlivých věkových kategoriích k 31. 12. 2013



Tištěný čtvrtletník

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: kdp@kdpcr.cz, www.kdpcr.org, www.kdpcr.cz

IČ: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová,

Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 10. září 2014

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Wolters Kluwer a. s.

U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wolterskluwer.cz

redakce: Andrea Doušová