



bulletin

1 / 2017

předmluva

Simona Horňochová _____ 2

Rozhovor s Vojtěchem Bellingem _____ 3

majetek

Majetek a některé související vztahy v novele zákona o daních z příjmů

Simona Horňochová _____ 11

Částečné vyřazení majetku – jaká úskalí najdeme v českém účetnictví a lze je překonat?

Simona Horňochová _____ 16

Dvě kauzy o daňově uznatelných rezervách

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. _____ 22

ostatní

Alokace přepravy u řetězových transakcí v rámci EU

Ing. Stanislav Kryl _____ 26

Není daňová povinnost jako daňová povinnost

Ing. Ivo Šulc _____ 30

Konference EATLP 2016 v Mnichově: „Vyhýbání se zdanění v kontextu BEPS“

Ing. Roman Landgráf _____ 36

Kdo bodoval v letošním ročníku soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku 2016 _____ 43

Investice v jiné zemi? Potřebujete personální i finanční kapacitu, naplánujte si více času i peněz, než jste původně mysleli

Rozhovor s Mag. Georgem Stögerem _____ 47

Předmluva



Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

dovolte mi pár slov k tomuto vydání Bulletinu Komory daňových poradců. Na úvod již tradičně přinášíme rozhovor Karla Šimky se zajímavou osobností, tentokrát s Vojtěchem Bellingem, který se nejen v praxi na vysoké úřednické úrovni zabývá Evropskou unií a naší politikou v ní a vůči ní, ale také o ní mimořádně zajímavě jako akademik píše a přednáší.

Za ústřední téma vydání jsme zvolili majetek v širším významu toho pojmu, včetně různých vztahů a transakcí nějakým způsobem souvisejících. Kromě některých zajímavých a často diskutovaných témat, která se vztahují ke stávající úpravě, jsme nejprve zařadili úvodní článek, ve kterém se dozvíte, kam v této oblasti daně z příjmů postoupí do budoucna. Zároveň ti z vás, kteří ještě nenašli čas a neprokousali se poměrně rozsáhlou novelizací daňových předpisů, která je součástí právě projednávaného „daňového balíčku“, si udělají obrázek o tom, co mohou čekat. Od majetkových témat, a nejspíš i od novely jako takové. V druhém článku jsem se pokusila o několik úvah na téma, které se pro někoho může zdát okrajové, ale podle mých zkušeností není v praxi vůbec jednoduché, rozhodně není jednoznačně vyřešené a přístupy napříč poplatníky se nezdá-liší – částečné vyřazení majetku. Jedná se o problematiku především účetní, nicméně často s nemalým dopadem do základu daně z příjmů, která zároveň může dávat určitou inspiraci pro úvahy ohledně vzájemné provázanosti těchto dvou oblastí, zejména s ohledem na budoucí vývoj.

Článek Karla Šimky se zabývá nedávnými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, která se týkala daňově uznatelných rezerv. Řešené otázky zde mají výrazný přesah mimo daňovou oblast, jelikož řeší významný střet dvou zdánlivě kolidujících souborů pravidel – jednak pravidel pro tvorbu a využití „daňové“ rezervy, jednak pravidel o časovém omezení daňových povinností (o prekluzi práva doměřit daň).

Stanislav Kryl ve svém článku rozebírá otázku přiřazení dopravy u řetězových transakcí v rámci Evropské unie pro účely DPH. Jedná se o téma velmi žhavé, které nejen daňoví poradci už nějakou dobu pečlivě sledují. Přiznám se, že s kolegou Krylem vedeme na toto téma soukromou

diskusi řadu let (například ohledně míry zohlednění sjednané obchodní podmínky Incoterms jako parametru ovlivňujícího výslednou interpretaci pravidla, samozřejmě pokud odpovídá realitě). Jistě víte, že tato oblast byla předmětem zásadních rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu. V poměrně nedávné době padlo několik rozhodnutí NSS ve velmi sledovaných českých sporech, které se zabývaly přístupem uplatňovaným orgány Finanční správy. Věřím, že je přínosné diskutovat nad tím, co přesně ze zmíněných soudních rozhodnutí pro daňovou praxi vlastně vyplývá. Kolega Kryl ve svém článku nezůstává u častého konstatování „je třeba zohlednit konkrétní okolnosti každého případu“, ale podrobně popisuje, jaký je jeho názor na toto „zohlednění“ a jak by při řešení dané otázky postupoval.

Následně nám Ivo Šulc výstižně připomene poměrně známou skutečnost, že daňové předpisy stále mají v čistotě používání pojmů značné rezervy. Vyplývá to z podrobného rozboru pojmu „daňová povinnost“ na příkladu spotřebních daní se zohledněním daňového řádu. Na závěr je zařazen článek Romana Landgráfa, který zprostředkuje zkušenost z výročního kongresu Evropské asociace profesorů daňového práva (EATLP) s názvem: „Tax Avoidance Revisited – Exploring the Bondaries of Avoidance and Anti-Avoidance Rules in ther BEPS Context“, který se konal v červnu 2016 v Mnichově. V textu najdeme velmi zajímavé mezinárodní srovnání přístupů k řadě nosných témat iniciativy BEPS. Podle mého názoru lze vnímat nejen věcné rozdíly mezi nastavením právních řádů jednotlivých států, ale i to, jak se liší názory přítomných odborníků na přínosy a životaschopnost některých diskutovaných prvků akčního plánu v boji s odléváním zisků a daňovými úniky.

Sluší se poděkovat všem přispěvatelům minulým, stávajícím i budoucím za jejich časovou investici při přípravě zajímavých textů, které pomáhají nastavit vysokou laťku tohoto prestižního periodika Komory daňových poradců ČR. Čtenářům pak přeji zajímavé čtení a všem, kteří už vyhlíží jaro s nadějí na jeho svěží energii a optimismus, ať nám tyto vyhlídky budoucnost přinese i do našeho daňového prostředí.

Simona Hornochová
členka redakční rady

Rozhovor s Vojtěchem Bellingem

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



Doc. JUDr. PhDr. Vojtěch Belling, Ph.D. (*1981), absolvoval německá a rakouská studia, historii a právo na Univerzitě Karlově. Za svou disertační práci na Fakultě sociálních věd UK získal Bolzanovu cenu za rok 2010 udělovanou rektorem. V letech 2007–2010 pobýval na dlouhodobém výzkumném pobytu na Institutu politických věd univerzity v Heidelbergu, kde přednášel politickou teorii. Vedle toho absolvoval kratší studijní pobyty na univerzitách v Kostnici, Vídni, Mnichově a Lovani a na Institutu pro soudobé dějiny v Mnichově. V roce 2016 se habilitoval na Masarykově univerzitě v oboru politologie.

Svou profesní kariéru věnoval práci pro stát ve vysokých úřednických pozicích vesměs spojených s otázkami evropské integrace. Působil nejprve na Ministerstvu zahraničních věcí, poté na Ministerstvu práce a sociálních věcí a posléze v Sekci pro evropské záležitosti Úřadu vlády, naposledy ve výrazné a vlivné pozici státního tajemníka pro evropské záležitosti, v níž se účastnil řady klíčových jednání na úrovni EU. Po skončení své vládní mise přešel do České národní banky, kde nejprve působil jako ředitel odboru Evropské unie a mezinárodních organizací; od prosince minulého roku je v ČNB náměstkem ředitele sekce regulace a mezinárodní spolupráce na finančním trhu.

Vedle své práce státního úředníka působil i jako akademik na Vysoké škole finanční a správní, později též na Právnické fakultě UK, Vysoké škole veřejné správy a mezinárodních vztahů v Praze a v současnosti na Univerzitě Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem. V letech 2005–2007 pracoval rovněž jako analytik Občanského institutu. Byl členem Vědecké rady Ministerstva zahraničních věcí, členem redakční rady časopisů Mezinárodní politika a Současná Evropa a členem Rady Česko-německého diskusního fóra.

Je držitelem důstojnického kříže Řádu za zásluhy uděleného prezidentem Maďarské republiky.

Z jeho publikací je třeba zmínit zejména monografii „*Legitimita moci v postmoderní době. Proč potřebuje Evropská unie členské státy?*“ (2009), „*Kontrola dělby pravomocí v EU se zřetelem ke kompetenčním excesům*“ (2010), kterou napsal spolu s Lenkou Pítrovou a Janem Malířem, „*Zrození suveréna. Pojem suverenity a jeho kritika v moderní politické a právní filosofii*“ (2014)

a „*Stát nebo Stav. Univerzalismus Othmara Spanna v kontextu meziválečných korporativistických ideologií v Německu a Rakousku*“ (2015).

■ **Zabýváš se v praxi na velmi vysoké úřednické úrovni Evropskou unií (EU) a naší politikou v ní a vůči ní. Zároveň jsi – vedle dalších skvělých knih – napsal ceněnou filosoficko-politologicko-právní syntézu o suverenitě. Rozumím-li jejím závěrům, plyne z ní, že suverenita není haraburdí novověku, které již v postmoderní době není potřeba, nýbrž i dnes je suverenita členských států základem Evropské unie a hned tak tomu nebude jinak. Nebo Tě interpretuji špatně?**

V zásadě to tak lze říci, ale je to přeci jen trochu složitější. Především mi šlo o to, abych v současné debatě o tom, zda státy jsou či nejsou suverénní a zda lze přiznávat suverenitu i nadnárodním uskupením, vnesl trochu více jasno do samotného pojmu suverenity. Většinou totiž platí, že v diskusi sice každý používá stejné slovo, ale se zcela jiným významem. Třeba koncept „omezené“ či „sdílené“ suverenity, dnes tolik módní, má svou mnohasetletou historii a v podstatě vyvěrá z předmoderních idejí panovnické moci, omezené Bohem a přirozeným řádem. Tyto ideje jsou ovšem založeny na tom, že legitimita politického řádu vychází „shora“ a opírá se o nějaký externí zdroj ležící mimo tento řád. Právě vůči tomuto konceptu postavil ve své době Hobbes radikálně nový pojem „absolutní“ suverenity, která je založena na sociální legitimizaci „zdola“, z lidí. Všichni lidé, dosud žijící v domněle přirozených stavovských nerovnostech, získávají najednou rovnost před suverenitou. Aristotelské dělení na „přirozené“ svobodné a nesvobodné ztrácí s ideou suverenity smysl. Tímto pojmem také Hobbes pregnančně vystihl podstatu rodícího se moderního právního státu, v němž veškeré právo, dokonce i případná akceptace přirozeno-právních idejí, vychází z autority ústavodárné moci. Suverenita je, jak říká Martin Kriele, druhou stranou legitimacy. Neoznačuje faktickou moc státu cokoliv prosadit – v tomto smyslu nebyly ani státy vestfálské epochy neomezené – nýbrž absenci jakékoli normativní limitace, kterou stát sám nepřijme. Proto je nutné si uvědomit, že

nejde jednoduše rezignovat na pojem „absolutní“ suverenity, aniž bychom spolu s ním nezpochybnili i celý koncept právního státu a ústavnosti. Suverenita je plně lokalizována ve státu, nikoli však jako faktický fenomén, nýbrž jako ideální, fiktivní základ moci. V této roli není možné ji ani omezit, sdílet či přenášet. Jak správně vyjádřil německý Spolkový ústavní soud, přenášet lze pouze jednotlivá výsostná práva (Hoheitsrechte), ne nějaké „části“ suverenity, jako by šlo o nějaký agregátní celek. Dokud Evropská unie není státem, je její legitimita odvozená od států. Na území České republiky je zdrojem veškeré státní moci lid České republiky; to se vztahuje i na tu část státní moci, jejíž výkon stát přenesl na jiné subjekty, včetně EU.

■ **Jako právní praktik, a přitom politolog jako Ty vnímám právo a s ním spojený stát, suverénní stát, hodně sociologicky, jako sociální konstrukci – vedle „materiálních“ předpokladů (území a na něm žijících lidí) musí existovat pojem státu či suverénního vládce v myslích dotyčných lidí. Ze společné víry, že stát existuje, vzniká i státní moc jako legitimní autorita, již lidé jí podřízení vesměs respektují dobrovolně a jen spíše výjimečně jsou k tomu donuceni silou. Kdo je v EU legitimní autorita? Členské státy? Unie jako celek? Nebo máme jakýsi mix autorit? Myslím, že v USA, Německu, Argentíně nebo Indii, což vše jsou dnes demokratické federální státy, by lidé odpověděli asi jasně – legitimní autoritou je federace a členský stát je jedním z jejích článků. Ale „u nás v Evropě“?**

Stát vnímám rovněž jako v podstatě fiktivně vzniklou entitu, existující v našem vědomí. To však rozhodně neznamená, že neexistuje. Ostatně fikce není ani v právu a už vůbec ne ve filosofii totéž co iluze. A především v tomto případě nejde jen o racionální fikci, jak se domnívali ještě Hobbes či Kant, nýbrž o entitu, která své bytí získává z toho, že je, jak říkáš, přítomna v myslích určitého kolektivního společenství. Již Hegel a po něm Hermann Heller, mimochodem těšínský rodák, pochopili nesmírně důležitou roli toho, co nazývali jako „vědomí-mý“ (*Wir-Bewußtsein*). Právě v takovém vědomí je založen také koncept homogenního politického lidu jako politické entity, kvůli níž jsme ochotni přijmout, že zájem některého jiného společenství, jehož jsme rovněž členem, byl oslyšen. Již zmíněný Spolkový ústavní soud byl v minulosti nejapně obviňován, že ve slavném maastrichtském rozhodnutí použil pojem homogenního lidu. Přitom se však jeho homogenita v žádném případě neváže k etnicitě, jazyku, ba ani kultuře či území, nýbrž pouze k onomu společnému povědomí politické jednoty přítomnému v myslích lidí. Jiná věc ovšem je, že společný jazyk či sdílená kultura snáze umožňují vznik onoho vědomí kolektivní sounáležitosti. Tvá otázka se nutně váže k tomu, kde je lokalizován onen démos, k němuž se lidé vztahují jako ke „svému“ lidu. Nepochybuji o tom, že v USA,

Německu, Argentíně a v zásadě i v Indii je tímto vztahovým politickým bodem lid federace. Ale stejně tak se domnívám, že v Evropě jsou jím stále, při vší tekutosti a kontingentnosti identit, „státní“ národy. Stačí si otevřít noviny, abychom viděli, že něco jako evropský národ ani veřejnost stále neexistuje. Ostatně i nejhrouževnatější příznivci eurofederalismu argumentují stále tím, zda je „pro Čechy“ Evropská unie prospěšná, či nikoliv. Právě takto kladená otázka však představuje odpověď na to, kdo je zdrojem legitimacy. Evropská unie legitimní autoritou bezesporu je, ale jen dokud jsou na ni přeneseny některé pravomoci členských států.

■ **Obecně se říká, že EU se nachází někde „na půl cesty“ mezi klasickou mezinárodní organizací a federací. Je něčím jako konfederace. Ústavní teoretici a komparatisté rádi říkají, že konfederace bývají přechodovými stavy – buď se vyvinou v jednotný, nejčastěji federativní stát, v němž členské státy pozбудou své suverenity ve prospěch suverenity nového celku, anebo se rozpadnou. Jak to podle Tebe s EU právně a politologicky je?**

Dle mého soudu je EU již něčím více než konfederací. Vytváří vlastní právní řád, přijímá normy většinovým rozhodnutím, vydává přímo účinné akty, které nepotřebují inkorporaci do národních právních řádů. V těchto prvcích již funguje jako federace. Na druhé straně je založená mezinárodní smlouvou, nemá kompetenční kompetenci (dáme-li stranou soudní cestu interpretace rozsahu kompetencí) a je definovaná pouze svým účelem, kvůli němuž ji státy stvořily. To vše ji klasickým federacím vzdaluje. Oblíbený predikát „*sui generis*“ nám ovšem moc nepomůže. EU zkrátka jako nadnárodní integrační celek zůstává na půli cesty mezi státem a mezinárodní organizací. To ovšem vyvolává dlouhodobě nestabilitu a nejistotu. Již většinové rozhodování je problém, pokud chybí skutečně sdílená, nejen papírová idea společného lidu a zájmu, v jehož jménu menšina akceptuje porážku, neb pokládá jeho zájem za nadřazený vlastnímu. Největší potenciální problémy však vyvolává konkurence dvou oddělených právních řádů na jednom území, není-li jednoznačné, kdo má poslední slovo. Princip aplikační přednosti tu poskytuje řešení jen v omezené míře a jen dokud je akceptován národními soudy. V případě, že se národní ústavní soudy dostanou do konfliktu se Soudním dvorem EU (SDEU), zdá se být v podstatě na libovůli jiných státních orgánů, koho budou poslouchat. Příkladem zmíněné nestability je ale třeba i bankovní unie. Nadnárodní orgán (Evropská centrální banka) je zde ve státech eurozóny vázán (19 různými) národními normami, zatímco národní dohledové orgány musí naopak dodržovat závazné pokyny nadnárodního orgánu. V případě, že se nadnárodní orgán dostane do rozporu s národním právem, bude pak v podstatě věcí libovůle národního dohledu, čemu se podřídí.

■ **Evropská společenství a posléze EU nenápadně vytvářejí „stále užší (ever closer)“ společenství států, jejichž faktická suverenita se zdánlivě – v provozní rovině vnímané v každodenním životě lidmi a státní administrativou – stále zmenšuje. Vnitřní hranice až na výjimky jako nyní za migrační krize nejsou příliš střeženy, sjednocuje se právo, existuje čím dál více společných politik, sbližují se etické, politické a civilizační standardy i způsob běžného života lidí. Bude to pokračovat? George Friedman v knize *Ohrožená Evropa* říká, že jak dnes žijeme, není ani v nejmenším samozřejmé a že v Evropě posledních staletí jsou války a nedůvěra mezi státy běžné a mír a mezinárodní spolupráce výjimkami z pravidla. A že podstata Evropy se zatím nezměnila. Má pravdu?**

Tu knihu jsem bohužel nečetl, nicméně krize, kterou prochází v posledních letech eurozóna a celá Evropská unie, ukázala celkem jasně, že idealistické představy ráje v podobě stále užší integrace byly naivní. Zatímco před deseti patnácti lety se zdálo, že integrace nemá alternativu, dnes se téma dalšího přenosu pravomocí stalo mezi unijními státníky takřka tabu. O velkých revizích Smluv již nikdo raději nemluví a z chystané reformy hospodářské a měnové unie také patrně nic nebude. Přitom však právě současné nedostatky měnové unie ukazují, že samotný fakt harmonizace politik není nutně cestou k větší prosperitě. Pokud se totiž sjednocují jen některé politiky, v tomto případě měnová, zatímco jiné si státy úzkostlivě střeží (tedy hospodářskou a fiskální), může být výsledek katastrofální. To je ona nestabilita, o níž jsem již mluvil. Nadnárodní integrace je na jedné straně již tak daleko, že státy ztratily možnost provádět vlastní politiku, ale na druhé straně ne tak daleko, aby jejich roli mohla převzít Unie. A zjevně tak daleko ani nikdy nebude, neb k tomu chybí vůle lidí i politiků. Vytrácí se pak zcela prostor pro odpovědnost. Národní vlády, obávající se ztráty voličů, nedělají potřebné strukturální reformy a hází odpovědnost na Unii. Ta ale nemá dostatek nástrojů, jelikož ty zůstávají státům, a tak vše zachraňuje nepolitická Evropská centrální banka svými nekonvenčními kroky. Výsledkem je rostoucí nevráživost mezi státy. Italové a Španělé mají dojem, že za jejich problémy může fiskální konzervatismus severních států, kterým vyčítají, že navíc těží ze slabého eura. V severovýchodních státech zase roste dojem, že musí platit na neodpovědnou politiku jižních států. Evropskou solidaritu vnímá stále víc lidí jako vnučenou shora. Zatímco v rámci národního státu každý pokládá za samozřejmé, že bohatší regiony přispívají těm chudším, v evropském měřítku ochota k takové solidaritě s prohlubující se integrací nestoupá, nýbrž viditelně klesá. A rozhodně to není jen tím, že politici nedokážou občanům „správně vysvětlit“ smysl Unie, jak praví oblíbené klíšé.

■ **Jakkoli se asi spousta parametrů života v EU sbližuje, migrační krize ukázala, že některé základní**

politické a etické postoje se diametrálně liší. Česko a jiné státy Visegrádu, ale dnes třeba i Dánsko či Rakousko nechtějí přílivem migrantů z oblastí Blízkého a Středního východu měnit základní kulturně-civilizační charakteristiky svých zemí. Německo je naopak, zdá se, mentálně připraveno na výraznou proměnu. Lze za takovéto situace prohlubovat společnou evropskou azylovou politiku? Zavést kupříkladu jednotné „evropské“ azylové řízení, které by prováděly orgány EU a kontrolovaly unijní soudní instance, nějaký nový Evropský azylový tribunál? Měly by takovéto postupy legitimu v zemích, které imigraci odmítají?

Obávám se, že takový postup, jakkoli možná legální, by v dnešní rozjitřené době jen dál zvyšoval napětí v řadách obyvatel. Je to podobné jako s relokačními kvótami. Již před deseti lety každý informovaný člověk tušil, že zavedení kvalifikované většiny v této oblasti může znamenat problém. Pokud schází idea obecného zájmu všeobecně sdílená lidmi, pak přehlasování nějakého státu v Radě v klíčové otázce hýbající národem naráží na princip legitimacy, i když je formálně legální. Lidé pak získají dojem, že nevládne „jejich“ lid, nýbrž pomyslné bruselské elity. To ještě podtrhují nešťastné výroky o tom, že státy, které jsou čistými příjemci z unijního rozpočtu, mají jakousi morální povinnost hlasovat se svými chleboďárci. Takové věty totiž jasně ukazují, že ani jejich autoři to nemyslí s federalismem vážně. Jako by peníze z dotací byly jakýmsi úplatkem za „správné“ hlasování. Představme si, že by třeba naše vláda otevřeně řekla senátorům, kteří nebudou hlasovat pro její zákony, že zastaví platby do jejich regionů. Nebo že by v Německu staré spolkové země hrozily zastavením dotací novým spolkovým zemím za to, že ve Spolkové radě nebudou hlasovat s nimi.

■ **Co zatím odolává až na výjimky sjednocování, jsou přímé daně. Máme judikáty SDEU k zákazu diskriminace v přímém zdanění a pár sektorových úprav s podobným účelem, třeba směrnici o zdanění mateřských a dceřiných společností. Ale již roky se pracuje na společném konsolidovaném základu daně obchodních korporací. Nyní se zdá, že by možná mohl projít, i když vyžaduje jednomyslnost; řada mezinárodních korporací tento záměr vítá – mají pocit, že by jim zjednodušil život. Nicméně již samotná unifikace metody „jak počítat“ zdanitelné příjmy korporací znamená první krok na cestě, v jejímž cíli je jednotná nebo přinejmenším evropsky koordinovaná sazba daně (podobně jako nyní sazby DPH). A tím i konec „daňové konkurence“, jedné z mála výhod, které mohou východoevropské státy vedle levné, a přitom solidně kvalifikované pracovní síly nabídnout svým vlastním podnikatelům i zahraničním investorům. Máme vůbec chtít takovou míru unifikace tak základních parametrů**

ekonomického života? Neznamená to opravdu výraznou ztrátu manévrovacího prostoru členských států?

Samozřejmě že to ztrátu manévrovacího prostoru znamená. Společně s určením předmětu zdanění a sazby je způsob výpočtu základu daně základem daňové politiky. Jenže klíčovou otázkou je, jak vůbec chápat vnitřní trh. Je jeho cílem prosazení zcela stejných podmínek pro všechny, stejné úrovně sociální ochrany, sociálních standardů i zdanění? Pakliže ano, nezbude žádný prostor pro vnitřní konkurenci mezi jednotlivými ekonomikami. To je vize, kterou část států Unie prosazuje. S touto logikou bychom ale měli chtít také současně stejnou minimální mzdu v absolutní výši, stejné mzdy, důchody a stejné sociální dávky. Něco takového by ale dnešní východoevropské ekonomiky neunesly. Jedinou cestou k tomu by byl vznik společného státu, v němž by ale východní státy Unie byly odsouzeny k tomu, být závislé na masivní podpoře Západu, nesrovnatelné s dnešními dotacemi z eurofondů. Asi jako bývalé východní Německo. Za prvé si myslím, že to není správný přístup, za druhé by to nesnesly patrně právě ty země, které dnes tolik kritizují daňovou konkurenci. Proto se domnívám, že zdravější je, když je i na vnitřním trhu ponechána určitá míra pro konkurenci mezi státy. Jiná věc je, zda taková konkurence může existovat i v měnové unii. Ovšem i ve federacích, jako je Švýcarsko nebo Spojené státy, je běžné, že si jednotlivé kantony či státy v částech daňové politiky konkurují.

■ **Otevření trhů EU východoevropským státům v 90. letech a jejich plné zapojení do jednotného trhu po vstupu jim umožnilo rychle zvyšovat životní úroveň. Bylo pro koho vyrábět a kam vyvážet, od koho získávat kapitál a know-how. Role dotací z evropských fondů je už podstatně spornější. Tyto „darované“ peníze možná byly jednou z příčin nárůstu korupce a s tím spojených politických problémů. A možná nám jednak vytvoří nepříjemné závazky do budoucna kvůli povinnosti udržovat, co bylo za dotace vybudováno, jednak tak trochu „předurčily“ nastavení určitých sektorů ekonomiky. Uvidíme. Jak hodnotíš celkový přínos našeho členství v Unii pro naši životní úroveň? Aneb šlo by to jinak lépe? A šlo by to u nás, ve středovýchodní Evropě, která není ani Švýcarskem, ani Norskem, ani Velkou Británií, vůbec bez EU?**

Přínos hodnotím samozřejmě pozitivně, ale ne nekriticky. Kupříkladu zrovna u strukturálních fondů lze o smysluplnosti diskutovat. Rozhodně nezastávám čistě účetní přístup založený na tom, kolik jsme získali ze společné kasy. Za prvé, dříve nebo později budeme čistými plátcí, a až třeba za třicet let budeme znovu počítat, zjistíme, že jsme celkově odvedli více, než jsme zaplatili. Za druhé nejde o „zisk“, ale o to, jak byly peníze využity. Ovšem především pro mne nejsou zisky z fondů klíčovým přínosem

členství v Unii. Ten vidím ve sféře ekonomické a politické. Myslím, že pro zemi naší velikosti a hospodářské struktury nebyla vhodnější alternativa než členství v EU. Norsku jeho pozici, která je kvůli přítomnosti na jednotném trhu nutí automaticky přejímat unijní legislativu, vůbec nezávidím. Švýcarsko má jedinečné privilegium autonomního dobrovolného přijímání společných norem, které Unie patrně již nikomu nikdy nedá. Takže chceme-li být na společném trhu, je členství v EU nejvhodnější cestou. To ale neznamená, že musíme být spokojeni s tím, jak EU dnes vypadá. Ostatně úsilí o její reformu není rozhodně výrazem nějakého euroskepticismu, jak se nám snaží namluvit nekritičtí zastánci *statu quo*.

■ **A jak tedy má politika České republiky vůči EU vypadat? Ptám se Tě jako člověka, který se na ní aktivně podílel a který ví, jak se politická rozhodnutí v rámci EU rodí. Co máme dělat, kde a jakým způsobem, aby se EU vyvíjela pokud možno směrem, který nám vyhovuje a je v souladu s našimi dlouhodobými národními zájmy? A je to vůbec v české realitě možné, jsme-li my sami, naše politická scéna, ale i veřejnost, v otázce vztahu k EU velmi nejednotní? A používáme-li „Evropu“ a naši politiku vůči ní jako kolbiště vnitrostátních politických střetů? Dělalí to jiné státy lépe?**

Myslím, že naše politická reprezentace není stále úplně srozuměna s tím, že jsme opravdu plnoprávními členy EU. I současná vláda se podle své schválené koncepce politiky ČR v EU domnívá, že nejsme „plnohodnotným členem“ EU (a pokládá za svůj „strategický zájem“ se jím stát). To pokládám za výraz podivného komplexu méněcennosti, který bohužel sdílíme s řadou států středovýchodní Evropy. Stále jako bychom mentálně zůstávali před branami EU. Mnoho věcí se u nás posuzuje z hlediska, zda jsme dostatečně v souladu „s Evropskou unií“, zda jsme v „hlavním proudu“. Je to pořád dělení na „my“ a „oni“. Myslím, že s generační výměnou v politice se to snad bude měnit a lidé si budou uvědomovat, že Evropská unie jsme i my a že její názor, zájem a vizi nepřijímáme z vnějšku jako něco daného, nýbrž vytváříme. Představme si, že by se u nás třeba poslanci ze západních Čech nebo ze Slezska neustále řešili, zda jsou dostatečně „pro Českou republiku“, a že by jejich hlavní devízou bylo „být v hlavním proudu“. Je to absurdní představa, a to právě proto, že bytí součástí jednoho celku je pro ně zcela samozřejmé a nemusí si neustále dokazovat, že k České republice opravdu náleží. Když je někdo v menšině, nebo dokonce osamocen, tak nikoho nenapadne jej označovat za nějakého „potížistu“, který je „mimo hlavní proud“. Je to pokládáno za zcela legitimní důsledek demokratické politiky. Divné by naopak bylo chtít se vždy připojit k většině, bez ohledu na vlastní politický názor a zájem. Takže vrací se k Tvé otázce, myslím, že nám chybí trochu více zdravého sebevědomí. Paradoxně teprve migrační krize trochu přispěla k tomu si uvědomit, že zájem většiny

nemusí být vždycky *per se* zájmem našim a že správný přístup je nejprve definovat vlastní zájem a pak jej prosazovat. Zatím bylo časté, že pozice státu k nějakému legislativnímu návrhu byla připravena až poté, co jsme zjistili, kde stojí většina, abychom se jí mohli podříditi. Co se týče otázky po jiných státech, myslím, že stále přetrvává rozdíl mezi starými a novými členy EU. Němci, ale ani třeba Dánové, Švédci či Nizozemci nemají problém s tím, že jsou s nějakou pozicí sami, pokud ji pokládají za správnou. Klidně za ni s vervou bojují. U starých zemí naopak každý silnější postoj vede k otázkám „nebudeme vypadat hloupě?“, „nebudeme potížit?“, „co si o nás pomyslí ostatní?“. To ale vede k tomu, že tuto vizi přijímají i staré členské státy a na servilitu nových států si zvykají. Dokladem toho byla zmíněná krize, kdy najednou řadu států na „Západě“ rozčílilo, že si nové členské země EU, které by přece měly být vděčné, že se vůbec dostaly do EU a že z ní dostávají spoustu peněz, dovolily projevit odlišný názor. Asi jako by vlastní názor byl akceptován, jen dokud je „správný“.

- **V této souvislosti mě zajímá, které státy či které zájmové skupiny (průmysl, bankovníctví, zemědělci?) napříč EU jsou pro Českou republiku potenciálními spojenci. Dá se to říci relativně jednoznačně? Anebo spíš vznikají *ad hoc* koalice, které se proměňují, aniž by šlo vysledovat tendence k vytváření určitých spojeneckých bloků států?**

Struktura našeho hospodářství nás bezesporu určitým způsobem v tomto smyslu determinuje. Je logické, že jako exportní ekonomika podporujeme odstraňování bariér na vnitřním trhu i otevírání dalších trhů, takže spolupracujeme s podobně zaměřenými státy zvláště na severu a severozápadě Evropy. Jako průmyslovou ekonomiku nás zase mnohé spojuje s Německem a Francií. V oblasti energetiky si hledáme spojence mezi státy s jadernými elektrárnami. V oblasti pohledu na budoucnost hospodářské a měnové unie jsme tradičně spojenci fiskálně odpovědných států na severu. Takto bych mohl samozřejmě pokračovat. Proto má každý ministr ve „své“ sektorové Radě trochu jinou skupinu spojenců. Neexistuje tu jediná, stále stejná skupina nám blízkých států nebo zájmových skupin. Zároveň ale platí, že s tím, že některé zájmy pokládáme za prioritní, jsou i někteří spojenci významnější. V důsledku propojení s německou ekonomikou je logické, že Německo je jakýmsi „nadsektorovým“ partnerem, s nímž se každá vláda snaží udržovat dobré vztahy. S ohledem na podobnou minulost, kulturní propojení i politické vazby je také významným blokem Visegrádská čtyřka. Ta nefunguje jen na principu čistě účelové spolupráce, a je to tak dobře. Díky tomu, že občas někoho podpoříte i zcela „nezištně“, podpoří jindy zase on vás. Tenhle typ solidární spolupráce se před několika lety podařilo v rámci Visegrádské čtyřky vybudovat dohodou státních tajemníků a jsem rád, že dosud funguje. Díky němu se postupně stala opravdu silným blokem, jenž může fungovat nejen

tehdy, když jsou zájmy všech jeho členů konvergentní (což rozhodně není pravidlem). Bez ohledu na to, zda se nám líbí konkrétní postoj zastávaný v té které věci, ať je to migrace nebo jaderná energetika, je pro nás strategicky prospěšné a pro rovnováhu sil v EU důležité, že kromě tradičních více či méně pevných západoevropských skupin, jako je francouzsko-německý „motor“, Benelux, Skandinávie, zakládající šestka či skupina středomořských států EU, existuje ve Visegrádské čtyřce také silná a formalizovaná spolupráce skupiny středovýchodních států EU.

- **S přibližováním se Unii je také spojeno přebírání západoevropských standardů sociálního státu. Ten jistě vytváří příjemný a bezpečný život širokým vrstvám. Nebylo však moudřejší nejdřív 20 let tvrdě pracovat, i za cenu zvyšování sociálních rozdílů, zvýšit absolutní výkon ekonomiky, a teprve poté zavádět sociální standardy obvyklé ve státech se životní úrovní 2–3x vyšší než ta naše? Na druhé straně, třeba něco takového nebylo v demokracii možné vůbec prosadit, neboť zkrátka neexistovala potřebná míra konsensu, že se má nejdřív delší dobu „budovat“ a teprve poté „sklízet dividendy“ vysoké životní úrovně v podobě silného přerozdělování. Nezůstaneme však právě proto „navěky“ středněpříjmovou ekonomikou (byť s nízkou mírou sociálních nerovností), která ten opravdový Západ (Německo, Skandinávie, ale i Rakousko či Velkou Británii) nikdy nedožene?**

Netroufám si předkládat nějaké odhady „dohánění Západu“. V zásadě jsem ale na Tvou otázku již odpověděl. Myslím, že je zdravější připustit v EU konkurenci mezi jednotlivými ekonomikami, jakkoli by pochopitelně neměla přerůst v daňový či sociální dumping. Ovšem rigidní uniformita sociálních a daňových standardů také není řešením a uvrhla by ekonomiky středovýchodní Evropy do trvalé závislosti na západní Evropě. To by se nelíbilo ani jedné straně a vedlo nakonec jen k dalšímu nárůstu nespokojenosti. Normální člověk nechce být závislý na dávkách, dokonce, i když jsou vysoké.

- **Pojďme k další zajímavé otázce, zejména pro akademiky, a sice kdo je finální soudní instance v EU? Z mého pohledu justičního praktika žádná není – jde o neustálou interakci omezeně suverénních soudů. Národní obecné soudy různých instancí mohou bojovat navzájem, ale i se svým vlastním Ústavním soudem prostřednictvím pokládání předběžných otázek Soudnímu dvoru EU a kreativní aplikací přímého či nepřímého účinku práva EU a stejně tak kreativní aplikací judikatury Evropského soudu pro lidská práva (ESLP). Na vrcholu sice formálně vzato stojí SDEU, ale aby svou moc finální instance mohl uplatnit, musí se jej některý z národních soudů správně zeptat (anebo**

v krajním případě někdo z oprávněných, tedy typicky Komise či jiný členský stát, podat přímou žalobu proti vzpurnému členskému státu). Navíc SDEU je i není vázán v těch otázkách, v nichž mají společnou jurisdikci, judikaturou ESLP a velmi se zdráhá jasně říci, jak to s jeho vázaností vlastně je. A ústavní soudy členských států mohou na základě doktríny „solange...“ v nějaké zlomové chvíli říci: „A dost!“ Jako třeba český Ústavní soud v kauze tzv. slovenských důchodů. Ale musí velmi dbát, aby tuto svou atomovou zbraň užily ve správný čas a ve správné věci a nejlépe jejím užitím pokud možno jen hrozit. Je tedy nějaký soud v rámci EU vskutku ten poslední?

Zde se vlastně jedná o to, kdo rozhoduje o interpretaci svěřených pravomocí. V posledku je to však i otázka po vztahu mezi evropským a národním ústavním právem. Oblíbenou odpovědí tzv. ústavních pluralistů je, že jejich případná kolize je kolizí kelsenovských základních norem a nemá právní řešení. Lze se tak prý spolehnout jen na to, že spoluprací soudů je možnost konfliktu soudních instancí odsunuta *ad infinitum*. Ovšem právě kauza slovenských důchodů ukázala, že tento konflikt je zde latentně přítomen. Jak ostatně správně naznačuješ, některé soudy mohou této situaci využívat tak, že si doslova vyřizují účty s Ústavním soudem tím, že se uchýlí k SDEU. Z hlediska jednoty právního řádu na určitém území je to ovšem tragédie. Soudy, a nakonec i státní orgány, jako by najednou měly možnost si vybrat, koho budou poslouchat. Myslím, že právník před tímto problémem nesmí strkat hlavu do písku a tvrdit, že takový konflikt nemá právní řešení. Nepopírám, že evropské a národní právo tvoří dva autonomní právní řády, takže právo konečné interpretace přísluší pro jeden řád SDEU a pro druhý Ústavnímu soudu. Ovšem musíme mít na paměti, že legitimita evropského práva pramení z ústavních řádů členských zemí. Rozsah evropského práva je omezen principem svěřených pravomocí. Ty lze svěřit pouze do té míry, do níž to umožňuje Ústava. Ať tedy SDEU interpretuje pravomoci EU dle Smluv, jak chce, konečná pravomoc přezkumu, zda v dané věci nejednal orgán EU, včetně SDEU, mimo rozsah svých pravomocí, musí příslušet Ústavnímu soudu. To je podstata doktríny tzv. vybočujícího právního aktu z úst německého Spolkového ústavního soudu. Ta odpovídá principu toho, že na určitém území existuje jen jeden suverén a jeden základ legitimacy jakékoli moci vykonávané na jeho území. Pravomoc SDEU vychází na našem území rovněž z vůle suveréna – ústavodárce, a jediným orgánem povoláním k výkladu této vůle je Ústavní soud. Uznávám ale, že jde o „atomovou zbraň“ poslední záchrany, neboť její časté užívání by prakticky znamenalo rozklad jednoty právního systému Unie. A současně třeba říci, že tato zbraň nikterak nerozporuje princip aplikační přednosti. Ten se totiž uplatní tam, kde pravomoci byly EU skutečně nesporně svěřeny, zatímco doktrína vybočujícího aktu se týká konfliktů o tom, zda se právo EU

neocitlo mimo rámec těchto svěřených pravomocí, a nepřestalo tedy být právem.

■ **Co vlastně má a může dělat členský stát, který s určitým rozhodnutím unijních orgánů, řekněme, že podle práva EU řádně schváleným, bytostně a zásadně nesouhlasí a nehodlá je respektovat, ale přitom nechce vyhrotit svůj vztah k Unii – protože ji když už pro nic jiného, tak kvůli obchodu potřebuje – někam na hranu roztržky a vystoupení? Příkladem může být nedávné rozhodnutí o relokaaci migrantů či možná budoucí rozhodnutí o omezení legálního držení zbraní. Máme schvalovat ústavní zákony o právu nosit zbraň či právu nepřijímat migranty jako „vozovou hradbu“ proti evropskému právu, i když víme, že podle jeho doktríny má přednost před celým právem vnitrostátním, včetně ústavního, a že vzepření se, jako třeba v případě již zmiňované kauzy slovenských důchodů, dlouhodobě a v závažné záležitosti znamená v posledku vážný spor?**

Pokud stát někomu svěří část svých pravomocí, musí nést na jedné straně důsledky. Jedním z principů EU je ostatně i zásada loajality. Princip aplikační přednosti evropského práva ostatně platí i vůči „běžným“ ústavním normám, výjimkou je pouze materiální jádro ústavy, které je po dobu platnosti ústavy absolutně nedotknutelné. Proto by stát neměl v zásadě schvalovat normy, které jsou v přímém rozporu s evropským právem. Na druhé straně si umím představit situace, kdy se stát na úrovni derivativního ústavodárce zcela vědomě „vzepře“. Musí však počítat se soudními sankcemi, neboť tím poruší právo EU. Je to jiné než v případě, o němž jsem mluvil dříve. Tady totiž nejde o otázku interpretace rozsahu pravomocí, ale o vědomé porušení práva. V podstatě jediným možným vyústěním takové situace by mělo být buď dosažení změny unijního práva, nebo opuštění EU, neboť stav, kdy stát jedná sice možná legitimně, respektuje vůli lidu, ale ilegálně, není dlouhodobě udržitelný. Zároveň je ale třeba také dodat, že je pokrytecké dnes chtít po poslanci, aby na jedné straně přísahal, že bude jednat jen dle svého svědomí, a na druhé straně bez možnosti uvážení hlasoval pro implementační normy, i pokud s jejich obsahem nesouhlasí. To pokládám za jeden ze systémových problémů unijní legislativy z hlediska materiálních principů parlamentarismu.

■ **Často se hovoří o tom, zda architektura orgánů Unie je správně nastavena. Zda těžiště moci v Unii je vskutku tam, kde je nejvíce legitimacy. Evropský parlament, jehož pozice se posledními několika koly změn zakládacích smluv opakovaně posilovala, nebývá vnímán jako ten nejvíce legitimní orgán, spíš jako odkládiště politiků za zenitem. Komisi se vyčítá, že její role hypertrofuje z expertní a servisní na politickou, zatímco Rada, snad nadána největší mírou legitimacy jakožto sbor zástupců exekutiv**

členských států, prý příliš často podléhá nápadům a legislativním návrhům přicházejícím z Komise a jakémusi byrokratickému samoběhu z toho pocházejícímu. Máš pocit, že na téhle charakteristice něco může být, anebo Tvé zkušenosti státního tajemníka pro evropské záležitosti, který se na práci Rady rutinně podílel, jsou jiné?

Myslím, že mnozí lidé mylně vycházejí z toho, že demokratické instituce státu lze dle principu „*copy and paste*“ přenášet do libovolného prostředí, aniž by si uvědomovali, že tyto instituce jsou bytostně spojeny s konceptem státu a politického národa. Důsledkem pak je vytváření architektury, která navenek sice působí podobně jako státní instituce, ale funguje zcela jinak. Vezměme si Evropský parlament. Zvnějšku sice působí jako jakýkoli „normální“ parlament, ovšem zcela v něm chybí princip střídání většiny a konstruktivní opozice, které se přou o politiku, ale uznávají systém. Většina přitom neusiluje ani tolik o konkrétní priority nějakého levicového či pravicového programu, který by byl voličům předem jasně sdělen, nýbrž chce zejména posílit roli Parlamentu a EU jako celku. Představme si v nějakém státu, že parlamentní většina usiluje o prohloubení pravomocí státu a sebe sama, tedy vlastně o neustálou změnu ústavy. Zcela absurdní představa. Parlament ostatně nedělá parlamentem ani jeho název, ani pouhý způsob volby jeho členů, nýbrž jeho reprezentační funkce. Jak prohlásil Peter Graf Kielmannsegg, Evropský parlament nemůže být klasickým parlamentem, neboť reprezentuje něco, co neexistuje ani jako společensky sdílená idea, tedy evropský lid. Proto jeho posilování nikterak nepřispívá k odstranění legitimačního deficitu v očích obyvatelstva. Evidentně nevede k růstu důvěry lidí v EU. Jeho posilování zároveň komplikuje rozhodovací proces, takže se státy mnohdy mohou raději chtít uchýlit zcela mimo unijní způsob rozhodování. Zatímco Fiskální pakt byl takto cestou mezinárodního práva bezproblémově dojednán během několika týdnů, kdekerá směrnice či nařízení jsou projednávány celá léta. Myslím, že princip demokracie v rozhodovacím systému EU dostatečně zajišťuje legitimační řetěz vedoucí od národních parlamentů přes vlády k Radě. Ovšem Rada, hlavní garant legitimacy, je dnes skutečně příliš slabá, tváří v tvář silnému Parlamentu a Komisi. Mimochodem Komise je rovněž zajímavým příkladem toho, že model „*copy and paste*“ nefunguje. V době, kdy byla „jen“ administrativním orgánem, byla velmi silná, jelikož měla důvěru států, které v ní viděly nestranného aktéra. Tím, že dnes usiluje o politickou moc, ztrácí tuto důvěru a paradoxně slábne. Proto se snaží hledat si silného spojence a toho nachází v Evropském parlamentu. Čím více bychom Komisi koncipovali jako „vládu“ a Evropský parlament jako jakousi „první komoru“, tím více by byla narušena funkčnost celého systému i jeho rovnováha.

■ **Nemohu opomenout to, co jistě zaměstná Unii v nejbližších dvou třech letech měrou vrchovatou,**

a sice odchod Velké Británie z EU. Proč tam vlastně zvítězilo, byť vcelku těsně, rozhodnutí odejít? A dovedeš na základě svých zkušeností s Brity i s unijními orgány a dalšími klíčovými členskými státy aspoň rámcově odhadnout, jaký bude konečný model uspořádání vztahů Velké Británie a EU po provedeném brexitu? A co to vše udělá se „zbytkovou“ Unii? Posílí to odstředivé tendence, anebo naopak, jak možná doufají v Komisi, to bude impuls k semknutí se a prohloubení integrace?

To je poněkud moc otázek na jednu odpověď. Příčinou výsledku byla nespokojenost lidí s vývojem Unie, která ostatně není nijak specifická jen pro Velkou Británii. Přitom si kladu otázku, zda vládní hypertrofovaná interpretace otázky referenda jako střetu „rozumného“ a „nerozumného“, „správného“ a „špatného“ řešení a černé, až katastrofické scénáře důsledků vystoupení nepůsobily kontraproduktivně. Mám dojem, že vedly jen k tomu, že o to více se lidé snažili prolomit sugerovanou představu jediné možné a správné cesty, a dokázat tak, že demokracie neznamená jen to, že rozhoduje lid, ale že může rozhodnout jakkoli, třeba i nesprávně. Unii bohužel brexit nepomůže. Povede podle mne nejen k nárůstu protekcionismu, ale především k oslabení zdravě kritického a neideologického přístupu, který Britové do unijních debat vnášeli. Jak si Britové uspořádají své vztahy s EU, si však netroufám odhadnout. Klíčovou otázkou bude přitom volný pohyb osob. Bude to cena, kterou budou Britové ochotni zaplatit za přístup na unijní trh? Nebo naopak státy Unie rezignují na volný pohyb osob za to, že si jejich výrobky a služby zachovají přístup na britský trh? Obě strany se zatím tváří neústupně, ovšem pokud to tak bude nadále, zaplatí obě možná daleko větší cenu, než je volný pohyb osob mezi EU a Spojeným královstvím.

■ **Jak se při vyjednávání o brexitu má chovat Česká republika? Má usilovat o sice nestandardní, ale pro naši exportní ekonomiku, z níž navíc mnoho lidí do Velké Británie pracovat neodchází, zřejmě výhodná pravidla volného pohybu zboží a služeb s touto zemí i za cenu omezení volného pohybu osob? Anebo být principiální, protože uvolnit jeden kamínek může spustit lavinu, jež těžce dosažené unijní svobody, které vždy někomu tak či onak vadí, nakonec rozloží?**

Obecně mně trochu mrzí, že někteří aktéři chtějí brexit udělat pro Brity záměrně nepřijemný, aby odradili další státy od případného odchodu. Takové chování je nezdravé, neboť žádné společenství by nemělo být založené na strachu z důsledků případného odchodu. Takto fungují spíše sekty. Naopak každý normální spolek, ať jde o zahrádkáře nebo společenství států, si má udržovat své členy tím, že činí členství dostatečně atraktivním. Pokud se z nějakých důvodů dojde k tomu, že některý člen své členství jako atraktivní již nevnímá, měl by mu být umožněn

bezproblémový odchod. Myslím, že takový „principiální“ postoj lze jistě zastávat. Co se týče fungování vztahů mezi EU a Velkou Británií po brexitu, je podle mého názoru vhodné přistupovat k němu pragmaticky, bez ohledu na to, že jde o ex-člena. Jinými slovy, nevnášet do vyjednávání žádné iracionální prvky „msty“ nebo snahy zabránit tomu, aby se Britové měli po vystoupení lépe než předtím. Proto by měla EU jednat pragmaticky a snažit se dojednat oboustranně výhodné podmínky. Pokud vyhodnotí, že výměnou za otevření svého trhu britským finančním službám má chtít otevřít britský trh svým zaměstnancům, tak proč ne. Zároveň by ale měla analyzovat důsledky všech scénářů. Je scénář bez účasti Spojeného království na vnitřním trhu pro EU výhodnější než scénář částečného členství bez volného pohybu osob? Nebo jsou výhody plynoucí z volného pohybu zboží, služeb a kapitálu ve vztahu ke Spojenému království pro EU tak velké, že vyváží i absenci volného pohybu osob? Pokud ne, měl by být volný pohyb osob absolutní podmínkou. Pokud ano, je to možná něco, o čem lze vyjednat. Otevřít lidem možnost pracovat v Británii přece není nějakou absolutní hodnotou o sobě, nejde o nějaké přirozené právo. Je jasné, že v rámci EU jsou čtyři základní svobody pohybu posvátné, ale mimo EU to tak být nemusí. Ostatně naopak třeba ve vztahu Turecku je svoboda pohybu pracovníků naopak noční můrou pro mnohé evropské země, které by jinak neměly problém se zbožím a kapitálem. Z hlediska České republiky by asi úplný odchod Britů z vnitřního trhu byl vzhledem k našemu exportu do Spojeného království horší než pouze odchod z režimu volného pohybu osob. To by mělo být bráno v úvahu. V jiných zemích to ale může být jiné. Proto by společná pozice EU měla být založena na kompromisu a analýze celkových dopadů. Jen se domnívám, že při její tvorbě zrovna my nemusíme být tím, kdo bude hlasitě upozorňovat na význam volného pohybu pracovníků.

■ **A další otázka ohledně budoucnosti Unie. Neustále se, dlouhé roky, hovoří o vícerychlostní integraci. Některé zvláštnosti byly vždy součástí každé nové etapy integrace – např. Velká Británie a Dánsko, jakož i za trochu jiných podmínek Švédsko se nemusí účastnit měnové unie; podobné výjimky existují u Schengenu. Zakládající smlouvy dnes již znají i právní nástroj opačného charakteru, a sice tzv. posílenou spolupráci, tedy možnost mít integrační projekt, kterého se bude účastnit jen část členských států. A pak tu je fakticita – nebude-li ČR chtít, do eurozóny hodně dlouho nevstoupí, neb nezahájí příslušné fáze vstupního procesu, jakkoli striktně vzato jsme povinni euro „někdy“ přijmout.**

Nastal právě nyní, v období krizi integrace (selhání dublinského systému v migrační krizi, brexit, řecká finanční krize a s tím spojená krize důvěry v euro...), čas pro vícerychlostní integraci? Anebo naopak je třeba konsolidovat dosažený standard, třeba i v určitých věcech ustoupit zpět (např. snížit sociální standardy pro migrující občany EU, aby z chudších států neodcházeli do bohatších místo za prací především za sociálními dávkami) a „obnovit pořádek“?

Nemám rád pojem „vícerychlostní integrace“, neboť vzbuzuje dojem, že všichni jdou různými rychlostmi do jednoho cíle. Ovšem rozdíl je právě v očekávané finalitě integrace. Pokud bychom to brali tak, že všechny státy musí jakousi nevyhnutelnou logikou dějin dříve nebo později skončit tamtéž, pak samozřejmě vícerychlostní integrace moc smysl nemá. Pokud ji ale chápeme jako výraz odlišných představ o tom, jakou míru samostatnosti si který stát chce ponechat pro vlastní rozhodování, samozřejmě s vědomím jiných nákladů, jež za to třeba ponese, pak ji pokládám za nevyhnutelnou. Na jedné straně stojí například Norsko, které se rozhodlo, že nevstoupí do Unie a bude jen na společném trhu. Má z toho některé výhody, ale i nevýhody, mj. třeba automatické přejímání legislativy vnitřního trhu bez možnosti ji ovlivnit. Na druhé straně stojí státy, které se rozhodly dokonce i pro sdílení jedné měny. Mají z toho rovněž mnohé nedocenitelné výhody, ale platí též náklady, jak jsme viděli během řecké krize. Hodnotit, co je lepší, je těžké. Závisí to na mnoha faktorech. Třeba u států Pobaltí hrály při rozhodování o přijetí eura velmi podstatnou roli geopolitické důvody. V Norsku je zase významným faktorem při rozhodování obrovské ropné bohatství. Univerzální recept neexistuje. Právě proto ale pokládám model variabilní integrace nejen za prospěšný, ale za dlouhodobě nevyhnutelný.

■ **Závěrem Tě prosím o malou věštbu. Je nám oběma kolem čtyřiceti, Tobě o pár let méně, mně o pár let více. Myslíš, že až nám bude kolem osmdesáti (budeme-li naživu), budeme žít v podobné EU, v jaké žijeme dnes? Anebo bude vše úplně jinak?**

V tom by bylo asi lépe se obrátit na delfskou věštírnu. Její dvojsmyslné věštby by se pro dnešní situaci hodily asi nejlépe. Jistý jsem si ale tím, že EU, pokud bude existovat, bude úplně jiná než dnes. Tak jako EU v době Maastrichtské smlouvy byla jiná, než bylo EHS v padesátých letech, ale i než je Unie dnes. Ale jiný bude rovněž celý svět. Zda lepší nebo horší, je těžko soudit.

Majetek a některé související vztahy v novele zákona o daních z příjmů

Simona Hornochová
daňový poradce č. 2550



Novela zákona o daních z příjmů¹ aktuálně projednávána jako součást „daňového balíčku“ v Parlamentu ČR² obsahuje i poměrně velký počet změn týkajících se majetku daňových subjektů i vztahů s ním souvisejících. S ohledem na téma tohoto vydání Bulletinu jsme se proto rozhodli zařadit i článek mapující očekávaný vývoj v této oblasti. Text si neklade za cíl popsat kompletní seznam změn, které by měla novela přinést, ale upozorňuje na ty, které se nějakým způsobem dotýkají majetku v širším pojetí, včetně finančních nástrojů. Soustředí se zejména na úpravy, které nejsou jen technické povahy, ale skutečně přináší určitý posun. Pro úplnost ještě krátké připomenutí účinnosti zákona, která není nastavena na 1. 1., jako tomu většinou u daňových zákonů bývá, a díky tomu může být výklad přechodných ustanovení komplikovanější než obvykle (zvláště v případech kombinace speciálních přechodných ustanovení s klasickým obecným, uvedeným v čl. II bod 1). Obecná účinnost nastane 1. 4. 2017 s tím, že pro zdaňovací období započaté přede dnem účinnosti se postupuje podle stávající úpravy. Jen několik ustanovení lze použít pro zdaňovací období započaté v roce 2017 (tedy započaté před účinností zákona).

1 Fyzické osoby

Podle pravidel obsažených v § 4 odst. 1 písm. b), který osvobozuje příjem z prodeje nemovitých věcí neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 5 let, by se měl nově řídit i **příjem z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem**. Pokud tedy dojde k vypořádání spoluvlastnictví k nemovité věci jinak než podle velikosti spoluvlastnických podílů a při převedení vlastnického práva na některého ze spoluvlastníků je hrazena úplata, takový příjem by měl být osvobozen za stejných podmínek jako v případě prodeje. Argumentem uvedeným v důvodové zprávě je skutečnost, že takový

peněžitý příjem je z ekonomického hlediska obdobný příjmům z prodeje nemovité věci. V té souvislosti se nabízí zamyšlení, zda by pro naplnění myšlenky zdaňovat ekonomicky obdobné transakce shodně nebylo vhodnější zvolit obecnější přístup, koneckonců použitý na jiných místech zákona, a místo slova „prodej“ použít sousloví „úplatný převod“ nebo podobný vyhovující způsob vyjádření.

Pro zajištění jednotných pravidel je do § 4 odst. 1 písm. r) a písm. w) doplňována možnost, aby se i časový test pro osvobození příjmu z úplatného převodu podílu a cenného papíru **nabytého děděním** zkracoval o dobu, po níž byl ve vlastnictví zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem.

Text § 4 odst. 1 písm. r) bod 4 se upravuje tak, že osvobození nebude takový příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, který odpovídá **zvýšení nabývací ceny** podílu člena **nepeněžitým plněním** ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu. Narovná se tak jeden důvod tvrdosti tohoto ustanovení, jehož zavedení mělo za cíl zamezit obcházení časových testů pro osvobození příjmů z prodeje (například nemovitých věcí) vkladem do obchodní korporace. Nedůvodně se však vztahovalo i na peněžní vklady, kde taková situace nemůže nastat. Nevyřešený bohužel zůstává druhý problém spočívající ve způsobu vyjádření poměru, v jakém se rozdělí předmětný příjem na osvobozenou a neosvobozenou část. V jazykovém vyjádření vede ustanovení k porovnání absolutní výše jednotlivých částí nabývací ceny, nicméně pro dosažení záměru by měla být porovnávána hodnota části podílu držené ke dni nepeněžního vkladu s hodnotou, resp. navýšením, nabývací ceny v důsledku tohoto vkladu, jinak by výsledek nedával smysl. Dobrou zprávou je, že novelizované znění lze použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2017.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

² V době dokončení článku byl „daňový balíček“, tedy vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní, jako sněmovní tisk 873 po schválení Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR ve třetím čtení a mířil do Senátu, kde bude projednáván jako senátní tisk 53. Vládní návrh zákona byl v rámci projednávání Poslaneckou sněmovnou upraven o několik pozměňovacích návrhů.

Podle úpravy provedené v § 4 odst. 1 písm. v) se nebude osvobození příjmů z úplatného převodu cenných papírů a podílů při zrušení podílového fondu nepřesahujících ve zdaňovacím období **100.000 Kč** vztahovat na situace, kdy jde o příjmy z kapitálového majetku, nebo na případy, kdy cenné papíry jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku (do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, 5 let v případě kmenového listu). Při výpočtu základu daně tedy budou z celkových příjmů z úplatného převodu všech cenných papírů vyloučeny ty, které byly realizované převodem cenných papírů zahrnutých do obchodního majetku, a ty, které jsou zdaňované jako příjem z kapitálového majetku, teprve výsledná částka pak bude porovnána s limitem 100.000 Kč.

V ustanovení § 4 odst. 1 písm. u), které podmiňuje osvobození příjmů z úplatného převodu bytu jejich použitím na **obstarání bytové potřeby**, se výslovným doplněním textu potvrzuje, že musí jít o bytovou potřebu vlastní. Zároveň se výslovně kodifikuje postup uplatňovaný v rámci ustálené správní praxe, kdy při nesplnění podmínky bude tento příjem zahrnutý do posledního zdaňovacího období lhůty, po kterou má poplatník možnost podmínku naplnit.

Zdanění majetkového prospěchu zaměstnance z **bezúročných zápůjček** přesahujících u zaměstnavatele jistinu 300.000 Kč ve smyslu § 6 odst. 9 písm. v) bude moci zaměstnavatel provést jen jedenkrát ročně, nejpozději při zúčtování mzdy za prosinec. Zůstatek jistiny se bude testovat za každý kalendářní měsíc a úrokové zvýhodnění se propočte jen za ty měsíce, ve kterých celková jistina překračovala zmíněný limit.

Úprava, která je v důvodové zprávě označena za legislativně technickou, doplňuje § 10 odst. 1 písm. b) tak, že pokrývá jen úplatné **převody** nemovitých věcí, cenných papírů a jiných věcí – bezúplatné jsou pak zdaňované podle písm. n). Ohledně povahy změny ovšem může vzniknout diskuse, stejně jako se v minulosti vedla u § 22 obsahujícího podobné členění druhů příjmů.

Mezi osvobozené příjmy v § 10 odst. 3 byly nově zařazeny i příjmy poplatníka z jeho majetku, který vložil do rodinné fundace, nebo z majetku, který byl do **rodinné fundace** vložen osobami definovanými v odst. 1 a 2. Tato úprava je součástí změn souvisejících s nastavením shodného daňového režimu tzv. rodinných fundací jako u svěřenských fondů.

2 Rodinné fundace a svěřenské fondy

Novela obsahuje sadu úprav, které nastavují **daňový režim tzv. rodinné fundace shodně jako u svěřenských fondů**. Deklarovaným cílem je stejně jako v případě

svěřenských fondů dosáhnout neutrálního daňového režimu, tedy situace, aby majetek vložený do rodinné fundace za účelem budoucí distribuce rodinným příslušníkům nebyl zdaňován ve dvou krocích, ale pouze jednou, jako by byl distribuován přímo, a nikoliv prostřednictvím fundace. Rodinná fundace (nadace a nadační fond) je nově definovaná v § 17a odst. 2 písm. f), kterým je zároveň vyjmutá z okruhu veřejně prospěšných poplatníků. Důvodová zpráva zdůrazňuje, že naplnění definice bude posuzováno podle skutečného stavu, i když se bude lišit od formálně deklarovaného zakladatelského jednání, a míří tím na obecně známé případy využívání veřejně prospěšných či neziskových organizací k soukromému prospěchu. Není prostor zde rozebírat, do jaké míry je úpravou obsaženou v zákoně o daních z příjmů deklarovaný cíl neutrálního daňového režimu naplněn. Je však třeba přiznat, že od jejího vzniku v souvislosti se zavedením svěřenských fondů do českého právního systému byly některé nedostatky odstraněny, a tato novela v této snaze pokračuje.

Plnění z rodinné fundace je vyloučené z obecných osvobození [například § 4 odst. 1 písm. k)] s tím, že osvobození se uplatní pouze u zákonem definovaného okruhu rodinných příslušníků (a vkladatele). Pro zachování deklarované daňové neutrality je v § 25 odst. 1 písm. zp) doplněna daňová neuznatelnost nákladů z titulu účetních odpisů (a zůstatkové ceny) hmotného a nehmotného majetku odpisovaného pouze účetně, který byl nabyt plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace, a toto nabytí bylo osvobozeno od daně z příjmů nebo nebylo předmětem daně. Stejně je doplněno písm. zq) obdobně upravující hodnotu majetku, který se neodpisuje daňově ani účetně.

Změnou textu § 30 odst. 10 písm. m) je vypuštěn obmyšlený z výčtu subjektů, kteří mají povinnost pokračovat v odpisování započatém původním odpisovatelem. Narovnáva se tak dnešní stav, kdy obmyšlený zdaní celou hodnotu majetku, pokud jeho nabytí u něj představuje zdanitelný příjem, ale odpisy takto nabytého majetku může následně uplatnit jen omezeně, do výše ocenění evidovaného u předchozího odpisovatele.

Asi nejvýznamnější posun představuje přiznání **osvobození příjmů z dividend a prodeje podílů doplněním svěřenských fondů a rodinných fundací do definice mateřských a dceřiných společností** v § 19 doposud omezených na obchodní korporace a družstva (stejně jako u nich ovšem požaduje držbu alespoň 10% podílu po dobu delší než jeden rok, to jen okrajová poznámka k otázce daňové neutrality).

3 Finanční leasing

Změny ustanovení nastavujících daňový režim finančního leasingu jsou poměrně obsáhlé. Novela narovnáva

pravidla začleněná do zákona o daních z příjmů předchozími úpravami počínaje rokem 2014, která ne zcela naplnila původně zamýšlený záměr, a to zejména z hlediska rozsahu majetku, na který dopadají. Pravidla jako taková, zejména časové uplatnění nákladů obdobně jako při pořízení majetku, zůstávají z hlediska parametrů podobná, jako byla zamýšlena v předchozí úpravě.

Úpravy mají nastavit podmínky pro daňovou uznatelnost úplat u finančního leasingu tak, jak je definován v § 21d (podle novely jde o finanční leasing **hmotného majetku**). Dále se za pomoci § 24 odst. 5 nastavuje daňová uznatelnost úplat u dalšího úplatně užívaného majetku, který je následně nabytý poplatníkem, konkrétně u **pozemku**, hmotného majetku **vyloučeného z odpisování** nebo pokud smlouva o finančním leasingu hmotného majetku **nesplňuje podmínky** definované v § 21d. Do ustanovení § 24 odst. 5 je doplněna podmínka zahrnutí tohoto majetku do obchodního majetku poplatníka obdobně jako v případě finančního leasingu definovaného v § 21d. Pokud bude sjednané užívání jiných věcí formou leasingu v obecném smyslu tohoto pojmu, důvodová zpráva potvrzuje, že daňová uznatelnost úplat by se měla řídit obecným ustanovením § 24 odst. 1.

Nutno říci, že takto přepracovaná pravidla výrazně lépe naplňují původní záměr zákonodárce, nicméně jsou do textu začleněna poměrně komplikovaným způsobem, pomocí několika ustanovení obsahujících řadu specifických podmínek umístěných v různých částech zákona. S ohledem na rozsah změn a vůbec celé úpravy leasingu, jejíž rozbor by vydal na samostatný článek, i vzhledem k jejich citlivosti na přesný jazykový výklad lze doporučit jejich důsledné prostudování. Upravená ustanovení o finančním leasingu se podle speciálního přechodného ustanovení uplatní až na smlouvy, u kterých byl předmět leasingu **přenechán uživateli po nabytí účinnosti zákona** (tedy po 1. 4. 2017), a to zřejmě podle obecného přechodného ustanovení od zdaňovacího období započatého po nabytí účinnosti zákona (v případě kalendářního roku tedy od zdaňovacího období 2018).

Na závěr lze ještě zmínit doplnění ustanovení upravujících postup při předčasném ukončení finančního leasingu v § 21 odst. 4 písm. a) a § 24 odst. 6 v tom smyslu, že předčasným ukončením se v souladu se stávající správní praxí rozumí situace, kdy délka finančního leasingu nesplní minimální dobu stanovenou zákonem (tedy nikoliv situace, kdy pouze není dodržena sjednaná doba leasingu).

4 Rozšíření okruhu poplatníků, kteří mohou uplatňovat daňové odpisy

Významnou změnou zákona je doplnění **příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem a dobrovolného svazku obcí** do okruhu poplatníků v § 28 odst. 1, kteří mají právo uplatňovat daňové odpisy (v tomto případě u hmotného majetku předaného zřizovatelem k hospodaření, respektive u hmotného majetku vloženého členskou obcí). Dosavadní úprava vedla k situaci, kdy tito poplatníci vykazovali výnosy z užívání jim svěřeného (vloženého) majetku, ale nemohli uplatňovat související náklady v podobě odpisů (z důvodu, že nebyli jeho vlastníky). Obce jako zřizovatelé pak daňové odpisy v praxi často také neuplatňovaly, jelikož daň z příjmů právnických osob jimi placená plyne přímo do jejich rozpočtu. Snižování daně tak pro ně představuje jen zbytečnou administrativní zátěž, navíc doprovázenou potenciálním rizikem chybného zařazení majetku nebo chybného stanovení odpisu, kterého je takto možné se vyvarovat. Tento náklad se tedy v systému zcela ztrácel. Zmínění poplatníci zároveň byli doplněni (spolu s jejich zřizovateli a členy) do ustanovení § 30 odst. 10 pod písm. n) a o), aby bylo zajištěno pokračování v odpisování u předaného či vloženého majetku i při jeho vrácení. Úpravu bude možné použít i pro majetek vložený či předaný před účinností zákona, a to podle obecného přechodného ustanovení od zdaňovacího období započatého po nabytí účinnosti zákona (v případě kalendářního roku tedy od zdaňovacího období 2018).

Neméně zásadní změnou je doplnění nového ustanovení § 28 odst. 7, podle něhož **poplatník, kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek** (a který není nájemcem ani uživatelem u majetku pořizovaného na finanční leasing, na nějž se vztahuje § 28 odst. 3), **může odpisovat technické zhodnocení (TZ)** provedené na tomto hmotném majetku. Daňový režim je pak obdobný jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem, včetně postupu při ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu odpisovatele hmotného majetku s odpisováním nájemcem. Pro účely tohoto ustanovení je poplatník, kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, v postavení nájemce a poplatník, který přenechal k užívání tento majetek, v postavení odpisovatele hmotného majetku – a to včetně například vzniku nepeněžního příjmu při ukončení podnájmu nebo souhlasu s odpisováním. Jinými slovy, zruší-li například nájemce souhlas s odpisováním TZ realizovaného podnájemcem nebo skončí-li podnájemní smlouva, zůstatková hodnota TZ realizovaného podnájemcem se stává nepeněžním příjmem nájemce. Až v případě zrušení nájemní smlouvy či souhlasu s odpisováním TZ provedeného nájemcem se zůstatková cena TZ stane nepeněžním příjmem pronajímatele (vlastníka). Podle odůvodnění je

³ Rozhodnutí čj. 7 Afs 28-2013.

záměrem této úpravy v reakci na široce diskutované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu³ zároveň umožnit, aby si i postupník v případě cese nájmu mohl reprodukovat výdaje hrazené postupiteli za jím provedené TZ a zahájit odpisování sazbou pro první rok. V případě, že v období úhrady postupník sám ještě realizuje další TZ, sečte částku hrazenou postupiteli s částkou za zmíněné další TZ a odpisuje koeficientem pro TZ. Postupitel si pak může v souladu s § 24 odst. 2 písm. tb) uplatnit zůstatkovou cenu jím realizovaného TZ do výše náhrady výdajů vynaložených na toto TZ od postupníka. Podle speciálního přechodného ustanovení se bohužel tato úprava použije až na technická zhodnocení dokončená a uvedená do užívání po účinnosti zákona (tedy po 1. 4. 2017), a to zřejmě ve smyslu obecného přechodného ustanovení až od zdaňovacího období započatého po nabytí účinnosti zákona (v případě kalendářního roku tedy od zdaňovacího období 2018).

Navazující doplnění § 29 odst. 6 stanoví, že pokud poplatník nemá majetek, jehož vstupní cenu by navýšil nepeněžní příjem z titulu technického zhodnocení, vznikne mu jiný majetek. Pro případ podnájemních vztahů je na tomto místě dobré pro úplnost upozornit na obecné pravidlo, že nájemce (nebo jiná osoba užívající majetek) nemůže převést více práv, než má sám – aby tedy mohl udělit souhlas s provedením a odpisováním technického zhodnocení užívaného majetku například podnájemci, musí disponovat souhlasem vlastníka (pronajímatele) minimálně ve stejném rozsahu.

5 Odpis při zvýšení spoluvlastnického podílu

S cílem sjednocení výkladu, který se dnes neodůvodněně liší v případě fyzických a právnických osob, resp. u různých způsobů nabytí, je do zákona doplněn nový § 30c. Toto ustanovení upravuje postup v situaci, kdy spoluvlastník získá další spoluvlastnický podíl na témže majetku. Nově nabytý spoluvlastnický podíl se sloučí s dosavadním spoluvlastnickým podílem a poplatník pokračuje ve způsobu odpisování ze změněné vstupní ceny tak, jak jej uplatňoval u dosavadního spoluvlastnického podílu.

Pokud ale dojde k nabytí dalšího spoluvlastnického podílu některým ze způsobů, kdy je poplatník povinen pokračovat v odpisování podle § 30 odst. 10, zůstatková cena dosavadního podílu se navýší jen o zůstatkovou cenu nově nabytého podílu evidovanou u předchozího odpisovatele. V případě nabytí spoluvlastnického podílu, který byl vyloučen z odpisování, se o jeho ocenění zůstatková cena nezvýší. Za předpokladu, že nelze určit, který podíl je nový a který dosavadní (například při sloučení právnických osob), postupuje se jako v prvním roce odpisování (pořízení majetku).

Při zvýšení spoluvlastnického podílu se díky doplnění § 26 odst. 7 písm. b) použije stejný způsob uplatnění odpisů jako u majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období, a uplatní se tedy ve výši poloviny ročního odpisu.

Podle navrženého přechodného ustanovení není nutné tento postup uplatnit u spoluvlastnických podílů, které byly nabyty před účinností zákona.

6 Ostatní

Obdobně jako při předchozí novelizaci zákona se v dalších bodech ustanovení § 22 odst. 1, konkrétně v písm. d) a i), nahrazuje slovo „prodej“ slovem „převod“. Cílem je, aby se shodné podmínky uplatnily bez ohledu na druh smlouvy, na základě které je na poplatníka převedeno vlastnické právo k majetku upravenému těmito ustanoveními – nemovité věci a obchodnímu závodu. Zároveň se výslovně stanoví **přednost speciálních ustanovení § 22 odst. 1 písm. d), h) a i)** před ustanovením § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 pro případy **bezáplatných** příjmů daňových nerezidentů. V té souvislosti zmíním ještě doplnění § 36 odst. 1 písm. a) o bezúplatné příjmy uvedené v ustanovení § 22 odst. 1 písm. d), h) a i) plynoucí od českých daňových rezidentů nebo stálých provozoven, kteří budou povinni z těchto (bezúplatných) příjmů **srazit daň**.

Do § 18 odst. 2 písm. f) se doplňuje bod 4, kterým se pro odstranění nejistoty správců daně i poplatníků výslovně stanoví, že pojištění **plnění z pojištění domu sjednaného společenstvím vlastníků jednotek** není předmětem daně u společenství vlastníků. Jelikož i důvodová zpráva konstatuje, že toto plnění je z hlediska daně z příjmů vždy příjmem vlastníků jednotek, otevírá se obecná otázka, zda doplňování zákona o takové „potvrzující“ položky skutečně slouží v konečném důsledku k jeho jasnější interpretaci.

Další potvrzující úpravou provedenou z důvodu právní jistoty je doplnění podmínky pro **uplatnění daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí jako daňového nákladu**, a to že nejsou součástí ocenění majetku. Stejně jako v předchozím bodě se nabízí otázka dopadu takového doplnění, především v kontextu toho, že v § 24 odst. 2 se jistě vyskytnou i jiné náklady, které za určitých okolností mohou být zahrnuty v ocenění majetku. Je tedy na zamyšlení, jestli tento způsob úprav zákona nemůže namísto právní jistoty nastolit spíše riziko sporů ohledně výkladu jiných ustanovení.

Ani této novele se nevyhnula úprava související s **právem stavby**. Podle stávajícího § 24 odst. 2 písm. zx) uplatňují poplatníci, kteří nevedou účetnictví, výdaje na zřízení práva stavby postupně v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období. Zákon však neřeší zbytkovou hodnotu, pokud poplatník právo stavby převede, vloží nebo se například sjednaná doba zkrátí.

Za tím účelem je provedena změna a právo stavby bude pro tyto poplatníky jiným majetkem podle nového ustanovení § 26 odst. 3 písm. d). Zároveň se do § 30 odst. 4 doplňuje věta, že roční odpis práva stavby se stanoví jako podíl vstupní ceny a sjednané doby trvání práva stavby. Roční odpis se tedy stanoví v souladu s § 30 odst. 7 s přesností na dny nebo měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování, přitom odpisování nelze přerušit. Podle přechodného ustanovení poplatník, který přede dnem nabytí účinnosti zákona uplatňoval výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zx), zahájí od účinnosti zákona odpisování z částky, která doposud nebyla uplatněna jako daňový výdaj (po zbývající dobu trvání práva stavby).

Použití pravidla v § 29 odst. 10, podle kterého se vstupní cena hmotného majetku použitá při pokračování v odpisování u nabyvatele zvyšuje o částky, které se u poplatníka pokračujícího v odpisování započatém původním odpisovatelem staly součástí ocenění tohoto majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví, se **rozšiřuje na všechny situace pokračování v odpisování**, nikoliv jen pro případ vkladu.

Podmínka implementující úpravu směrnice EU o zdanění mateřských a dceřiných společností⁴, která cílí na **zamezení daňové optimalizace vedoucí k tzv. dvojímu nezdanění**, je novelou logicky přesunuta z § 19 odst. 2 do § 19 odst. 1 písm. zi), kde k takové situaci skutečně může docházet.

Daňoví nerezidenti obchodující s finančními nástroji budou jistě kvitovat **uvolnění podmínek § 24 odst. 2 písm. w)** pro uplatnění nákladů v podobě **nabývací ceny při prodeji akcie nebo kmenového listu, které nejsou podle právních předpisů upravujících účetnictví oceňovány reálnou hodnotou**. V případě, že takový cenný papír není oceňován reálnou hodnotou pouze z toho důvodu, že poplatník daně z příjmů právnických osob je daňovým nerezidentem, který je ale povinen podle právního řádu státu, podle něhož je založen nebo zřízen, vést účetnictví, a příjem z prodeje cenného papíru není přičitatelný jeho stále provozovně na území České republiky, neuplatní se omezení nákladů do výše příjmů z prodeje.

Do § 29 odst. 1 byla doplněna úprava, která narovnává dnešní nelogický postup v případě, že je likvidováno stavební dílo v souvislosti s výstavbou nového. Podle stávajícího znění sice nelze uznat daňovou zůstatkovou cenu takového likvidovaného díla nebo jeho části, ale do vstupní ceny nově budovaného stavebního díla vstoupí zůstatková cena účetní. Část nákladů na pořízení likvidovaného stavebního díla je tedy v základu daně uplatněna dvakrát, nebo naopak není uplatněna vůbec (podle nastavení účetních a daňových odpisů). Nově součástí vstupní ceny nového stavebního díla bude **daňová zůstatková cena likvidovaného stavebního díla**.

Úpravou části věty páté závěrečného textu § 29 odst. 1 se potvrzuje původní záměr, aby hodnota **účelového daru na pořízení majetku** nebo jeho technického zhodnocení snižovala vstupní cenu hmotného majetku. Zároveň nově formulovaná podmínka v § 23 odst. 3 písm. c) bod 9 výslovně umožní i poplatníkům, kteří nevedou účetnictví, vyloučit ze základu daně dar na pořízení hmotného majetku nebo jeho technického zhodnocení, který snižuje vstupní cenu.

V § 32a odst. 4 se u doby odpisování jednotlivých druhů nehmotného majetku doplňuje slovo „**nejméně**“, aby měl poplatník větší flexibilitu při nastavení daňových odpisů (například s cílem sladit dobu odpisování s účetními odpisy). U nehmotného majetku, u kterého bylo započato odpisování před nabytím účinnosti tohoto zákona, se však postupuje podle dosavadního znění.

Co dodat na závěr? Vzhledem ke své povaze článek nerozvíjí žádnou jednotnou myšlenku, teoreticky tedy není co dodat. Snad jen při pohledu na množství a zejména povahu změn vyjádřit naději, že skutečně brzy spatří světlo světa nový zákon o daních z příjmů, jelikož ten stávající je už dnes zjevně nereformovatelný. Kvalita úpravy se může takovým krokem razantně zvýšit, ovšem za předpokladu, že k němu skutečně bude přistupováno zcela jinou filozofií, nový přístup v praxi příjmovu uživatelé na straně státu i privátních subjektů a, v neposlední řadě, politická volání po zjednodušení a odstraňování deformujících a zesložitujících výjimek přežijí okamžik, kdy beneficianti těchto výjimek zjistí dopady do jimi čerpaných výhod, které už začali považovat za běžný standard.

⁴ Směrnice Rady (EU) 2015/121 ze dne 27. 1. 2015, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Částečné vyřazení majetku – jaká úskalí najdeme v českém účetnictví a lze je překonat?

Simona Hornochová¹
daňový poradce č. 2550



K čemu je vlastně účetnictví, respektive účetní výkazy? Především by měly poskytovat uživatelům informace, na základě kterých mohou činit svá ekonomická rozhodnutí. Tento cíl se v loňském roce podařilo výslovně doplnit i do českého zákona o účetnictví².

V § 7 odst. 1 je nyní uvedeno, že: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.“ Zdánlivě drobné doplnění, které by však postupem času mohlo získat poměrně zásadní význam.

Jeho přínos se projeví přímo úměrně tomu, jak silně jej jako nadřazený princip budou při interpretaci českých účetních předpisů akcentovat odborníci a jestli uspěje například při rozhodování soudů. Paragraf 7 zákona totiž ve druhém odstavci obsahuje ještě jedno zcela zásadní pravidlo, které se zatím v praxi bohužel příliš neprojevuje: „Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.“ Účetními metodami jsou podle vyhlášky pro podnikatele³ například způsob oceňování dlouhodobého majetku a vymezení nákladů souvisejících s jeho pořízením, odpisování majetku, postup tvorby a použití opravných položek a rezerv a podobně⁴. Vyhláška tak podrobněji rozvíjí pravidla, která jsou zakotvena v zákoně. Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry

srovnatelnosti účetních závěrek pak Ministerstvo financí vydává České účetní standardy, které stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování⁵. Také od standardů se mohou účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek) odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. V praxi se však tato možnost příliš často nepoužívá, spíše se lze setkat s přístupem, kdy psaný text je do důsledku, často až slepě, aplikován, byť výsledek pak má do věrného zobrazení daleko.

Proč tento obecný úvod a připomenutí základních principů a zásad vedení účetnictví, respektive vykazování? Cílem je nastavit optiku dalším úvahám k avizovanému tématu, tedy otázce účetního zachycení částečného vyřazení majetku. Zvolila jsem totiž toto téma spíše jako nosič pro obecnější úvahy nad stavem účetních předpisů pro podnikatele. Základní otázkou této problematiky je, kdy v českém účetnictví lze o částečném vyřazení účtovat. Proč je to důležité? Pro naplnění výše zmíněných principů by totiž nemělo docházet k situacím, kdy v realitě je z nějaké příčiny zničena (a zlikvidována) významná část majetku, ale v účetním ocenění příslušné majetkové položky její hodnota stále zůstává – a zkrlesuje tak výši aktiv.

1 Kdy tedy účtovat o částečném vyřazení?

Představme si například hotel, jehož budova je složena z ubytovací zděné části a z druhé části, která slouží jako restaurace (koliba) a je převážně dřevěná. Obě části jsou plně propojené a tvoří jednu stavbu. V důsledku požáru dřevěná část budovy shoří a je nahrazena novou, zděná část zůstane díky protipožárním dveřím zachovaná. V jiné

¹ Autorka děkuje Alici Šrámkové za podnětnou diskusi k danému tématu.

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“).

³ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška pro podnikatele“).

⁴ Část čtvrtá (§ 47–61b) vyhlášky pro podnikatele.

⁵ Postup účtování při pořízení a vyřazení majetku upravuje spolu s principy oceňování a pravidly odpisování účetní standard pro podnikatele č. 013 „Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek“.

situaci dojde k požáru v klíčové provozovně podnikatele, jsou nevratně poškozeny stroje a vybavení umístěné v historické budově. Z budovy samotné ale bude jen její část – střecha – poškozena natolik, že musí být zlikvidovaná a nahrazená novou, zbytek budovy zůstane nepoškozený. Účetní jednotky nepoužívají metodu komponentního odpisování majetku. Pro zjednodušení abstrahujeme od toho, zda je uzavřená pojistná smlouva a v důsledku požáru vznikne nějaký nárok na pojistné plnění nebo jiná možnost odškodnění, a od dalších vedlejších aspektů.

Je zřejmé, že zničené stroje a zařízení budou v plném rozsahu zlikvidovány a účetní jednotka bude účtovat o jejich vyřazení. Otázka zní, zda by mělo být účtováno i o částečném vyřazení budovy, tedy o vyřazení její zničené části. A měl by být rozdílný přístup ve výše popsaných situacích, tedy v případě zničení dřevěné restaurační části hotelu (kdy ubytovací, zděná část, zůstane nezasazena) v porovnání se zničením střechy? Proč je to důležité? Vyřazení zlikvidované části majetku by se projevilo ve snížení ocenění majetku účetní jednotky. Cílem těchto úvah je tedy zjistit, při jakém postupu nebude výše majetku zkrácena a účetnictví bude vykazovat věrný a poctivý obraz⁶.

Vezměme si první příklad a podívejme se na dvě možné varianty, které mohou nastat při obnově nové dřevěné restaurační části zničené požárem, a hlavně na jejich dopady na účetní závěrku. Článek je psaný pro Bulletin Komory daňových poradců, zmíním proto pro úplnost i daňové aspekty. Přestože jsem zásadním nepřitelem hodnocení účetních postupů optikou daní, musím připustit, že k přemýšlení nad správným účetním postupem mě kdysi přimělo právě zkoumání správnosti dopadů do základu daně.

2 Poškození majetku je odstraněno opravou

První možností je, že **zničená část budovy bude následně nahrazena novou se shodnými parametry, jako měla ta původní**. Podle českých účetních předpisů se za těchto podmínek bude jednat o opravu – tedy zásah, který nezvýší v účetnictví hodnotu majetku, ale bude zaúčtován v plné výši na vrub nákladů.

Český účetní standard 013 uvádí⁷, že vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se uskutečňuje zejména prodejem, likvidací, darem nebo jiným bezúplatným převodem, vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní korporace, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka a převodem z podnikání do osobního užívání. Citované ustanovení hovoří o vyřazení majetku – tedy celého majetku, nikoliv jeho části. Úprava částečného vyřazení je pak velmi strohá, popravdě se v účetních předpisech pro podnikatele téměř nevyskytuje. Jen v části 3 Oceňování českého účetního standardu č. 013 je uvedeno⁸, že se ocenění majetku sníží o ocenění vyřazené věci v případě částečné likvidace jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku trvalým vyřazením věci, aniž by se majetek znehodnotil nebo ztratil způsobilost užívání, a vyřazená věc byla součástí ocenění majetku a po vyřazení má povahu samostatné hmotné movité věci. Míra odepzanosti vyřazené věci je shodná s mírou odepzanosti původního majetku. Jediná zmínka v účetních standardech pro podnikatele týkající se částečného vyřazení tedy popisuje situaci, kdy vyřazovaná, resp. likvidovaná, část majetku je po vyčlenění z předmětného majetku samostatnou věcí (může tedy po vyřazení existovat samostatně). Tuto podmínku naše část budovy nesplňuje (pomím, že spálená restaurační část zanikla, takže již neexistuje a nelze ji z budovy vyčlenit – citovaná úprava tedy zjevně míří na jinou situaci). Z této velmi kusé úpravy se může nabízet interpretace, že o snížení ocenění (zůstatkové ceny) budovy, respektive o částečném vyřazení, by v případě likvidace shořelé části budovy účtováno být nemělo – protože takovou možnost účetní standardy neznačí⁹.

Druhou zmínku o částečném vyřazení lze najít ve vyhlášce pro podnikatele³. Ta v § 47 považuje za součást ocenění dlouhodobého majetku nebo jeho části a technického zhodnocení i náklady na vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu. Příčinná souvislost předpokládaná tímto ustanovením je ve srovnání s námi popsaným příkladem opačná, v dané situaci by se tedy také nepoužilo.

Byl by ale závěr, že o částečném vyřazení účtováno nebude, v souladu se základními principy a cílem účetnictví,

⁶ Osobně mám tendenci k hodnocení věrnosti obrazu účetní jednotky přistupovat prostou „selskou“ logikou – z informace v účetních výkazech bych jednoduše měla vidět zobrazení reality. V našem příkladu je realitou, že účetní období, ve kterém došlo k požáru, bylo ve srovnání s jinými obdobími zatíženo (více)náklady souvisejícími s touto mimořádnou (jednorázovou) událostí. Zároveň byly vynaloženy prostředky na obnovení zničeného majetku (jeho části) do předchozí podoby, který bude následně používán účetní jednotkou po dobu své životnosti.

⁷ Bod 5.4.

⁸ Bod 3.7.

⁹ Podstatně více vyhovující úpravu najdeme například v Českých účetních standardech pro některé vybrané účetní jednotky, kterými jsou územní samosprávné celky, organizační složky státu apod. Standard č. 710 totiž v bodě 4.5 uvádí: „Dochází-li k vyřazení věci nebo její části, která byla součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku, aniž by tím došlo k ukončení užívání tohoto majetku, použije účetní jednotka pro účtování o tomto vyřazení obdobně ustanovení bodu 6.4 (Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku).“

kteřé byly citované v úvodu? Nebo lépe – povede takový účetní postup k dosažení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, na základě kterého může uživatel účetních výkazů činit správná ekonomická rozhodnutí?

Otázek se v souvislosti s popsanou situací nabízí hodně. Nebyla by účetním postupem, kdy ocenění majetku (budovy) nadále obsahuje zůstatkovou cenu zničené části, která však ve skutečnosti byla po požáru zlikvidována a již neexistuje, výše majetku nadhodnocena? Nebo je naopak výše majetku podnikatele po provedené opravě podhodnocena díky tomu, že zničená část zahrnutá v ocenění budovy byla v době před požárem již opotřebovaná, což vyjadřovala její zůstatková cena zohledňující odpisy zaúčtované po dobu používání budovy? Část vybudovaná v rámci opravy budovy je však zcela nová. Zároveň výsledek hospodaření (promítnutý do vlastního kapitálu) – je vykázan ve správné výši, když byl jednorázově zatížen náklady souvisejícími s pořízením zcela nové restaurační části, kterou bude účetní jednotka používat řadu dalších let (a na druhou stranu nebyl zatížen náklady souvisejícími s vyřazením části zničené požárem)? A nedošlo náhodou výměnou restaurační části ke zvýšení tržní hodnoty nemovitosti? Nejspíš je zřejmé, že výsledný obraz účetní jednotky v tomto ohledu patrně příliš věrný a poctivý nebude.

3 Odstranění poškození majetku má povahu technického zhodnocení

Druhou možností v dané situaci je, že **účetní jednotka využije příležitost a rozhodne se novou restaurační část vybudovat kvalitnější**, se zlepšenými technickými parametry (například lépe odolnou vůči požáru). Její pořízení pak bude technickým zhodnocením, a vynaložené náklady navýší ocenění (zůstatkovou cenu) budovy.

Pokud by nebylo možné účtovat o částečném vyřazení původní zničené restaurační části, ve výsledku bude v ocenění budovy obsažena část nákladů na její pořízení dvakrát (neodepsaná část pořizovací ceny zlikvidované v důsledku požáru a celá pořizovací cena nové restaurační části) – a to nemluvíme o nastavení doby odpisování. Tento případ tedy patrně povede k nadhodnocené výši majetku.

4 Princip opatrnosti

Zde se nabízí připomenout ještě jeden v úvodu nezmíněný princip, který se promítá do § 25 odst. 3 zákona

o účetnictví – princip opatrnosti. Podle tohoto ustanovení účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, **jakož i všechna snížení hodnoty** bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Jaké instrumentarium tedy dávají účetní jednotce české účetní předpisy k tomu, aby napravila skutečnost, že majetek (budova) je vykázan v aktivech ve vyšším ocenění, než jaké by mělo být?

Zákon o účetnictví v § 26 odst. 3 říká, že ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 3 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Čtenář jistě ví, že vytvoření rezervy není pro náš účel vhodným nástrojem¹⁰, ale pro úplnost zde připomenu výslovné konstatování zákona, že rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Jako podstatně přiléhavější možnost se nabízí opravné položky. Jen na okraj lze podotknout, že znění zákona v tomto ohledu není příliš šťastné, když stanoví, že opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku. Naše restaurační část (či střecha) však shořela a snížení se v tomto ohledu může jevit jako trvalé. Aby však mohla být budova provozovaná stejně jako před požárem, zničená část bude obnovena, v tom ohledu lze na snížení pohlížet jako na dočasné, respektive dodatečným zásahem odstranitelné. Upřímně řečeno, použití jiného kritéria pro definici opravné položky by rozhodně interpretaci usnadnilo. Na závěr ještě doplním, že trvalé snížení hodnoty majetku vyjadřují podle zákona odpisy. Odpisování je pak jednou z typických účetních metod, která je ve smyslu zákona upravena prováděcí vyhláškou. Asi však cítíme, že použití odpisu pro zohlednění zjištěného snížení hodnoty majetku není správné – vyhláška stanoví, že odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek se odpisuje postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony. Odpis tedy ve své podstatě představuje systematické přiřazení odepisovatelné částky aktiva po celou jeho dobu použitelnosti a neměl by tak sloužit k zohlednění zjištěného snížení ocenění aktiva.

Pokud by účetní předpisy neumožňovaly zachytit částečné vyřazení majetku a v důsledku účetního zachycení výše popsaných událostí by měla aktiva účetní jednotky skutečně zůstat nadhodnocena a zkrácení by bylo významné (mohlo by ovlivnit rozhodování uživatele účetních výkazů), domnívám se, že bychom si v zájmu zachování věrného a poctivého obrazu měli vzít na pomoc v úvodu citovaná ustanovení, která umožňují odchytil se od dikce vyhlášky či účetních standardů. Pak by bylo třeba se jen rozhodnout, jestli odchýlení bude spočívat v tom, že bude

¹⁰ Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jisté jejich výše nebo okamžik jejich vzniku.

proučtováno částečné vyřazení budovy, které zákon ani žádný z podzákoných předpisů neupravuje (ale odpovídá realitě), nebo bude zvolen jiný způsob řešení, a to prostřednictvím vytvoření opravné položky. Opravná položka je totiž zřejmě nejbližším nástrojem k zachycení snížení hodnoty majetku¹¹. Sice jsem už v úvodu zmínila svůj odpor k hodnocení účetních postupů daňovou optikou, nicméně v tomto kontextu se nabízí připomenout, že každá ze zmíněných variant by měla jiný dopad do základu daně. Účtování o částečném vyřazení majetku by mělo odraz i ve snížení základu daně, když by se obdobně snížila daňová zůstatková cena budovy s dopadem na vyšší daňových nákladů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů¹². Naopak vytvoření opravné položky by proběhlo na vrub nedaňových nákladů, tedy bez vlivu na základ daně¹³.

Pokud bychom se však pustili do narovnávání věrného a poctivého obrazu prostřednictvím vyřazování poškozené významné části majetku, asi bychom neměli zůstat na půl cesty a měli bychom narovnat i zkreslení způsobené jednorázovým zahrnutím nákladů souvisejících s pořízením nové části do výsledku hospodaření, v případě, že bylo realizováno ve formě opravy. Ale to už je nejspíš pro většinu čtenářů představa příliš revoluční.

5 Metoda komponentního odpisování

Je dobré připomenout, že situace by se výrazně zlepšila v případě, kdyby účetní jednotka používala metodu komponentního odpisování uvedenou v § 56a vyhlášky pro podnikatele. Dřevěná část budovy by patrně byla komponentou, protože tvoří významnou část ocenění ve vztahu k ocenění celé budovy a její očekávaná doba použitelnosti se od celkové doby životnosti budovy významně liší. Naplnění těchto parametrů by muselo být pečlivě posouzeno ve druhém příkladu (střechy), a výsledek by se mohl

lišit podle provedení stavby (například u moderních staveb se může doba použitelnosti střechy velmi blížit životnosti budovy, u historické kamenné stavby by naopak mohla být významně rozdílná). Při zničení části budovy požárem by pak účetní jednotka účtovala o výměně komponenty, tedy zaúčtovala by snížení ocenění budovy o zůstatkovou cenu vyřazené části a zvýšení ocenění budovy ve výši nákladů souvisejících s pořízením části nové. Náklady související s pořízením nové části by tak (i při dodržení shodných technických parametrů) nebyly zaúčtovány jednorázově na vrub nákladových účtů jako oprava, ale představovaly by pořízení majetku ovlivňující výsledek hospodaření postupně (prostřednictvím odpisů) po dobu použitelnosti. Podle stávajících výkladů však používání této metody odpisování není pro účetní jednotky povinné (chtělo by se říct paradoxně, s ohledem na základní principy a cíl účetnictví citované v úvodu článku). Paragraf 56 odst. 1 vyhlášky pro podnikatele spíše na okraj stanoví, že: „Pro odpisování dlouhodobého hmotného majetku lze použít metodu stanovenou v § 56a.“

6 Několik daňových aspektů

A jak se v této situaci bude chovat základ daně? Zákon o daních z příjmů výslovně stanoví¹⁴, že pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody odpisování. V daňovém základu by se tedy projevil daňové odpisy (původní) budovy jako celku a v případě, že zničená část bude nahrazena novou se shodnými parametry, místo vyřazení a zařazení by měly základ daně ovlivnit náklady na opravu. S tím, že daňové ocenění budovy zůstane (s výjimkou daňového odpisu) nedotčené. Toto pravidlo celkem jasně vystihuje fakt, že daňové předpisy sledují zcela jiný cíl než předpisy účetní – nemají zájem na dosažení věrného a poctivého obrazu poplatníka, ale mají zajistit předvídatelný a stabilní příjem státního rozpočtu.

¹¹ Bohužel ve vyhlášce ani v ČÚS nenajdeme postup, jak opravné položky k dlouhodobému majetku počítat. Inspirací nám mohou být pravidla výpočtu obsažená v mezinárodním standardu IAS 36 Snížení hodnoty aktiv.

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

¹³ Aniž bych byla jakkoliv motivována daňovými dopady, osobně se přikláním k první možnosti, tedy účtování o částečném vyřazení, pokud by neúčtování o snížení ocenění majetku významně zkreslovalo účetní výkazy. Důvodem je v úvodu naznačené vnímání věrného obrazu. Laicky a zjednodušeně, jaký by byl obraz při zaúčtování opravné položky například v situaci, kdy by dobudování zničené části hotelu mělo povahu technického zhodnocení díky zvýšení požární odolnosti? V ocenění budovy by byly náklady na její dřevěnou část zahrnuty dvakrát (podruhé ještě mírně zvýšené o lepší protipožární zajištění) a vedle toho by existovala opravná položka jako korekce této hodnoty. Při porovnání s účetními výkazy jiné společnosti vlastníci shodný stejně starý hotel, který ovšem nevyhořel, by se pak jevil, že hotel v majetku naší společnosti byl významně „dražší“ (investice do jeho pořízení byla vyšší, lze tedy očekávat, že hotel bude „lepší“) – a vytvořená opravná položka by uživatele informovala o dočasném snížení jeho hodnoty (můžeme se samozřejmě bavit o měřítku dočasnosti, ale v tomto případě se už požárem zničená část účetní jednotce skutečně nevrátí). Opravná položka by pak nejspíš musela být postupně rozpouštěna v návaznosti na odpisování budovy hotelu. Částečné vyřazení majetku by naopak informovalo o zničení významné části hotelu jako následku požáru v roce, kdy k požáru došlo, a zvýšení ocenění budovy o nově vybudovanou dřevěnou část by pak zobrazilo její obnovení ve shodné podobě, „vylepšené“ jen o protipožární opatření. Výslovně však tento postup v účetních předpisech najít nelze. Pro úplnost ještě zmíním rozdílnou situaci, kdy by naopak dávala smysl opravná položka – například při méně významném poškození budovy dočasně znemožňujícím její užívání, které k rozvahovému dni ještě nebylo odstraněno (v praxi může jít i o nesplnění nějakých formálních podmínek, které brání užívání, absenci nových povinných certifikátů a podobně).

¹⁴ § 23 odst. 2 písm. a).

Pro úplnost můžeme uvést ještě jeden výstižný příklad podporující závěr, že daňový přístup rozhodně nesleduje naplnění věrného a poctivého obrazu. V situaci, kdy na budově bude z nějakých důvodů ubouráno jedno patro, nebudeme řešit jen otázku, zda lze snížit její ocenění – ale ve smyslu stávajících výkladů se bude dokonce jednat o technické zhodnocení¹⁵. Podle gramatického výkladu jde o stavební úpravu či rekonstrukci, která měla za následek změnu technických parametrů – a ocenění budovy tak bude o náklady vynaložené na vyřazení (likvidaci) patra paradoxně navýšeno. Asi nemusím připomínat, že definice technického zhodnocení je v účetních předpisech prakticky shodná – ale nejspíš je zjevné, že takový postup by byl v přímém rozporu se základními principy zmíněnými v úvodu (které se ovšem v daních nevyskytují – respektive jsou v nich promítány nepřímou, prostřednictvím odkazu na výsledek hospodaření tam, kde absentuje speciální daňová úprava).

Výše zmíněné úvahy myslím poměrně přesvědčivě ukazují, že existuje řada důvodů, proč s postupným posouváním českých účetních pravidel k mezinárodnímu standardu budou tyto oblasti čím dál méně slučitelné. České daňové předpisy dnes nejsou připravené na to, že bychom „narovnávali“ vykazovaný obraz účetní jednotky odchýlením se od účetních metod, a dopady takového postupu do základu daně by mohly být fatální (například výše zmíněné zahrnutí opravy střechy do účetního ocenění budovy by způsobilo absenci nákladů na opravu ve výsledku hospodaření – ze kterého se ovšem mají přenášet do základu daně. Daňové ocenění budovy by přitom zůstalo nedotčené, ve výsledku by se tedy předmětný náklad v daních neprojevil nikdy). V rámci budoucího vývoje tedy bude podle mého názoru nutné, aby si daňové předpisy pro řadu oblastí určily svoje vlastní pravidla a postupy, respektive aby se daňová úprava podstatně výrazněji osamostatnila od účetních předpisů. Způsob provedení by však měl být odlišný od toho, jak je k němu doposud přistupováno v zákoně o daních z příjmů. Asi nejvíc samostatná úprava se v daních vyskytuje právě v oblasti hmotného a nehmotného majetku. Nicméně i zde zákon o daních z příjmů zůstává nedotažený a stále obsahuje kombinaci speciálních daňových pravidel s postupy, které se přenáší z účetnictví, což v řadě případů vede k nelogickým výsledkům¹⁶. Také představa vedení evidence v účetní jednotce, která používá metodu komponentního odpisování, tak, aby

paralelně vyhověla i daňovým požadavkům, se zdá být v praxi prubířským kamenem¹⁷. Minimálně může být toto zamyšlení motivací pro úvahy o pojetí nového zákona o daních z příjmů, který je na Ministerstvu financí připravován.

7 Co dodat na závěr

Pro zajímavost můžeme v závěru stručně zmínit mezinárodní účetní standardy. Také samozřejmě upravují odpisy, avšak na rozdíl od českého účetnictví každá komponenta položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být zásadně odpisována samostatně. Účetní jednotky také musí podle propracovaných pravidel testovat aktiva na snížení jejich hodnoty a podle výsledku účtovat o ztrátě ze snížení hodnoty aktiv (*impairment*). Na konci každého účetního období pak zhodnotí, zda existuje indikace, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla zaúčtována v předchozích obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena. Tento nástroj českému účetnictví bohužel zcela chybí, přitom jeho důležitost může demonstrovat i délka mezinárodního účetního standardu IAS 36, který ho upravuje. Propracovanost úpravy a nároky na správné uplatnění také ukazují, jak moc je v českých podmínkách podceňována důležitost účetní profese.

Co uvést na úplný závěr? Při vši účt si troufám konstatovat, že stav českých účetních předpisů pro podnikatele není v řadě ohledů příliš šťastný. Tato situace je bohužel poplatná jak historickému ovlivňování účetnictví motivovanému daňovými zájmy¹⁸, tak účelovým tlakům některých ekonomických segmentů a v neposlední řadě i velmi rozšířenému sklonu ke kazuistickému přístupu. Navíc účetnictví je bohužel stále v České republice velmi podceňovaným oborem z hlediska jeho důležitosti. Specificky v oblasti účetnictví, nad kterou se jako nepřekročitelný princip má vznášet věrný a poctivý obraz účetní jednotky, mě opakovaně překvapuje, jak zřídka se lze setkat s úvahou o uplatnění možnosti odchylného přístupu v případech, kdy následováním textu účetních předpisů dostává věrný a poctivý obraz doslova „na frak“. Naopak velmi často se lze setkat s argumentem „co by na to řekl

¹⁵ § 33.

¹⁶ Typickým příkladem je situace, kdy dochází k likvidaci stavby v souvislosti s výstavbou nového stavebního díla nebo jeho technickým zhodnocením – díky nedotažené daňové úpravě se jako náklad neuzná daňová zůstatková cena likvidované stavby, ale do vstupní ceny nového stavebního díla se zahrne účetní zůstatková cena. Ve výsledku tedy základ daně ovlivní část nákladů na pořízení původní stavby dvakrát, nebo se naopak neuplatní vůbec (podle toho, jak jsou nastaveny účetní odpisy ve vztahu k daňovým). Tato disproporce je odstraňována teprve novelou, která je v současnosti projednávána v Parlamentu, přitom v zákoně o daních z příjmů existuje spousta let. Obdobných situací je pak mnohem více, například v oblasti pohledávek nebo cenných papírů.

¹⁷ Poté, co postupně dojde k realizaci několika oprav účetně zachycených jako vyřazení a pořízení majetku/komponenty (tedy s vlivem na ocenění aktiv a bez vlivu na výsledek hospodaření), ale pro daňové účely bude nutné od těchto transakcí abstrahovat a místo ocenění majetku upravit o příslušné náklady výsledek hospodaření, ze kterého se stanoví základ daně, troufám si předjít, že takto vedená „dvojitá“ účetní evidence po čase výrazně ztratí na přehlednosti – a tím i jakékoliv možnosti rozumně ověřit její správnost.

¹⁸ Například historicky prosazovaný názor, že co není zaúčtované, jako by neexistovalo, což vede třeba k oddělenému účtování účetních a daňových opravných položek či zaúčtování rezerv na opravy dlouhodobého majetku.

finanční úřad“, „ale to by bylo daňově nevýhodné“ nebo také „to nejde, protože to účetní předpisy výslovně nedovolují“, což je vůbec přístup vyvolávající řadu otázek. Připouštím, že nelze připustit jako běžný standard odchýlení se od právní úpravy, nicméně účetnictví je velmi specifickou oblastí, kde by podle mého názoru takový postup měl být mnohem představitelnější (a přípustnější) než při výkladu jiných oblastí práva. Samozřejmě by bylo ideální, kdyby úvodní ustanovení zákona kodifikující cíle a principy byly jen obecným vyjádřením toho, co následně

specifická ustanovení ve vyhlášce a českých účetních standardech skutečně naplňují. V tomto ohledu lze velmi kvitovat avizovaný záměr Ministerstva financí ohledně zahájení prací na nové koncepci účetnictví, která se jistě bude inspirovat propracovanými mezinárodními standardy a spolu s revizí zákona i prováděcích předpisů posune české účetní předpisy na zcela jinou úroveň – a zároveň se i díky tomu snad povede více oddělit účetnictví a daně z příjmů, což pomůže přinést větší čistotu řešení i v daňové oblasti.



SKDP | SLOVENSKÁ KOMORA
DAŇOVÝCH PORADCOV



SKDP VE SPOLUPRÁCI S KDP ČR POŘÁDÁ
X. ROČNÍK DISKUSNÍHO SEMINÁŘE

SLOVENSKO–ČESKÉ FÓRUM
HOTEL NH BRATISLAVA GATE ONE

11. – 12. KVĚTNA 2017

- » Aktuální témata z oblastí DPPO, DPFO a DPH.
- » Panelové diskuse za účasti soudců Nejvyššího správního soudu, zástupců Ministerstva financí a Finanční správy.
- » Setkání daňových profesionálů z Česka a Slovenska.
- » Prostor pro navazování osobních a pracovních kontaktů.

První den bude zaměřen na problematiku daně z příjmu a česko-slovenské manažerské modely. Druhý den bude věnován tématům zamítnutí odpočítání DPH a pravidlům uplatňování EU DPH legislativy v České a Slovenské republice.

<http://www.kdpcr.cz/forum2017>

Dvě kauzy o daňově uznatelných rezervách

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.
soudce Nejvyššího správního soudu



I Úvodem

Nedávno, v rozsudku ze dne 22. 9. 2016, čj. 2 Afs 58/2015-78, č. 3487/2016 Sb. NSS, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda a kdy lze zdanit daní z příjmů (v daném případě daní z příjmů právnických osob, neb dotyčným daňovým subjektem byla banka) rezervu podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), která byla původně tvořena v souladu se zákonem, avšak od jistého okamžiku již tvořena být nemohla (rizikový úvěr, kvůli němuž byla tvořena, byl k tomuto okamžiku vypořádán). Banka ji však – s největší pravděpodobností kvůli své chybě při vedení účetnictví – i nadále vedla řadu let jako rezervu podle zákona o rezervách a zjistila a napravila to teprve s velkým časovým odstupem. Otázkou bylo, odkdy lze považovat takto nesprávně vykazovanou položku v majetku banky za její příjem a především kdy má být takovýto příjem zdaněn a zda jej vůbec s odstupem času lze zdanit s ohledem na prekluzi.

Pro širší daňovou veřejnost je v daném případě významný střet dvou zdánlivě kolidujících souborů pravidel – jednak pravidel pro tvorbu a využití „daňové“ rezervy, jednak pravidel o časovém omezení daňových povinností (o prekluzi práva doměřit daň). A nebylo to poprvé, kdy podobné otázky Nejvyšší správní soud řešil.

II Kauza bankovních rezerv na rizikový úvěr

Skutkový příběh uvedené kauzy je následující: Z řetězce nepřímých důkazů, tvořících ve svém souhrnu logickou posloupnost, plynulo, že rezervu v celkové výši 128.842.197,56 Kč banka vytvořila za účelem ekonomického krytí případné ztráty z pohledávky (zcela totožné výše) vůči družstvu U. Tato pohledávka zanikla na základě *Smlouvy o vzájemném vypořádání* dne 29. 3. 1993. V ní bylo ujednáno, že „U. touto smlouvou převádí veškerá vlastnická práva ke 100 % akciím řecké akciové společnosti H. (v současné době s názvem UG., A. E.) se sídlem ve Skopelu, Řecko na [banku].“ Smlouva o vzájemném

vypořádání zjevně dokládala vůli smluvních stran dosáhnout zániku pohledávek banky vůči družstvu U. Banka měla nabýt majetkovou účast ve společnosti UG., A. E. (její akcie), a za to měla „odblokovat“ majetkové hodnoty fungující jako zástava zajišťující úvěr (letadla a nemovitost). Tomu, že smlouva byla vskutku naplněna, nasvědčovalo zejména, že výše zmíněné akcie banka několik let poté podle svého tvrzení prodala, což znamená, že je předtím musela nejdříve nabýt. Samotný prodej akcií nezpochybil ani správce daně. Dokládala to i účetní evidence, jež se týkala pohledávek družstva U. Částky v ní účtované, označené poznámkou „U. – AKCIE, ODDLUŽENÍ“, totiž odpovídaly částkám uvedeným ve *Smlouvě o vzájemném vypořádání*, přičemž celková výše pohledávky účtované v roce 1993 činila přesně 128.842.197,56 Kč. Bance naopak ze *Smlouvy o vzájemném vypořádání* vyplýval závazek podat návrh na výmaz zástavního práva k letadlům specifikovaným ve smlouvě, jakož i k zámku v obci B. Výmaz zástavního práva k uvedenému věcm, které jsou předmětem příslušných veřejných evidencí, by opět nasvědčoval realizaci uvedené smlouvy. Zda k němu došlo, nebylo ze spisového materiálu patrné a soud sám to nezjišťoval; poznamenal však, že to lze jednoduše ověřit dotazem u příslušných úřadů včetně zjištění data, k němuž k výmazu došlo. Právě skutečnosti ukazující, že podle *Smlouvy o vzájemném vypořádání* bylo stranami plněno (tj. byly předány akcie bance a na straně druhé měly být bankou odblokovány zástavy zajišťující úvěr bankou poskytnuté), naznačovaly velmi silně, že v roce 1993 vskutku došlo ke skutečnosti, jež měla vést k rozpuštění rezervy.

Z výše uvedené rekonstrukce rozhodných skutkových okolností Nejvyšší správní soud vyvodil, že bankou roku 1991 vytvořená rezerva měla být zrušena ve prospěch výnosů ve zdaňovacím období roku 1993. Banka však pochybila a finanční prostředky nadále evidovala a deklarovala jako zákonnou rezervu, resp. opravnou položku, a to až do roku 2008. K majetkové účasti ve společnosti UG, A. E., kterou nabyla v rámci vypořádání na základě smlouvy z roku 1993, však banka nemohla opravné položky dále vytvářet či vést. Skutečnost, že daňová povinnost nebyla v roce 1993 zjištěna ve správné výši, nemůže mít za následek rozpuštění finanční částky

128.842.197,56 Kč do příjmů za rok 2008 jen proto, že ji banka nadále evidovala a deklarovala jako zákonnou rezervu. Takový příjem (výnos) by totiž s pozdějším zdaňovacím obdobím zcela postrádal věcnou a časovou souvislost.

Institut daňové rezervy je spojen s povinností využít takto vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem a dodržet podmínky tvorby takové rezervy, jakož i jejího zrušení. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, čj. 8 Afs 35/2009-118, podle něhož, „[o]pravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným zákonem o rezervách a uplatňují se za zdaňovací období obecně odpovídající zdaňovacímu období podle zákona o daních z příjmů. (...) Opravné položky se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Pominutím důvodu, pro který byly položky vytvořeny, může být například úhrada nebo postoupení pohledávky.“ Opravnou položku (rezervu) ve smyslu zákona o rezervách nelze podle soudu vést ani k pohledávce, která již zanikla, ani k majetkové účasti v jiné obchodní společnosti. Pohledávky za družstvem U. zanikly na základě *Smlouvy o vzájemném vypořádání* v roce 1993. Banka naplněním této smlouvy (převzetím akcií) nabyla majetkovou účast ve společnosti UG., A. E. Ve smyslu § 4 odst. 1 zákona o rezervách tak měly být rezervy vytvořené na krytí případného ekonomického rizika v souvislosti s pohledávkami banky vůči družstvu U. zrušeny právě k okamžiku zániku těchto pohledávek, neboť k majetkové účasti ve společnosti UG., A. E., nebylo možné opravné položky dále vytvářet. Věcnou a časovou souvislost výnosu ze zrušení předmětné rezervy je proto třeba vztahovat ke zdaňovacímu období roku 1993, kdy pominuly důvody, pro které byla tato rezerva vytvořena.

Soud poukázal na pravidlo, že rezerva vytvořená ve smyslu zákona o rezervách se zruší ve prospěch výnosů ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro něž byla vytvořena. V tomto kontextu je třeba § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že základem daně je „rozdí, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců“, ve vztahu k rezervám vykládat tak, že rozhodné jsou skutkové okolnosti, které opravňují podle zákona o rezervách rezervu tvořit, resp. které naopak znamenají povinnost rezervu rozpustit. Jestliže je tedy vytvořena rezerva za účelem krytí případné ztráty v souvislosti s určitou pohledávkou, pak v okamžiku odpadnutí důvodu, pro který byla tato rezerva vytvořena, tj. např. úhradou dané pohledávky, se tato rezerva (resp. finanční prostředky jí odpovídající) stávají příjmem. Věcně a časově pak takovýto příjem (výnos) souvisí právě se zdaňovacím obdobím, kdy pominuly důvody, pro které byla rezerva vytvořena, a v tomto období je třeba jej zahrnout mezi zdanitelné příjmy.

Nejvyšší správní soud dodal, že důvodem pro jiný výklad není ani ustanovení nynějšího (od 1. 1. 2001 zhruba v současné podobě formulovaného) § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů, podle něhož (ve znění účinném do 31. 12. 2008) „výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 lze snížit o částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zvláštního právního předpisu (zde je v poznámce pod čarou odkazováno na zákon o účetnictví) zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů“. V první řadě nelze na skutečnosti, jež nastaly v roce 1993, kdy měla být rozpouštěna rezerva vytvořená v roce 1991, avšak rozpouštěna nebyla, bez dalšího užití právní úpravy účinné ve zdaňovacím období, v němž byla chyba spočívající v nerozpuštění rezervy bankou zjištěna. Citované ustanovení však ani nečiní z „objevené“ nezákonně nerozpuštěné rezervy příjem zdanitelný v roce 2008, kdy byla chyba bankou zjištěna a řešena podáním dodatečného daňového přiznání. Z díky uvedeného ustanovení i jeho smyslu a účelu plyne, že zaúčtovat částky související s rozpouštěním rezerv bylo třeba pro to účetní (a z toho odvozené zdaňovací) období, v němž nastaly skutečnosti, které podle zákona měly vést k určitému naložení s rezervou. Pokud tak opomenutím účetní jednotky nebylo učiněno v příslušném účetním období, mělo to být napraveno, ovšem tak, že zpětně měly být opraveny účetní záznamy tohoto účetního období a sekundárně případně opraveny účetní záznamy účetních období navazujících, pokud by se chyba projevovala i v nich. Nelze však s oporou o § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o daních z příjmů či o jakékoli jiné ustanovení zákona o daních z příjmů libovolně posouvat ukotvení skutečnosti, jež měla vést k určitému naložení s rezervou, v čase. Pokud tato skutečnost v určitém zdaňovacím období nastala, měla se v něm promítnout, typicky (jako v případě banky) tím, že rezerva, k jejíž tvorbě či existenci přestal být důvod, měla být v daném zdaňovacím období rozpouštěna, což se mělo projevit ve výnosech, a tedy se promítnout i ve výši daně za toto zdaňovací období. Neučinila-li tak banka, měla svou chybu napravit podáním dodatečného daňového přiznání v době, kdy tak ještě mohla učinit, případně měl chybu zjistit a důsledky z ní vyvodit správce daně. Nestalo-li se tak v období, v němž bylo možno vyšší daň dodatečně přiznat či doměřit, nastala-li tedy prekluze práva daň doměřit, nelze po uplynutí prekluzivních lhůt již věc napravit a pochybení banky již nemůže vést k jejímu dodanění. **Jinak řečeno, skutečnost, že banka chybu učiněnou v roce 1993 objevila v roce 2008, nemůže vést k tomu, že samotné objevení chyby „posune“ celou daňovou povinnost vážící se k chybě bez ohledu na prekluzivní lhůty až do roku 2008.** Ad absurdum by takový postup mohl vést k dodanění chyby třeba po 20, 30 či 50 letech, tedy k jakési perpetuaci daňové povinnosti a vyprázdnění smyslu a účelu prekluzivních lhůt pro vyměření daně. Navíc by takovýto výklad umožňoval

za pomoci vhodného načasování „objevení“ schválně učiněné „chyby“ posouvat určité části daňových povinností mezi zdaňovacími obdobími a například využívat změn sazeb daně, k nimž v mezidobí došlo.

III Případ od počátku nezákonně tvořené dlužní rezervy

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci rezervy tvořené bankou kvůli rizikovému úvěru v řadě ohledů ideově navazoval na starší rozsudek téhož soudu k rezervám, jež od počátku vůbec neměly být tvořeny. Šlo o rozsudek ze dne 9. 7. 2009, čj. 7 Afs 6/2009-74, č. 27121/2012 Sb. NSS. Ostatně právě na něj je také v novějším rozsudku odkazováno (viz body 41 až 43 rozsudku ve věci rezervy tvořené bankou).

V tomto starším případě šlo nikoli o rezervy tvořené bankou kvůli rizikovému úvěru, nýbrž o rezervy tvořené těžební společností za účelem budoucího provedení rekultivace dolu. Podstatný skutkový rozdíl oproti případu s bankou je zde v tom, že dlužní rezerva byla od počátku tvořena v rozporu se zákonem v tom smyslu, že těžební společnosti „odložené“ prostředky vůbec charakter rezervy nenabývaly, neboť nesplnily pro tvorbu takovéto rezervy klíčovou nutnou podmínku – absentoval souhlas báňského úřadu. Podle § 37a odst. 2 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů, totiž „*vytváření rezerv podle odstavce 1 a podle § 31 odst. 6 podléhá schválení příslušným obvodním báňským úřadem, který schvaluje též čerpání z těchto rezerv po dohodě s ministerstvem životního prostředí České republiky. Obvodní báňský úřad si před vydáním rozhodnutí o čerpání z těchto rezerv vyžádá vyjádření dotčené obce. V případě organizací s majetkovou účastí státu rozhoduje obvodní báňský úřad v dohodě s ministerstvem průmyslu a obchodu České republiky*“.

Těžební společnost uplatnila v roce 1994 jako daňový náklad rezervu ve výši 30.800.000 Kč. Jako rezervu ji vykazovala v účetnictví za zdaňovací období let 1994 až 2003. V rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2003 předložila dopis manažera svého závodního lomu adresovaný ekonomické ředitelce společnosti ve věci tvorby rezervy na závěrečnou likvidaci lomu, v němž je požadováno na základě sdělení odborné báňské servisní společnosti ze dne 8. 2. 1994 vytvořit rezervu k zajištění sanace pozemků dle plánu otvírky, přípravy a dobývání po ukončení dobývání na ložisku D. a DI. ve výši 30.800.000 Kč se zdůvodněním, že o tuto částku je nutné doplnit vytvářené rezervy u nových otevřených těžebních ploch. Báňský úřad však správci daně sdělil, že těžební společnosti byla povolena toliko tvorba rezervy na sanaci a rekultivaci dobývacího prostoru DI., která je vytvářena a čerpána každý rok, a to od roku 1992. V dobývacím prostoru D. hornická činnost dosud nebyla

zahájena a zákonná rezerva zatím nebyla tvořena. Správce daně tedy zůstatek neoprávněně vytvořené rezervy doměřil do výnosů stěžovatele za rok 2003.

Nejvyšší správní soud zdůraznil, že možnost snížit základ daně o náklady na tvorbu rezervy je státem akceptovaný způsob směřující k shromáždění určitého množství finančních prostředků potřebných pro realizaci různých zákonem připuštěných účelů, přičemž tyto prostředky nebudou podrobeny dani, budou-li skutečně užity k deklarovanému účelu. Institut daňové rezervy je tedy spojen s povinností využít takto vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem (oprava hmotného majetku; sanace a rekultivace podle plánu otvírky, přípravy a dobývání; odbahnění rybníka apod.) a dodržet podmínky tvorby a čerpání. Jen v takovém případě jsou vytvořené rezervy daňově uznatelné. S ohledem na čl. 3 odst. 3 Listiny základních práv a svobod ovšem může daňový subjekt vytvořit na základě vlastní ekonomické úvahy (další) finanční rezervu, kterou nebude uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj. V obou případech je tak vytváření rezervy výsledkem ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje jak svoje legitimní ekonomické zájmy, tak určitou daňovou optimalizaci v případě rezerv daňově uznatelných. Vytváření některých rezerv je však důsledkem zákonem stanovené povinnosti, jako je tomu v případě rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou. Daňový subjekt je v tomto případě povinen rezervu na sanaci a rekultivaci vytvořit a čerpat za podmínek stanovených horním zákonem a jednou z nich je souhlas příslušného báňského úřadu s tvorbou a čerpáním. Zákonou rezervu na sanaci a rekultivaci pak zákon o rezervách v § 10 odst. 2 aprobuje jako daňově uznatelnou. Jen rezerva zákonná ve smyslu horního zákona, splňující veškeré podmínky stanovené tímto zákonem pro její tvorbu, může být uplatněna jako daňový výdaj. Absence souhlasu příslušného báňského úřadu způsobí daňovou neuznatelnost rezervy na sanaci pozemků dotčených těžbou.

V projednávaném případě rezerva ve smyslu § 10 odst. 2 zákona o rezervách vůbec nevznikla, neboť nevznikla zákonná rezerva na sanaci a rekultivaci pozemků ve smyslu horního zákona. Příslušná částka, kterou těžební společnost uplatnila v roce 1994 jako daňový náklad, nemohla sloužit k tvorbě zákonné rezervy. Ve smyslu horního zákona totiž ke vzniku zákonné rezervy nepostačí pouze dokument, který společnost předložila při daňové kontrole, nýbrž nezbytný byl souhlas příslušného báňského úřadu. Tuto skutečnost nemůže zhojit ani poukaz na účetnictví těžební společnosti v tom smyslu, že o této částce jako o rezervě zákonně účtovala, tedy že příslušnou evidovanou částku takto označovala. Pokud by tomu tak bylo, došlo by k popření základních pravidel daňového práva týkajících se zejména zásady materiální pravdy, neboť správce daně by vycházel z tvrzených, ale nikoliv prokázaných či nezpochybněných skutečností. Argumentem

ad absurdum by pak neunesení důkazního břemene bylo zhojeno „unesením“ břemene tvrzení. Daňový subjekt by pak v duchu této logiky např. poukazem na účtování určitého výdaje v účetnictví mohl odstranit pochybnosti správce daně o jeho skutečném vynaložení.

Nevznikla-li zákonná rezerva vůbec, nelze na částku takto vykazovanou nahlížet jako na rezervu ve smyslu zákona o rezervách a aplikovat § 4 odst. 1 zákona o rezervách týkající se rozpuštění rezerv. **Pokud správce daně konstatoval, že částku na uvedeném účtu nelze posoudit jako daňovou rezervu, musel však vzít v úvahu stejně tak období, v němž byla částka deklarovaná jako zákonná rezerva neoprávněně daňově uplatněna.** Zákon o správě daní a poplatků omezoval oprávnění správce daně na základě skutečností zjištěných daňovou kontrolou pravomocně vyměřit daň za období, v němž byla nesprávně stanovena, lhůtu ve smyslu svého § 47. Pokud jednání stěžovatele v roce 1994 nebylo finančními orgány zpochybněno a daňová povinnost nebyla zjištěna ve správné výši v prekluzivní lhůtě, nemůže to mít za následek rozpuštění sporné částky do příjmů za rok 2003 jen proto, že ji stěžovatel nadále evidoval a deklaroval jako zákonnou rezervu. Nejvyšší správní soud poukázal v této souvislosti na svůj starší rozsudek ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS, podle kterého „(i)nstitut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zasáhnout základní, a možno říci ústavní hodnotu, totiž že přináší do společnosti stabilitu a jistotu, a umožňuje tak dlužníkům plánovat si své životy s vědomím, že v důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit. Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoučelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového.“ Obdobně se k funkci prekluze a plynutí času v právu vyslovil též soud v rozsudku ze dne 16. 1. 2009, čj. 7 Afs 4/2008-64. Správce daně tak nemohl doměřit zůstatek nezákonně tvořené rezervy jako součást výnosů stěžovatele za rok 2003, tedy za období, kdy dané skutečnosti zjistil. Byl to totiž hospodářský výsledek za rok 1994, který byl uplatněním nákladů na tuto „rezervu“ zkrácen a u něhož daň neodpovídala skutečné výši.

Nejvyšší správní soud dodal, že za daných okolností by připadala v úvahu již pouze případná trestněprávní odpovědnost některých fyzických osob, jejichž jednání je přičitatelné těžební společnosti. Ta by však především vyžadovala, aby jednání vedoucí k vytvoření nezákonné rezervy, jež ve skutečnosti podléhala dani z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období 1994, a jejímu „uschování“ v účetnictví až do roku 2003 bylo vedeno úmyslem zkrátit daň. Úmysl zkrátit daň však z jednání dotyčných osob nevyplýval.

IV Závěr

Jak je patrné ze shora popsaných rozsudků, ve střetu „materiální spravedlnosti“ a prekluze práva vyměřit daň dává judikatura Nejvyššího správního soudu přednost prekluzi, tedy zásadě, že časový rozměr daňové povinnosti je jejím klíčovým a všemu ostatnímu nadřazeným rysem. Jinak řečeno, uplyne-li dostatek času, je nezákonné jednání, a to jak daňového subjektu, tak správce daně, zhojeno. Důsledky této zásady mohou být v některých případech tvrdé pro daňový subjekt (chybu ve svůj neprospěch nemůže po prekluzi napravit podáním dodatečného daňového přiznání na daň nižší), jindy jen obtížně „skousnutelné“ z hledisek absolutní, časový faktor pomíjející pocitové spravedlnosti (v obou shora popsaných případech daňové subjekty vyvázly ze situace, do níž se dostaly vlastní chybou, jen a pouze díky prekluzi, přičemž šlo o chyby týkající se poměrně významných částek). Z hlediska potřeby, aby daňové právo fungovalo předvídatelně a poskytovalo adresátům práva potřebnou míru právní jistoty, však je takováto role prekluze nezbytná a neměla by být pokud možno prolamována ani zvláštními právními úpravami, ani judikaturou.

V daňovém právu přitom některé úpravy, které prekluzi protahují, navíc dosti nepřehledným způsobem, najdeme, viz např. § 35a odst. 6 větu první či § 35b odst. 6 větu první zákona o daních z příjmů v případech investičních pobídek. Zde je nicméně přísnější úprava legitimována jednak faktem, že jde o dotaci svého druhu, na niž je legitimní uplatnit přísnější pravidla oproti „prostým“ daňovým povinnostem, jednak tím, že poskytování investičních pobídek má být z ekonomického hlediska „funkčním celkem“ probíhajícím z časového hlediska po delší dobu (více let), u něhož teprve poté, co bude dokončeno, lze zpětně s dostatečnou mírou jistoty ověřit, zda v rámci poskytování pobídek daňový subjekt dodržel všechny stanovené podmínky.

Filozofie, z níž vycházejí oba shora popsané judikáty, má nicméně přesahy i mimo oblast daňových rezerv. Uplatní se zřejmě v oblasti daňových odpisů majetku trvajících ve svém celku déle než lhůty pro prekluzi práva vyměřit daň za jednotlivá zdaňovací období, v rámci nichž jsou jednotlivé roční částky odpisů uplatňovány. Má však konsekvence i v situacích, kdy není jasné, za jaké zdaňovací období má být určitý náklad daňově uplatněn. Příkladem mohou být dohadné položky pasivní v souvislosti s vyplácením ročních manažerských odměn (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 8 Afs 35/2010-106, č. 2371/2011 Sb. NSS).

Alokace přepravy u řetězových transakcí v rámci EU

Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353, EY



Řetězové transakce obecně představují transakce, kdy je zboží prodáno mezi několika obchodníky a přepraveno od prvního článku řetězce (obvykle výrobce) přímo finálnímu zákazníkovi. Tento typ dodání je relativně běžně využíván především v mezinárodním obchodu.

1 Úvod

Pro správné posouzení uvedených transakcí z pohledu DPH je klíčové určit, ke kterému plnění v rámci řetězce lze přiřadit přepravu zboží. Soudní dvůr EU se již dříve vyjádřil v případě EMAG¹, že v rámci řetězových transakcí lze přepravu přiřadit pouze jednomu dodání a pouze toto dodání může být pro účely DPH osvobozeno jako dodání do jiného členského státu.

V praxi je možné se v poslední době setkat s případy², kdy plátce nebo správce daně přiřadili přepravu, kterou zajistil obchodník v řetězci³, k transakci, jíž se tento obchodník neúčastnil⁴. S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU, především případu Euro Tyre Holding⁵, lze údajně, zejména s ohledem na všechny okolnosti případu, přiřadit přepravu k jakémukoli transakci v řetězci. Pojďme se tedy podívat, co Soudní dvůr EU v relevantních případech posuzoval.

2 Případ Euro Tyre Holding

Podle Směrnice o DPH je možné osvobodit dodání zboží do jiného členského státu, pokud zboží přepravil do jiného členského státu prodávající nebo kupující (nebo třetí osoba na jejich účet). Pokud se jedná o jednu transakci

(jeden prodej), které se účastní pouze dva subjekty, situace je jednoduchá. Osvobodit je možné pouze tuto jednu transakci, ať přepravu zajistí prodávající nebo kupující.

Soudní dvůr se v případě Euro Tyre Holding zabýval výhradně otázkou, ke kterému dodání má být přiřazena přeprava zboží (a tím přiznáno osvobození od DPH) v situaci, kdy se jedná o dvě po sobě jdoucí dodávky stejného zboží a jedinou přepravu zajišťuje prostřední osoba (tedy osoba vystupující jako kupující v jedné a jako prodávající v druhé transakci)⁶. V této situaci totiž Směrnice o DPH skutečně není jednoznačná.

Pokud přepravu zajišťuje prostřední osoba, bylo by možné teoreticky osvobodit obě dvě transakce za sebou. Přepravu by bylo možné přiřadit k první transakci, protože prostřední osoba může vystupovat jako kupující, který zajišťuje přepravu. Přepravu by ale bylo možné alokovat i k druhé transakci, kde prostřední osoba může vystupovat jako prodávající, který zajišťuje přepravu. To by bylo pochopitelně v rozporu s dřívější judikaturou, podle které je možné osvobodit pouze jednu transakci.

Zde se jako klíčový jeví především bod 27 rozsudku Soudního dvora: „*Co se týče otázky, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, pokud je uskutečněna osobou, která byla jakožto první pořizovatel a druhý dodavatel účastna obou dodání, nebo je uskutečněna jejím jménem, je třeba konstatovat, že v tomto ohledu není v šesté směrnici stanoveno žádné obecné pravidlo. Odpověď na tuto otázku závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností umožňujících určit, jaké dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř Společenství.*“

¹ Rozsudek C-245/04, EMAG Handel Eder OHG.

² Například rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 155/2016-70 Českomoravská olejářská komanditní společnost; čj. 3 Afs 41/2014-46 Grammer CZ s.r.o.

³ V tomto článku budu používat obrat, že přepravu zajistí buď prodávající, nebo kupující. Rozumím tím situaci, kdy obchodník zboží přepraví buď svými silami (svým dopravním prostředkem), nebo třetí osoba na jeho účet.

⁴ Například v řetězci prodeje zboží mezi obchodníky A, B, C a D zboží přepravil obchodník A. Správce daně však přepravu přiřadí nikoliv k transakci mezi A a B, ale k transakci mezi C a D.

⁵ Rozsudek C-430/09, Euro Tyre Holding BV.

⁶ V souladu s rozdělením kompetencí mezi soudy neposuzuje Soudní dvůr EU faktickou situaci a vychází z popisu předestřené národní soudem. V dané situaci národní soud uvedl, že přeprava byla zajištěna na účet prostřední osoby (viz bod 14 případu Euro Tyre Holding).

Soudní dvůr EU v tomto případě vůbec neposuzoval možnost přiřadit přepravu k transakci, ve které není obchodník, jenž zajistil přepravu, současně ani prodávajícím, ani kupujícím. Domnívám se proto, že tento rozsudek neopravňuje kohokoliv (plátce či správce daně) arbitrárně přiřadit přepravu k transakci, které se daný obchodník v řetězci neúčastní.

Pokud v řetězci prodeje zajistil přepravu první prodávající, domnívám se, že osvobodit je možné pouze první transakci. Pokud je to poslední kupující, dle mého názoru lze osvobodit jenom tuto poslední transakci. Pouze pokud obchodník, který zajistil přepravu, je současně kupujícím i prodávajícím, je třeba přistoupit k testu, který stanovil Soudní dvůr EU v případě Euro Tyre Holding, tj. posoudit všechny okolnosti případu.

Soudní dvůr dále uvedl příkladný výčet okolností, ke kterým je třeba přihlídnout. Soud konstatoval, že pokud prostřední osoba, která zajistila přepravu, vyjádřila svůj záměr přepravit zboží do jiného členského státu a poskytla prvnímu prodávajícímu svoje daňové identifikační číslo z tohoto jiného státu, je třeba přepravu přiřadit první transakci.

3 Zajištění přepravy

Kdo v řetězci prodeje zajišťuje přepravu, je otázkou objektivních faktů, nikoliv posouzení všech okolností případu (například užití DIC⁷ či deklarace záměru přepravu zajistit nemá žádný vliv na to, zda daný obchodník přepravu opravdu zajistil). Plně se zde aplikuje princip materiální pravdy.

Situace je jednoduchá, pokud přepravu zajišťuje obchodník svými silami (například vlastním dopravním prostředkem, který řídí zaměstnanec obchodníka). V takovém případě může přeprava souviset pouze s transakcí, které se účastní daný obchodník.

Směrnice o DPH však připouští, že zajištěním přepravy může být obchodníkem pověřena i třetí osoba. Zpravidla se jedná o přepravní firmu, kterou si najme jeden z obchodníků. Tento obchodník s přepravní firmou uzavře smlouvu o zajištění přepravy a přepravní firma fakturuje obchodníkovi přepravní služby, které si objednal. Tento obchodník je pak tím, na jehož účet je uskutečněna přeprava a přepravu je třeba přiřadit dle mého názoru k transakci (či k jedné z transakcí, je-li obchodník uprostřed řetězce), které se tento plátce zúčastnil.

Může pověřit jeden obchodník zajištěním přepravy jiného obchodníka zapojeného do řetězce prodeje? Teoreticky může⁷, ale ještě jsem se v praxi nikdy nesetkal s tím, že by průkazným způsobem k takovému pověření došlo. Obchodníci by museli velmi přesně rozlišit, kdy sjednávají podmínky kupní smlouvy a kdy podmínky přepravní smlouvy. Jinými slovy, muselo by být jasně určeno, kdy vystupuje daný plátce v pozici obchodníka a kdy v pozici pověřeného dopravce, a skutečné provádění všech souvisejících činností by tomu muselo odpovídat. Druhý kupující by si musel být jasně vědom, že přepravu neuskutečňuje v rámci svého nákupu (vyzvednutí nakoupeného zboží), ale jako službu poskytnutou prodávajícímu v souvislosti s plněním jeho smluvních závazků z kupní smlouvy, kterou prostřední prodávající uzavřel se svým dodavatelem.

Pokud prodávající sdělí místo, kde si má kupující vyzvednout zboží, domnívám se, že nepověřuje kupujícího zajištěním přepravy. Dle mého názoru se věcně spíše jedná o vymezení dodacích podmínek v kupní smlouvě (podobně, jako když si obchodníci mezi sebou sjednají dodací podmínku FCA⁸ – sklad prodávajícího). Dále by museli vyloučit faktické nabytí práva nakládat jako vlastník s přepravovaným zbožím obchodníkem, který zboží přepravuje, což, jak ukážu dále, je poměrně obtížné a v praxi jsem se s tím zatím také nesetkal.

4 Právo nakládat se zbožím jako vlastník během přepravy

Soudní dvůr EU zdůrazňuje ve svých rozhodnutích důležitost faktu, kdo nakládá se zbožím jako vlastník během přepravy. V bodě 40 případu Euro Tyre Holding soud konstatuje, že okolnost, že přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, může hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání⁹. Soud v bodě 33 uvádí: „*Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat.*“

Tuto myšlenku pak rozvine do pravidla vyřčeného v právní větě (bod 45 případu Euro Tyre Holding), že přepravu lze přičíst prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství¹⁰.

⁷ Ostatně tak tomu bylo i v případě Euro Tyre Holding, viz bod 14.

⁸ Dle dodací podmínky FCA je prodávající povinen předat zboží ve sjednaném místě dopravci. Způsob dopravy či dopravce si kupující volí sám. Po převzetí zboží dopravcem přecházejí rizika a náklady (tedy i náklady na dopravu) z prodávajícího na kupujícího.

⁹ Soudní dvůr EU dále uvádí, že je-li přeprava uskutečňována osobou, která se účastní obou plnění, nebo jménem této osoby, není tato okolnost relevantní. To je logické, protože prostřední osoba může nakládat se zbožím jako vlastník během dopravy buď jako kupující v rámci první transakce nebo jako prodávající v rámci druhé transakce.

¹⁰ Jsem toho názoru, že toto pravidlo se uplatní na jakékoliv dva prodeje v rámci delšího řetězce. V souladu s logikou časové posloupnosti jednotlivých dodání, jak ji popsal Soudní dvůr EU v případě EMAG, jsou pak předchozí transakce zdaněny v zemi odeslání, následující transakce v zemi ukončení přepravy.

Proč je tak důležité zjistit, kdo v řetězci prodeje uskutečnil přepravu nebo na čí účet byla přeprava uskutečněna? Je tomu tak proto, že tento obchodník zpravidla v průběhu přepravy se zbožím nakládá jako vlastník. Představme si situaci, kdy obchodník odesle zboží ke kupujícímu. V průběhu dopravy pak zjistí, že mu kupující nezaplatil za předchozí dodávky. Dokud kupující zboží nepřevzme, může obchodník dát pokyn řidiči nebo přepravní firmě, která pro něj přepravu zajišťuje, aby změnil místo vykládky a zboží vydal jinému příjemci. V takovém případě původně zamýšlená transakce nenastane (nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na původního kupujícího). Místo toho se uskuteční jiné plnění. To by samozřejmě nebylo možné, pokud by původní kupující nakládal se zbožím jako vlastník již v průběhu dopravy.

V opačné situaci, kdy přepravu zboží zajišťuje kupující nebo je zajišťována na jeho účet, nakládá se zbožím v průběhu přepravy jako vlastník kupující¹¹. Poté, co dopravní prostředek kupujícího opustí prostory skladu prodávajícího, jen velmi těžko může prodávající jakkoliv ovlivnit, jak se zbožím kupující naloží. Směrnice dokonce i v případech výhrady vlastnictví (tj. v situaci, kdy kupující je právně omezen nakládat se zakoupeným zbožím) konstruuje dodání ihned při převzetí zboží¹². To je také důvod, proč Soudní dvůr EU v bodě 32 případu Euro Tyre Holding konstatuje, že k dodání zboží prvním prodávajícím došlo ihned v jeho skladu při převzetí zboží jménem prvního kupujícího.

Obdobně v případě Fast Bunkering¹³ bylo Soudním dvorem EU uvedeno v bodě 49 následující: „*Jak totiž uvedla generální advokátka v bodech 42 až 44 svého stanoviska, od okamžiku, kdy jsou pohonné hmoty natankovány do nádrže lodi, se má za to, že provozovatel lodi je za běžných podmínek oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem.*“

Pokud si tedy obchodník, který je dále (později) v řetězci, vyzvedne zboží v zemi odeslání, v běžných obchodních vztazích to bude znamenat, že nabude právo nakládat se zbožím v zemi odeslání. V souladu s pravidlem postulovaným Soudním dvorem EU tak v řetězci prodeje nebude možné přiřadit dopravu předchozím transakcím.

5 Ilustrační příklad alokace přepravy

Postup alokace přepravy bych rád uvedl na následujícím příkladu. Český podnikatel (CZ1) dodává 1000 tun obilí do Německa. Dané plnění dodává německému subjektu (DE1), který v dané transakci vystupuje coby první kupující a druhý prodávající. Druhý německý obchodník, který vystupuje v řetězci jako druhý kupující a třetí prodávající (DE2), následně dodá zboží konečnému německému zákazníkovi – plátcí (DE3). Uvedený tok zboží zachycuje schéma níže:



DE1 sjedná s českým dodavatelem CZ1 dodací podmínku FCA sklad prodávajícího, ze které plyne, že zajistí přepravu na svůj účet. DE1 současně poskytne CZ1 své německé DIČ. Za těchto podmínek CZ1 vykáže ve svém českém příznání k DPH osvobozené dodání zboží do jiného členského státu (DE1 vykáže zrcadlově intrakomunitární pořízení zboží v německém příznání k DPH). Následná dodání mezi německými společnostmi budou vykazána jako lokální plnění s německou DPH.

Přestože dle smluvní dokumentace s CZ1 měl DE1 zajistit přepravu, DE1 uzavře s DE2 kupní smlouvu rovněž s dodací podmínkou FCA sklad českého dodavatele. Rovněž DE2 uzavře s DE3 kupní smlouvu s dodací podmínkou FCA sklad českého dodavatele. DE1 současně zmocní DE2 k vyzvednutí dodávky od CZ1. Stejně zmocní DE2 finálního zákazníka DE3 k vyzvednutí zboží od českého dodavatele¹⁴. DE3 zboží odveze přímo do Německa buď svými dopravními prostředky, nebo si najme přepravní firmu.

Protože DE3 je kupujícím, který zajistil přepravu, osvobozeno od české DPH může být dle mého názoru pouze dodání mezi DE2 a DE3. V souladu s principy uvedenými v případě EMAG¹⁵ jsou dodání zboží mezi CZ1 a DE1 a dodání mezi DE1 a DE2 bez přepravy s místem uskutečnění plnění v zemi odeslání (podléhají tedy české DPH). DE1 a DE2 se na základě uskutečněných transakcí stanou plátcí české DPH s povinností registrovat se ke dni uskutečnění příslušného dodání zboží¹⁶. Česká republika by neměla rezignovat na výběr daně, která jí náleží, od CZ1 a DE1.

¹¹ Pomíjím z mého pohledu v praxi ojedinělý případ zmíněný výše, že by kupující byl zároveň pověřen provedením přepravy a v této fázi jednal v pozici dopravce.

¹² Článek 14 odst. 2 písm. b) Směrnice o DPH.

¹³ Rozsudek C 526/13, „Fast Bunkering Klaipėda“ UAB.

¹⁴ Zmocnění může mít formu předání skladištního listu, který opravňuje k vyzvednutí zboží.

¹⁵ Viz bod 50 rozsudku EMAG.

¹⁶ Ponechávám stranou otázku, zda DE1 a DE2 uskutečnili zdánlivé plnění. Body 48–50 případu Fast Bunkering naznačují, že plnění neuskutečnili, protože na ně nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, pokud vlastnické právo ke zboží přešlo na DE1 a DE2 až v Německu.

Na základě zmocnění od DE2 (a potažmo od DE1) přebírá DE3 zboží od českého dodavatele. DE3 tak fakticky nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník již v České republice¹⁷. DE3 totiž není nijak omezen v nakládání s převzatým zbožím. V běžných obchodních vztazích obvykle DE1 ani DE2 nijak neovlivňují, jak může finální zákazník DE3 bezprostředně po jeho převzetí naložit se zbožím (zda ho třeba dále neprodá). Jak jsem uvedl výše, i kdyby kupní smlouva obsahovala určitá omezení (např. v důsledku výhrady vlastnictví), z pohledu DPH se zboží stejně považuje za dodané. Takovým omezením není sama o sobě ani povinnost finálního kupujícího přepravit zboží do určitého místa, jak tomu bývá v případě zboží dopravovaného v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Uplatnění spotřební daně není vázáno na právo nakládat se zbožím jako vlastník. Finálnímu kupujícímu (nevyplyvá-li ze smluvních ujednání něco jiného) nic nebrání toto právo během přepravy do určeného místa převést na kohokoliv jiného.

V souladu se závěry Soudního dvora EU nelze dodání mezi CZ1 a DE1 osvobodit od daně¹⁸.

Pokud český správce daně napadne uplatnění osvobození, nemusí to nutně vést k povinnosti CZ1 odvést českou DPH. V návaznosti na závěry Soudního dvora v případě Teleos¹⁹ pokud CZ1 doloží, že jednal v dobré víře (nebyl účasten na daňovém podvodu) a že učinil všechny racionální kroky k prokázání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, správce daně by měl požadovat uhrazení české daně po kupujícím (DE1), neboť právě on porušil smluvní podmínky přepravit zboží vyplývající z podmínky FCA. Věcně se jedná o specifický případ přenosu daňové povinnosti na kupujícího (reverse-charge). Tento princip z případu Teleos byl implementován

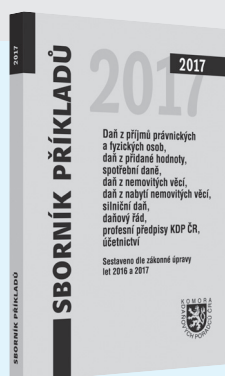
do českého zákona o DPH, konkrétně do ustanovení § 108 odst. 1 písm. k)²⁰. O implementaci tohoto principu do české legislativy dlouhodobě usilovala Komora daňových poradců. Je to významný prvek ochrany českých dodavatelů právě pro situace, kdy zahraniční odběratel nesplní svůj příslib přepravit zboží do jiného členského státu.

Současně je možné, že DE2 a DE3 nebudou mít nárok na odpočet německé DPH, kterou uplatnili DE1 a DE2, protože se nejedná o dodávky s místem plnění v Německu. Uplatnění DPH německým správcem daně však nemá žádný vliv na uplatnění DPH v České republice (a naopak).

6 Závěr

Často se setkávám s tím, že rozhodnutí Soudního dvora EU jsou dezinterpretována. Protože Soudní dvůr EU v případě Euro Tyre Holding několikrát hovoří o přiřazení přepravy k určité transakci v řetězci prodejtů, vzniká zdání, že přepravu lze přiřadit (podle okolností případu) k jakékoliv transakci. Zapomíná se, že Soudní dvůr posuzoval konkrétní situaci, a sice tu, kdy přepravu zajistil prostřední člen řetězce. Závěry Soudního dvora tak nelze mechanicky přenášet na jiné případy.

Pokud v rámci daňové kontroly správce daně přiřadí přepravu k jiné transakci v rámci řetězce, dobrá víra českých vývozců je chráněna právě principem, který Soudní dvůr EU postuloval v případě Teleos. Přesto silně doporučuji analyzovat obchodní řetězce především z pohledu toho, zda plátcí správně identifikovali dodání zboží, které souvisí s přepravou. Případné doměrky mohou být likvidační.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2017

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 2016.

Cena publikace je 420 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozi 4, 602 00 Brno.

¹⁷ Bod 32 případu Euro Tyre Holding.

¹⁸ Bod 33 a 45 případu Euro Tyre Holding.

¹⁹ Rozsudek C-409/04, Teleos plc a ostatní.

²⁰ Více viz Daňový expert 4/2015, s. 18–21, autor Stanislav Kryl, Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci C-409/04 Teleos plc a jeho použití v českých podmínkách.

Není daňová povinnost jako daňová povinnost

Ing. Ivo Šulc
daňový poradce č. 10

Daňová povinnost je pojmem, který je v daňové teorii, ale zejména pak v praxi, hodně používán. Ví ale uživatel tohoto pojmu, co vlastně znamená a jaké jsou jeho právní důsledky? Následující článek má za cíl poukázat na nedostatek českého právního řádu, který je vlastně doposud hrubě opomíjen. Pokud budeme dále hovořit o daňové povinnosti, musíme si především uvědomit, ke které dani se bude námi myšlená daňová povinnost vztahovat. Vzhledem k tomu, že daňový systém České republiky je dosti nepřehledný a neumožňuje se v něm stoprocentně orientovat ani odborné veřejnosti, máme za to, že by bylo vhodné upozornit na nejasnosti, resp. neshody výkladů pojmu „daňová povinnost“. Aby naznačené sousto nebylo tak veliké, zaměříme se pouze na aplikaci daňové povinnosti ve vztahu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Rozhodně se nebudeme zabývat např. významem daňové povinnosti ve vztahu k dani z přidané hodnoty, i když i zde by si daňová povinnost zasloužila svou pozornost.

Daňový řád upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Daňový řád ale také definuje základní pravidlo daňového procesu, a to, že se tento zákon (daňový řád) nebo jeho jednotlivá ustanovení použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.

I Význam pojmu „daňová povinnost“

I.1 Daňová povinnost a daňový řád

Podívejme se na to, jak upravuje daňovou povinnost daňový řád. Podívejme se na její vznik, ale i na význam a její obsah, možná i na předmět a rozsah daňové povinnosti. Vznikem daňové povinnosti se budeme zabírat v další části tohoto článku.

Daňový řád daňovou povinnost vymezuje jako: ejhle, nic jsme nenašli. Jen v ustanovení § 239a se hovoří, že

daňovou povinností zůstavitele se pro účely správy daní rozumí daňová povinnost vzniklá zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Jak bychom tedy definovali onu „obecnou“ daňovou povinnost pro účely jejího významu ve světle daňového řádu? Nabízí se následující, praktická varianta: **Daňovou povinností se rozumí povinnost ve smyslu vzniku daňového dluhu na straně daňového subjektu a současně vzniku daňové pohledávky na straně správce daně.** Je tomu tak ale skutečně?

Proti této variantě dosti rezolutně vystupuje ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu:

„(2) Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.“

Výše uvedený nástin významu pojmu daňová povinnost podle daňového řádu nebude tedy pravdivý. Daňový subjekt ve svém daňovém přiznání (tvrzení) neuvádí daňovou povinnost, ale výši daně. Dani se rozumí peněžité plnění (§ 2 daňového řádu) a to je vlastně onen dluh na straně daňového subjektu a pohledávka na straně správce daně.

Podpůrně, pro definování daňové povinnosti, bychom mohli také vyjít z vymezení zahájení daňové kontroly, z ustanovení § 87 daňového řádu:

„Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“

Za povšimnutí stojí fakt, že daňový řád v případě daňové kontroly mezi daňové povinnosti nezahrnuje tvrzení daňového subjektu, tedy daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (§ 1 odst. 3 daňového řádu) nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Z toho lze dovodit, co mezi daňové povinnosti nepatří. Obdobně i ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu hovoří o daňových povinnostech – v množném čísle.

Zákonodárce nepoužívá pojem „daňová povinnost“ v jednotném čísle, ale ve variantě množného čísla. Co mohou být ony daňové povinnosti? Půjde tedy určité informace, záznamy, listinné důkazy, návrhy, rozhodnutí, registrační, ohlašovací povinnosti apod., ale už nepůjde o tvrzení daňového subjektu nebo o jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Z výše uvedeného, a to ani z daňového řádu, nelze jednoznačně určit význam pojmu „daňová povinnost“, v jednotném čísle. Určitě se bude jednat o podmnožinu nějaké povinnosti, která souvisí s daňovými povinnostmi jako celkem. Ale jaké? To musí v daňovém řízení dostatečně definovat správce daně. Pokud bude správce daně např. zahajovat daňovou kontrolu, bude hodlat prověřovat předmět daňové kontroly ve vymezeném rozsahu a bude mít za cíl prověřit, resp. zjišťovat, i daňové povinnosti daňového subjektu, bude nucen (měl by) v rámci zahájení daňové kontroly vymezit, co rozumí pod pojmem daňové povinnosti a o jaké povinnosti se jedná, které hodlá zjišťovat (prověřovat).

Nahlédneme do důvodové zprávy k daňovému řádu (z listopadu 2008):

„Samotný pojem daňová povinnost návrh (zákon – pozn. autora) nedefinuje, ale obsah tohoto pojmu je odvoditelný z kontextu celé právní úpravy. V rámci správy daní vzniká daňovým subjektům řada povinností, přičemž nejfrekventovanější z těchto povinností je právě daňová povinnost tvořená souborem povinností spočívajících v právech a povinnostech daňového subjektu spočítat si, přiznat a ve stanovené lhůtě zaplatit daň, popřípadě strpět její vymození, nebo za zákonem daných podmínek uplatnit nárok vůči veřejnému rozpočtu. Jinak řečeno, jde o právo a povinnost zjistit základ daně, daň, nárok nebo ztrátu a provést úhradu. S daňovou povinností souvisí i mnoho dalších akcesorických povinností při správě daní, které buďto upravují postavení daňového subjektu (rozhodnutí o žádosti o registraci k dani z přidané hodnoty atd.), nebo jsou nezbytné pro efektivní správu daní (povinnost registrace, zajištění atd.). Navrhovaná právní úprava přesně zachází s pojmem daň a pojmem daňová povinnost, avšak s vědomím, že některé hmotně-právní zákony pojem daňová povinnost zaměňují a ještě používají ve smyslu daň, a to bez úmyslu měnit význam dosavadní terminologie.“

Závěr:

Nevíme sice, co je daňová povinnost pro potřeby aplikace daňového řádu, ale s jistotou víme, že to není tvrzení daňového subjektu a ani to nejsou jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Ale víme, kdy tato povinnost vzniká (viz dále).

Naše nevědomost platí samozřejmě za předpokladu, že neupravuje význam pojmu „daňová povinnost“ pro své potřeby ani jiný daňový zákon (hmotněprávní předpis). Rozhodně ale nelze tvrdit, že daňovou povinností se podle daňového řádu rozumí jen výše peněžní částky, kterou má

na jedné straně poplatník, resp. plátce daně, odvést do státního rozpočtu (jako jeho dluh) a na straně druhé pohledávka státu za daňovým subjektem. Pozitivní ovšem je, že daňový řád neukládá za nesplnění daňové povinnosti jako takové žádnou pokutu.

I.2 Daňová povinnost a zákon o spotřebních daních

Jak upravuje daňovou povinnost zákon o spotřebních daních? Nebyl by to speciální zákon, aby si pro své potřeby nedefinoval své vlastní pojmy. V ustanovení § 3 pod písmenem l) zákona o spotřebních daních najdeme následující význam daňové povinnosti (ale jen) pro potřeby zákona o spotřebních daních:

„Daňovou povinností se rozumí výše spotřební daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, u kterých vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9; u vybraných výrobků osvobozených od daně se daňovou povinností rozumí výše daně, u které by vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, kdyby tyto vybrané výrobky nebyly od daně osvobozeny.“

Pokud lze doplnit tento zákonný význam o drobný komentář, pak lze, za pomoci předchozí věty, dojít k závěru, že daňovou povinností nelze označit výši spotřební daně, která připadá na vybrané výrobky, jež se nacházejí v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, např. jsou-li umístěny v daňových skladech.

Předchozímu vymezení pojmu „daňová povinnost“ odpovídá i vymezení předmětu spotřební daně v § 7 zákona o spotřebních daních:

„Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropské unie vyrobené nebo na daňové území Evropské unie dovezené.“

Poznámka:

Tento význam daňové povinnosti nelze použít na surový tabák, byť je od 1. 7. 2015 předmětem spotřební daně, neboť surový tabák není zahrnut v legislativní zkratce „vybraný výrobek“. Surový tabák je sice zařazen mezi spotřební daně a zákon o spotřebních daních upravuje nakládání se surovým tabákem, ale jako vybraný výrobek nebyl surový tabák zákonodárci určen. To, co platí pro vybrané výrobky, neplatí automaticky pro surový tabák.

II Vznik daňové povinnosti

Pokud jsme si vyjasnili význam pojmu „daňová povinnost“, pak bychom se mohli, resp. měli, zaměřit na to, kdy tato daňová povinnost vzniká. Nejprve nahlédneme do daňového řádu, konkrétně do jeho ustanovení § 3:

„Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.“

Za pomoci ustanovení § 7 zákona o spotřebních daních (viz výše) víme, že předmětem spotřební daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropské unie vyrobené nebo na daňové území Evropské unie dovezené.

Jak upravuje okamžik vzniku daňové povinnosti zákon o spotřebních daních ve svém speciálním ustanovení § 8?

Ustanovení § 8 zákona o spotřebních daních:

„Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie.“

Zákon o spotřebních daních opustil dřívější správní praxi zákona o spotřebních daních, který platil do konce roku 2004¹. Podle tohoto zrušeného zákona vznikala daňová povinnost např. při tuzemské výrobě dnem vyskladnění a při dovozu dnem vzniku celního dluhu. Vznik daňové povinnosti byl navázán vlastně na okamžik uvedení vybraných výrobků ke „spotřebě“. Zrušený zákon o spotřebních daních definoval vznik daňové povinnosti jinak než současný zákon o spotřebních daních. Toto staré pojetí daňové povinnosti se v novém zákoně o spotřebních daních změnilo. Nově tedy daňová povinnost vzniká již výrobou nebo dovozem. Dřívější vznik daňové povinnosti pak odpovídá dnešní povinnosti daň přiznat a zaplatit (zejm. ust. § 9 zákona o spotřebních daních). Z důvodové zprávy z roku 2003 k ustanovení § 8 a 9 zákona o spotřebních daních lze vyčíst záměr zákonodárce: *„Podle navrhované úpravy vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit při uvedení do volného daňového oběhu nebo při vzniku celního dluhu. Povinnost daň přiznat a zaplatit však nevznikne dnem, ale okamžikem, kdy tyto skutečnosti nastanou. Jestliže tedy k uvedení do volného daňového oběhu dojde například v 10 hodin dopoledne, povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne v tento okamžik a nikoliv do půlnoci dne, kdy tato skutečnost nastala.“*

Bohužel lze, za dobu fungování nového zákona o spotřebních daních, konstatovat, že správní praxe neopustila starou správní praxi (platnou do konce roku 2003). Nejen správce daně, ale bohužel i soudy se stále přiklánějí k výkladu daňové povinnosti a jejího vzniku tak, jako by nový zákon o spotřebních daních nedefinoval tyto okamžiky jinak, ponovu. Správce daně a stejně tak soudy stále definují vznik daňové povinnosti podle zažitě praxe, která platila do konce roku 2003. To poukazuje na fakt, že problematika daňové povinnosti a jejího vzniku je skutečně složitá a že ji stále odborná veřejnost, včetně soudů, nerozumí nebo nechce rozumět, neboť se při správě daní některé nové skutečnosti pojetí zákona o spotřebních daních nehodí.

Poznámka:

Pro úplnost tohoto článku nelze opomenout ještě jedno ustanovení zákona o spotřebních daních, které má vztah ke vzniku daňové povinnosti, ale jen u surového tabáku.

Ustanovení § 131c – Vznik daňové povinnosti u surového tabáku:

„Daňová povinnost vzniká dnem

a) použití surového tabáku pro jiný účel než pro

1. výrobu tabákových výrobků,

2. dodání surového tabáku pro výrobu tabákových výrobků,

3. dodání do jiného členského státu nebo třetí země, nebo

b) zjištění surového tabáku, u kterého

1. nebyl prokázán původ surového tabáku,

2. nebyl prokázán účel použití surového tabáku, nebo

3. nebyla prokázána identifikace osoby, které byl nebo má být surový tabák dodán.“

Toto ustanovení § 131c, které platí jen a výhradně pro vznik daňové povinnosti u surového tabáku, není pro následující tak podstatné a nebudeme se již této daňové povinnosti blíže věnovat. Rozhodně nás bude ale zajímat vztah ustanovení § 3 daňového řádu a ustanovení § 8 zákona o spotřebních daních.

Jak to tedy bude s aplikací vzniku daňové povinnosti pro účely zákona o spotřebních daních? Nejprve musíme porovnat vzájemnou provázanost obou předpisů a stanovit prioritní právní dopad na uplatnění vzniku daňové povinnosti pro využití zákona o spotřebních daních. Náповědou nám bude ustanovení § 4 daňového řádu. Toto ustanovení jednoznačně určuje vztah obou předpisů, co do procesní praxe.

Ustanovení § 4 daňového řádu:

„Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.“

Závěr:

Daňovou povinností při aplikaci zákona o spotřebních daních bude jen a výhradně výše spotřební daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, u kterých vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9; u vybraných výrobků osvobozených od daně se daňovou povinností rozumí výše daně, u které by vznikla povinnost ji přiznat a zaplatit, kdyby tyto vybrané výrobky nebyly od daně osvobozeny. V případě zákona o spotřebních daních nelze aplikovat daňovou povinnost podle daňového řádu.

Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Při aplikaci spotřební daně vzniká daňová povinnost výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie.

Další, dosti časté komentáře a závěry uživatelů zákona o spotřebních daních, např. plátců spotřebních daní, správců daně, ale i soudů, v tom smyslu, že daňová povinnost

¹ Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.

vzniká uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (propuštěním ke spotřebě), jsou tedy liché a v častých případech poplatné účelu takto nesprávného názoru (výkladu), tedy vybrat spotřební daň v případech, kdy to zákon nepředpokládá, resp. neukládá. Je zcela možné, že si někteří uživatelé zákona o spotřebních daních ani nevšimli, že od roku 2004 definuje tento zákon vznik daňové povinnosti jinak, než tomu bylo před rokem 2004, za doby platnosti „starého“ zrušeného zákona o spotřebních daních. Podle názoru autorů je zde snaha ze strany správců daně a soudů „ohnout“ výklad zákona tak, aby byly zastřeny nedostatky samotného zákona o spotřebních daních v jeho pojmových definicích.

III Aplikace daňové povinnosti podle zákona o spotřebních daních ve vztahu k daňovému řádu aneb Jaké problémy význam pojmu „daňová povinnost“ přináší

Jaké nedostatky a problémy způsobuje nesoulad pojmů používaných v daňovém řádu a v zákoně o spotřebních daních, uvádíme na příkladech v následující části.

V první řadě je to právě samotná definice daňové povinnosti a jejího vzniku. Zákon o spotřebních daních nepřipouští nějakou jinou možnost, než jen peněžní vyjádření potenciální dlužné daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, která bude předmětem zdanění a jejího odvodu.

Podívejme se například na již výše uvedenou daňovou kontrolu. Podle ustanovení § 85 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Jaké to budou daňové povinnosti, když nejsou v daňovém řádu definovány? Navíc daňový řád v ustanovení § 3 hovoří o tom, že daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Pokud se podíváme do zákona o spotřebních daních (za použití ustanovení § 4 daňového řádu), pak můžeme dojít k závěru, že předmětem daňové kontroly je prověření dovozu (ze třetích zemí) nebo výroby vybraných výrobků u kontrolovaného daňového subjektu, a to včetně kontroly jeho daňových příznání nebo jiných okolností pro správné zjištění a stanovení daně vztahujících se k jednomu daňovému řízení. To znamená, že se kontrola nebude například vztahovat na kontrolu obecných povinností, které jsou

daňovému subjektu uloženy např. samotným zákonem o spotřebních daních. Možná bychom je schovali pod okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Pokud bude podle předmětu ústního jednání dojednáno, že daňovou kontrolou bude prověřována daňová povinnost daňového subjektu, např. za konkrétní zdaňovací období, pak předmět daňové kontroly je vymezen pouze na dovozy a výrobu vybraných výrobků, s rozsahem na to které konkrétní zdaňovací období. Pokud tedy nebude daňový subjekt vůbec vybrané výrobky vyrábět a nebude je ani dovážet (ze třetích zemí), pak není možné takový předmět daňové kontroly vůbec naplnit a daňová kontrola nemá vlastně ani žádný význam. Snad jen potud, pokud by správce daně, který kontrolu provádí, měl nějaké další indicie o tom, že by kontrolovaný subjekt nějaké vybrané výrobky přece jenom dovážel či vyráběl, např. nelegálně.

Vzhledem k tomu, že předchozí část článku byla dosti rozsáhlá, zaměřím se již jen na jeden příklad, v tomto případě lehčí, kde dochází k nesouladu daňového řádu a zákona o spotřebních daních.

Jde o aplikaci ustanovení § 136 odst. 5 daňového řádu: „Nevznikla-li daňovému subjektu ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani, ke které je registrován, sdělí tuto skutečnost správci daně ve lhůtě pro podání daňového příznání nebo vyúčtování.“

Když pomineme fakt, že nevíme, o jakou daňovou povinnost se jedná, a že by se nemělo jednat ani o tvrzení daňového subjektu, pak lze připustit následující dvě varianty:

1. varianta: Výrobní daňový sklad [§ 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních]

Výrobní daňový sklad (plátce spotřební daně) vyrobí vybrané výrobky. Výrobou vybraných výrobků vznikla daňová povinnost. Protože ale tento daňový sklad neuvede do volného daňového oběhu žádné vybrané výrobky a ani jinak mu nevznikne povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, není povinen podat daňové příznání ke spotřební dani (§ 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních²).

Otázka: Bude tento výrobní daňový sklad nějak plnit povinnost podle ustanovení § 136 odst. 5 daňového řádu?

Vzhledem k tomu, že výrobou vybraných výrobků vznikla tomuto výrobnímu daňovému skladu daňová povinnost, nemusí si plnit povinnost, která je definována v ustanovení § 136 odst. 5 daňového řádu.

Poznámka:

Význam tohoto ustanovení § 136 odst. 5 daňového řádu je ale zcela jiný, který ale nepočítá s tím, že by si mohl jiný

² Plátci, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové příznání. Plátci, kterým nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, nejsou povinni předložit daňové příznání (tvrzení).

daňový zákon definovat daňovou povinnost a zejména pak její vznik jinak, než předpokládá daňový řád. Toto ustanovení daňového řádu mělo zaručit správci daně, že bude mít od daňového subjektu informaci o tom, zda má od něj očekávat podání daňového přiznání (tvrzení), či nikoliv, aby jej nemusel např. vyzývat k podání daňového přiznání (tvrzení) v náhradní lhůtě. Vždyť správce daně nemá v danou dobu informaci o tom, zda daňovému subjektu vznikla povinnost podat daňové přiznání.

2. varianta: Daňový sklad „nevýrobní“ [§ 19 odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních]

Tomuto daňovému skladu nikdy nevznikne daňová povinnost, neboť není výrobním daňovým skladem („áčkovým skladem“ – viz první varianta). V jeho případě by snad šlo uvažovat o případném dovozu vybraných výrobků ze třetích zemí. Dovozením vybraných výrobků na daňové území Evropské unie vzniká také daňová povinnost. Připustíme-li, že tomuto daňovému skladu (jeho provozovateli), který nevyrobil a ani nedovezl vybrané výrobky, nevznikla daňová povinnost ke spotřební dani, musí svému správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání (tvrzení) podat v souladu s ustanovením § 136 odst. 5 daňového řádu sdělení, že mu nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost. Pokud provozovateli nevýrobního daňového skladu ale vznikla ve stejném zdaňovacím období povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, podá tento provozovatel daňového skladu daňové přiznání ke spotřební dani. Správce daně bude tak mít od provozovatele daňového skladu informace dvě, které budou mít vztah ke stejnému zdaňovacímu období, a to že provozovateli nevýrobního daňového skladu:

- I. nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost, a současně
- II. vznikla ve stejném zdaňovacím období povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň (formou daňového přiznání – tvrzení).

V případě nevýrobního daňového skladu může nastat i situace, kdy provozovatel tohoto nevýrobního daňového skladu nedoveze (ze třetích zemí) žádný vybraný výrobek a samozřejmě ani žádný vybraný výrobek nevyrobí. Tzn. že mu nevznikla daňová povinnost. Současně ale ani neuvede do volného daňového oběhu žádný vybraný výrobek. Tzn. že tomuto provozovateli nevýrobního daňového skladu nevznikne ani povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. V tomto případě bude mít tento provozovatel nevýrobního daňového skladu pouze jednu povinnost, a to podat, v souladu s ustanovením § 136 odst. 5 daňového řádu, správci daně sdělení, že mu nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost (nic nevyrobil a ani nedovezl). Co ale s informací, se sdělením, že provozovateli nevýrobního daňového skladu nevznikla ve stejném

zdaňovacím období povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň formou daňového přiznání – tvrzení. Tady už oba zákony mlčí. Přesto chtějí správci daně po takových daňových subjektech ono sdělení, že jim nevznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. A to bez právního nároku.

Závěr:

V tomto případě lze jednoznačně daňovým subjektům doporučit, aby, i když jim např. vznikla daňová povinnost, ale nevznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, podali správci daně informaci o tom, že jim nevznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, a že tedy nebudou vůbec podávat daňové přiznání (tvrzení) ke spotřební dani. Toto podání doporučuji podat ve lhůtě pro podání daňového přiznání (tvrzení).

IV Shrnutí

Nemůžu si odpustit právní rovinu doplnit ne tak starým nálezem³ Ústavního soudu č. 162/2014 Sb. ze dne 4. 8. 2014, v části „Východiska přezkumu napadeného ustanovení“:
„46. Pro stanovení daňové povinnosti se bez dalšího uplatní požadavky vyplývající ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, jež se obecně vztahují na tvorbu právních předpisů, a to především požadavky určitosti a předvídatelnosti práva či principy právní jistoty a zákaz retroaktivity (srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 172). Zdůraznění nezbytnosti, aby zákonné vymezení daně nebo poplatku bylo určité a jednoznačné, lze odvodnit ochranou jednotlivce, do jehož vlastnického práva má být touto formou zasazeno.“

Aplikace daňového řádu pro správu spotřební daně je tedy velice omezená. Co neupravuje zákon o spotřebních daních ve vztahu ke správě této daně, je nutné „dohledat“ v daňovém řádu. Zde má ale daňový řád pořádnou slabinu (nebo je to právě zákon o spotřebních daních?), neboť to, co daňový řád aplikuje na daňovou povinnost, platí ve vztahu ke spotřebním daním jen na daňovou povinnost, která vzniká dovozem, resp. výrobou, vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie.

Lze tedy učinit závěr, že pokud upravuje daňový řád správu daně, resp. daňové povinnosti, pak tato správa daně nezahrnuje správu povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit. Lze ale také učinit závěr, že správce daně, v tomto případě celní orgány, ale i soud našli cestu, jak tento nedostatek obejít. Zjednodušili si výklad daňové povinnosti podle zákona o spotřebních daních ve vztahu k daňovému řádu. Jejich závěrem je, že daňová povinnost podle daňového řádu je to, co zákon o spotřebních daních definuje jako povinnost přiznat spotřební daň. A to přesně tak, jak to upravoval starý zákon o spotřebních daních, který platil do konce roku 2003. Jen stěží lze uvěřit tomu, že si tyto

³ Zdroj www.nalus.usoud.cz.

Konference EATLP 2016 v Mnichově: „Vyhýbání se zdanění v kontextu BEPS“

Ing. Roman Landgráf
daňový poradce č. 1284



Ve dnech 2. až 4. 6. 2016 se v německém Mnichově uskutečnil výroční kongres Evropské asociace profesorů daňového práva (EATLP) s názvem: „Tax Avoidance Revisited – Exploring the Boundaries of Avoidance and Anti-Avoidance Rules in the BEPS Context“.

1 Úvod

Konference se zúčastnilo přes 200 účastníků prakticky z celého světa (vedle zemí EU nechyběli ani zástupci z USA, Japonska, Ruska, Ukrajiny, Turecka, Brazílie či Jižní Afriky). Českou akademickou obec zastupovali zejména doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D. (Ústav účetnictví a daní Provozně ekonomické fakulty Mendelovy univerzity v Brně) a doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D. (Katedra finančního práva a národního hospodářství Právnické fakulty Masarykovy univerzity).

Mezi účastníky tohoto kongresu bylo možné spatřit takové celebrity evropské a světové daňověprávní jurisprudence, jakými je například Ana Paula Dourado (profesorka daňového práva právnické fakulty Univerzity v Lisabonu a viceprezidentka Institutu pro ekonomiku, finanční a daňové právo IDEFF, členka redakční rady časopisu Intertax), Yariv Brauner (profesor daňového práva na University of Florida Levin College of Law, spoluautor významné učebnice „U.S. International Taxation, Cases and Materials“), Judith Freedman (profesorka daňového práva na Oxfordské univerzitě, šéfredaktorka časopisu British Tax Review), Pasqual Pistone (profesor evropského daňového práva na univerzitě ve Vídni, působící také na univerzitách v Holandsku, Belgii i Itálii, vědecký předseda IBFD, šéfredaktor časopisu World Tax Journal), Rudolf Mellinshoff (prezident Spolkového finančního soudního dvora¹), Wolfgang Schön (profesor univerzity

v Mnichově, ředitel Max Planck institutu pro daňové právo a veřejné finance²) či Johanna Hey (profesorka daňového práva, ředitelka Institutu daňového práva na Kolínské univerzitě³, šéfredaktorka časopisu Steuer und Wirtschaft).

Jak vyplývá již ze samotného názvu kongresu, hlavním tématem byla otázka vyhýbání se daňovým povinnostem (*Tax Avoidance*) v kontextu politické strategie (souboru opatření) se souhrnným názvem „Base erosion and profit shifting“ (BEPS)⁴.

2 Vyhýbání se zdanění a agresivní daňové plánování v kontextu BEPS

První sekce konference se věnovala významu vyhýbání a agresivnímu daňovému plánování v kontextu BEPS. Úvodní referát přednesla Ana Paula Dourado (představena v úvodu tohoto článku). Zaměřila se zejména na shrnutí výsledků národních zpráv 21 účastnických zemí (mezi nimi i Česká republika). Uvedla, že vyhýbání se zdanění má tradičně společné znaky jak v oblasti domácí, tak také přeshraniční spolupráce. Opatření BEPS v podstatě znamenají nikoliv základní modifikaci, ale zejména intenzifikaci reakce: legislativní a také judičiální interpretaci pravidel proti vyhýbání, zavádění GAAR⁵, SAAR⁶ a TAAR⁷. Snahou je také zlepšovat mezinárodní standardy pro boj proti vyhýbání se zdanění. Z hlediska těchto přístupů lze podle národních zpráv rozdělit referující země do pěti skupin:

- 1) Takové země, které již mají zavedena GAAR, SAAR a TAAR a jsou v souladu s normami OECD.
- 2) Takové země, které je zavedou v nejbližší době (Rakousko, Francie, Holandsko, Španělsko).

¹ Bundesfinanzhof.

² Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen.

³ Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

⁴ Tato politická iniciativa (soubor patnácti opatření – viz <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>) vznikla na půdě OECD a v rámci G20 a přihlásila se k ní i EU – bližší viz např. (Nerudová 2016).

⁵ General anti-avoidance rule (obecná pravidla proti vyhýbání).

⁶ Special anti-avoidance rule (speciální pravidla proti vyhýbání).

⁷ Targeted anti-avoidance rule (cílená pravidla proti vyhýbání).

- 3) Takové země, které se pokouší je zavést (většina národních reportů).
- 4) Takové země, které se je nepokouší zavést (Řecko, Norsko, Rusko).
- 5) Takové země, které čelí překážkám parlamentu (Brazílie, Polsko).

Ana Paula Dourado se dále zaměřila na samotný pojem agresivní daňové plánování. Kladla si otázku, zda se jedná o novou kategorii a zda jde o kategorii právní. Konstatovala, že obvykle tato kategorie v národních legislativách není definována. Klíčovým politickým a administrativním prostředkem je mezinárodní koordinace. Existuje ovšem společný koncept vyhýbání se zdanění? Vyskytují se totiž otázky, nakolik je koncept vyhýbání se zdanění odlišný nebo společný s pojmem fingoaných transakcí⁸. Další problém spočívá v tom, že neexistuje legální definice vyhýbání se zdanění. Tento pojem tak obvykle bývá definován v obecných pravidlech proti vyhýbání (GAAR) anebo prostřednictvím interpretace (zejména judiciální). Ve speciálních pravidlech proti vyhýbání (SAAR) ani v cílených pravidlech proti vyhýbání (TAAR) nebývá vyhýbání definováno. Dále pak Ana Paula Dourado poukázala na fakt, že problémy přináší i jazyková nedorozumění při překladu legislativních opatření EU a judikatury SDEU, když nebývají důsledně odlišeny anglické pojmy *tax evasion* (daňový podvod) a *tax avoidance* (vyhýbání se zdanění), ve francouzštině obdobně *fraude fiscale* a *évasion fiscale*.

Jak vyplývá z národních reportů, konstatovala v závěru Ana Paula Dourado, přístupy ke konceptu vyhýbání se zdanění jsou různé. Často spočívají na odlišení výkladu textuálního (úzce vázaného na gramatický význam slov použitých v zákonných předpisech) od výkladu purposivního (odvolávajícího se na duch, smysl či účel zákona). Rakouský přístup například spočívá v tom, že nejsou přiznávány daňovým subjektům takové výhody, které zákonem nebyly zamýšleny. Německá a švédská doktrína a praxe se zase odvolává na objektivní skutečnosti. V některých zemích, například v Turecku, se významně využívá doktrína *substance over form*⁹. Národní zprávy Finska, Itálie a Španělska zase zdůrazňovaly doktrínu odlišení ekonomické (hospodářské) podstaty od umělé. Reporty Chorvatska, Dánska, Norska a USA zmiňovaly uplatnění interpretačních teorií, které stojí na principu ekonomické podstaty. Maďarský národní referent uvedl způsob interpretace odvolávající se na „skutečný obsah“ a „řádný výkon práva“. Zajímavé v tomto kontextu je, že národní zpráva Brazílie uvádí, že neposuzuje vyhýbání se zdanění a neprovádí analýzu *substance over form*, když spíše uplatňuje rozšířený koncept fiktivních transakcí.

V úplném závěru pak Ana Paula Dourado uvedla, že je zřejmé, že ty jurisdikce, které nemají zavedena GAAR, mají větší potíže při určování pojmů vyhýbání se zdanění a agresivní daňové plánování. Vliv BEPS je významně sledován v SAAR; ačkoliv například Řecko, Itálie a Dánsko v současné době zavádí GAAR. V mnoha případech je zřejmé, že GAAR jsou aplikovatelná i tam, kde se SAAR neuplatní.

2.1 Jedná se o mezinárodní standard?

Adolfo Martín Jiménez (profesor daňového práva z Univerzity Cádiz ve Španělsku) se ve svém příspěvku zaměřil na otázku, zda koncepty vyhýbání se zdanění a agresivní daňové plánování tvoří mezinárodní standardy. Konstatoval, že pojem agresivního daňového plánování je velmi populární ve sdělovacích prostředcích a u daňových správ. Také opatření BEPS se tomuto pojmu věnují jen málo, výslovně je použit pouze v Akci 12 (povinné oznamování daňově optimalizačních schémat)¹⁰. Adolfo Martín Jiménez konstatoval, že základní principy BEPS jsou novým standardem. Základním principem BEPS akčního plánu je „sladění (vzájemná adjustace) základu daně a hospodářské činnosti“. Jde přitom o „relokaci reálných funkcí, aktiv a rizik“. Neexistuje přitom žádný jediný daňový princip, nedochází k zákazu všech forem „dvojitěho nezdanění“. Standardy BEPS tak mohou být odvozeny pouze z jednotlivých BEPS akcí. Ve vazbě na centrální pilíř nového standardu, který se nachází v Akcích 8–10 BEPS (přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivity), vyžaduje sladění daňového základu a hospodářské činnosti hledání, kde se nachází dílčí část z celkové globální hodnoty mezinárodní korporace. Příjmy by tak měly být alokovány tam, kde je skutečná hodnota (nikoliv tam, kde dochází pouze k „přeúčtovávání peněz“). Takto zjišťovaná hodnota by měla být nezávislá od právní formy (vymezením skutečných transakcí); právní alokace rizik je irelevantní, pokud neexistují finanční kapacity pro převzetí nebo kontrolu rizik. Adolfo Martín Jiménez dále uvedl, že tak dochází k nové konfiguraci ve vztahu k tradičním GAAR/SAAR – dochází ke změnám funkcí i vztahů. Existuje ovšem řada problémů, stále zůstává široký prostor pro daňové plánování, existují významné efekty pro rozdělení daňového základu mezi zeměmi.

Ve svém shrnutí pak Adolfo Martín Jiménez uvedl, že BEPS jako (mezinárodní) standard je stále ještě ve stádiu probíhajících prací. Rozdělení zisků podle Akce 6 (Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění) není ještě dokončeno, některé země jsou s výsledky nespokojeny, vznikají tak vzájemné konflikty (v otázkách přeshraničních cen a stálých provozoven). Na základní

⁸ *Sham transaction*.

⁹ Skutečný obsah má přednost před formou.

¹⁰ Jednotlivé akce přehledně viz <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>, k české terminologii viz např. http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Material_2016_BEPS_1.pdf.

úvodní otázku, zda BEPS definoval mezinárodní standard, Adolfo Martín Jiménez v závěru opatrně odpovídá, že to lze definovat jako „obrovské úsilí s mnoha pozitivními rysy“.

2.2 Význam vyhýbání se zdanění v kontextu BEPS

Jako hlavní diskutující v této sekci konference vystoupil Yariv Brauner (představen v úvodu tohoto článku). V úvodu uvedl, že existuje řada otevřených otázek k nastoleným tématům. Zmínil přitom například, že v otázce internacionalizace mezinárodních daňových režimů hrají významnou roli mezistátní daňové smlouvy. Položil si otázku, zda je možno uceleně odlišit vnitrostátní pravidla proti zneužití od pravidel proti zneužití mezistátních daňových smluv, a zda je vůbec toto rozlišení žádoucí.

Při pohledu na Akci 6 (Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění) se ptal, zda ji lze hodnotit jako zmatenost, nebo jako kompromis – hovořil o významu „minimálních standardů“ a obecném vztahu minimálních standardů k otázce zneužití. Ohledně klauzule (navrhovaná změna Modelové smlouvy) limitace zisku (LoB¹¹) si kladl otázku týkající se určování aktivního obchodu nebo podniku (a otázku určování podstaty), přičemž uvedl také nový americký model. Ve vazbě na test hlavních účelů (PPT¹²) konstatuje, že zde je základní konflikt s právní kulturou USA, přičemž se táže, jak to jde dohromady s právem EU.

Ve vztahu k Akci 8–10 (Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě) konstatuje, že je celá o ochraně principu tržního odstupu¹³, přičemž se ptá, zda tržní odstup je skutečně právním principem, zejména pokud vezmeme na vědomí, že obsah tohoto konceptu je nejistý.

V závěru Yariv Brauner poukázal na to, že BEPS hrozí oslabením principu právního státu, přičemž poukázal na řešení v USA, které je podle jeho názoru lepší.

3 Reakce na vyhýbání se zdanění a agresivní daňové plánování

V úvodu druhé sekce, věnované reakcím na vyhýbání se zdanění a agresivnímu daňovému plánování, se Ana Paula Dourado opět zabývala zejména shrnutím výsledků národních zpráv ohledně tohoto druhého tématu. Zdůraznila přitom, že vzhledem ke GAAR se vyskytují především otázky ohledně toho, jak dosáhnout koordinace: zda horizontální koordinace má probíhat celosvětově nebo v rámci

OECD nebo v rámci BEPS, a jak řešit koordinaci vertikální (prostřednictvím judikatury SDEU?). S tím souvisí také problém různých národních interpretačních teorií a různých právních kultur. Princip zneužití je v některých právních systémech zemí EU neznámý.

Existují různé prvky v GAAR a různé prvky v různých GAAR. Existuje tak významná právní neurčitost. Daňové právo se často interpretuje ve světle ústavy. Značná část národních soudů je neochotná aplikovat GAAR – přitom existuje i nevyjasněná otázka koordinace kompetencí národních soudů a Soudního dvora Evropské unie. Ohledně SAAR a TAAR se vyskytují otázky, zda všechny jsou skutečně určeny k boji (potírání) proti vyhýbání se zdanění. V závěru pak Ana Paula Dourado uvedla, že není také vždy jasná otázka vztahu mezi SAAR/TAAR a GAAR.

3.1 Role GAAR

Nad rolí GAAR se ve svém příspěvku zamýšlela Judith Freedman (představena v úvodu). Uvedla, že základní konceptuální otázkou je, zda GAAR představují speciální pravidla interpretace (hledání skutečného účelu či smyslu, právně politických cílů nebo „ducha“ zákona), nebo nadřazený princip (rekonstruovat transakce z důvodu umělosti, nepřirozených kroků, nedostatku komerciality a ekonomické podstaty). Obě cesty často stojí na úmyslech a motivech daňového poplatníka (subjektivně nebo objektivně testovaných). Další otázkou je, zda mají být odepřeny výhody nebo zda má být zdaněna „ekonomická podstata“.

Judith Freedman dále uvedla, že GAAR vnímá více než jen jako pravidla interpretace. Mnoho jurisdikcí totiž již používá purposivní interpretaci, a tedy GAAR by měla jít dále. Mezery v zákonech představují nedostatky legislativy. Jsou tedy GAAR omluvou pro nedbalou tvorbu zákonů? A může to tak působit i retrospektivně? Z ústavněprávního pohledu je třeba respektovat rozdělení moci. GAAR představují aplikaci principu proti zneužívání, který definuje rozsah předmětného práva. Tímto způsobem tedy tuzemská GAAR interagují s TAAR, SAAR a smlouvami o zamezení dvojího zdanění definováním domácího práva – nikoliv tedy překrytím specifického tuzemského či smluvního ustanovení.

Judith Freedman se dále zamýšlela nad zacházením s právní nejistotou. Odvolávala se přitom na světoznámého právního filozofa Josepha Raze, podle kterého právo musí být schopné vést chování subjektů. V této souvislosti uvedla, že „harmonizovaná“ GAAR na EU úrovni bez harmonizované podkladové korporátní daně mohou vést

¹¹ *Limitation on benefit.*

¹² *Principal purposes test.*

¹³ *Arm's length.*

k nejistotě. Komplikuje to také interpretaci Soudním dvorem Evropské unie, zejména pokud GAAR jsou aplikována na více obecně.

K navrhovanému znění GAAR konstatovala, že zvláště přeshraniční ustanovení představují potenciální „minové pole“. Některá použitá slova mohou znamenat různé věci. Týká se to například výrazů: jediný účel, hlavní účel nebo jeden z hlavních účelů. Sporná je také role subjektivity. Subjektivní motivy jsou často odmítány jako test.

K limitům navrhované úpravy GAAR Judith Freedman uvedla, že může působit pouze ve spolupráci se zákonem – zákony tedy musí obsahovat rozpoznatelný účel. Proto je vázána na podkladové právo a právní kulturu té které společnosti. Aplikace na přeshraniční operace při existenci neharmonizované daně může být obzvláště obtížná: Čí cíle? Kdo rozsoudí? Nelze z jedné jurisdikce řešit nesoulad mezi dvěma systémy zamýšlených výsledků. GAAR jsou použitelná na tuzemské úrovni jako nástroj poslední možnosti, ale nikoliv celkové řešení.

V závěru pak Judith Freedman uzavírá, že lze pozorovat celosvětový trend v přijímání GAAR na vnitrozemské úrovni (např. Spojené království v roce 2013, Polsko v roce 2016, Japonsko zvažuje). GAAR považuje za užitečný výchozí a odstrašující prostředek, ale nikoliv vhodný mechanismus pro přepsání domácího nebo mezinárodního daňového práva za účelem původně předpokládané změny daňového základu. GAAR mohou chránit pouze původní cíle. Proto GAAR neodstraní potřebu jasných principů daňového práva a dobré legislativní činnosti. V závěru uzavírá, že na mezinárodní úrovni existence GAAR ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění může poskytovat neopodstatněný komfort.

3.2 Reakce na vyhýbání a agresivní daňové plánování

V této druhé sekci hlavní diskutující byla Lilian Falhauber (Associate Professor, Georgetown University Law Center). V úvodu se zejména vyjádřila k interakci mezi BEPS, SAAR a GAAR. Definovala přitom, že GAAR se mohou aplikovat na všechny transakce, přičemž se zaměřují na účely, podstaty, nepřirozenosti a vyhýbání se. Vedle toho TAAR se aplikují pouze na specifické transakce, přičemž se rovněž zaměřují na účely, podstaty, nepřirozenosti a vyhýbání se. Konečně SAAR se aplikují pouze na specifické transakce, přičemž stanoví objektivní pravidla pro definování obcházení.

K BEPS se vyjádřila, že představuje nejvýznamnější mezinárodní reakci na vyhýbání se zdanění a agresivní daňové plánování nedávné historie. Nástroje použité v projektu BEPS poskytují nové pohledy na možnosti pro boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem, na varianty konstrukcí pro různé nástroje, na důvody pro výběr

určitých nástrojů na úkor jiných a na účinnost různých nástrojů. Skepticky se vyjadřuje v kontextu BEPS vůči GAAR. Především z důvodu rozdílnosti jednotlivých zemí, obtížnosti implementace, neoblíbenosti u jednotlivých zemí (protože dává příliš mnoho flexibility jiným zemím) a konečně také pro neoblíbenost mezi daňovými poplatníky (protože vytváří nežádoucí nejistotu).

Akční položky BEPS se zaměřují na ustanovení, která některé země považují za SAAR: Akce 2 (neutralizace efektů hybridních schémat), Akce 3 (Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností – CFS pravidla), Akce 4 (Omezení odečitatelnosti úroků), Akce 6 (Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění), Akce 7 (Předcházení umělému vyhýbání se statusu stále provozovny) a Akce 12 (Povinné oznamování daňově optimalizačních schémat). Lilian Falhauber tak přichází s hypotézou, že důsledkem BEPS může být rostoucí akceptace TAAR.

Jaká je tedy klíčová lekce z BEPS? Větší akceptace TAAR a GAAR než předpovídal akční plán BEPS. Jako příklady uvedla: Anti-hybridní pravidla vyvolaná nedostatkem podstaty (změna směrnice o mateřských a dceřiných společnostech vyplývající z Akce 2: Neutralizace efektů v hybridních schématech), CFC pravidla s analýzou podstaty (Akce 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností), test principiálního účelu (Akce 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění).

V závěru se pak Lilian Falhauber vyjádřila k budoucí roli GAAR, TAAR a SAAR. Uvedla, že GAAR a TAAR hrají jinou roli než SAAR, protože se sice snadno přijímají, ale obvykle tak právě prezentují nedostatek konkrétní shody mezi kontrahenty na definici problému a jeho řešení. Pokud jsou ale přijata současně se SAAR, mohou prezentovat ochotu kontrahentů jít v opatřeních dál. Ohledně konstrukce SAAR uvedla, že by se měla zaměřit na specifické indikátory (znaky, aktivity, účastníky, zdroj příjmů, odvětví) a určování poměrů (poměry skupiny, nadměrné zisky).

4 Vyhýbání se zdanění a agresivní daňové plánování v EU

Třetí sekce konference se věnovala vyhýbání se zdanění a agresivnímu daňovému plánování v EU a adekvátní reakci k BEPS. Ana Paula Dourado se tradičně v úvodu této sekce zabývala zejména shrnutím výsledků národních zpráv ohledně tohoto třetího tématu. Kladla si otázku, zda agresivní daňové plánování lze považovat za souhrnný koncept. Uvedla také, že doporučení Evropské komise a balíček EU anti-BEPS opatření používají nejednoznačné koncepty. Ohledně balíčku EU anti-BEPS opatření například uvedla, zda nástroj „minimálního daňového účelu“ je

v souladu s BEPS. Obdobně se vyjádřila ke společné černé listině.

Pasquale Pistone (představen v úvodu tohoto článku) se ve svém příspěvku věnoval vyhýbání se zdanění a agresivnímu daňovému plánování v EU. V úvodu se věnoval vyhýbání se zdanění v kontextu judikatury Soudního dvora Evropské unie (také ve vazbě na Listinu základních práv EU a evropské směrnice) a vztahu vůči zneužívajícím praktikám. Zmínil přitom zejména známé soudní kauzy Emsland-Stärke, Halifax, Part Service, Cadbury Schweppes, SGI. Uvedl konkrétně vazbu na čl. 54 (Zákaz zneužití práv) Listiny základních práv EU. Evropská směrnice týkající se mateřských a dceřiných společností s účinností od 1. 1. 2016 obsahuje definici a povinnost čelit zneužívajícím praktikám. V tomto kontextu zmínil také doporučení Evropské komise 8806 ze dne 6. 12. 2012 (týkající se agresivního daňového plánování).

Pasquale Pistone dále přehledně shrnul evropské přístupy k vyhýbání se zdanění. Část zemí (mezi nimi vedle České republiky uvedl také například Slovensko, Maďarsko, Polsko, Finsko, Holandsko) uplatňuje princip *substance over form*¹⁴ a faktálního přehodnocení. Největší počet zemí (alespoň v rámci zúčastněných referujících států) uplatňuje GAAR v módu zneužití práva (například Rakousko, Německo, Francie, Španělsko, Velká Británie). Chorvatsko a Holandsko uplatňuje GAAR v módu zákonného podvodu¹⁵. Švédsko uplatňuje TAAR. Ve Slovinsku, v Litvě a Lotyšsku se neuplatňuje žádné GAAR, ale aplikuje se civilní právo. Převažující judiciální přístup vládne v tomto ohledu ve Francii a Holandsku. GAAR v poslední době přijaly Řecko a Velká Británie (2013), Dánsko a Itálie (2015).

Pasquale Pistone dále upozornil na opatření Evropské unie oznámená 28. 1. 2016. Jako tzv. *pure soft law* uvedl tyto dokumenty: Balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem (Sdělení Komise COM 23¹⁶), Vnější strategie pro efektivní zdanění (Sdělení Komise COM 24¹⁷) a doporučení komise o provádění opatření proti zneužívání daňových úmluv (Doporučení Komise 2016/136¹⁸; test hlavního účelu PPT a definice stálé provozovny PE). Dále se jedná o tyto legislativní návrhy: návrh směrnice o povinné výměně informací v oblasti daní (COM 25¹⁹) a návrh směrnice, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu (COM 26²⁰). Druhý zmíněný návrh směrnice zejména obsahuje: Pravidlo

omezení odpočitatelnosti úroků (článek 4), Zdanění při odchodu (článek 5), Případy, kdy se osvobození neuplatní (*switch-over clause*) (článek 6), Obecné pravidlo proti zneužívání (článek 7), Právní předpisy týkající se ovládaných zahraničních společností (článek 8), Výpočet příjmů ovládané zahraniční společnosti (článek 9)²¹, Hybridní uspořádání využívající nesouladu mezi daňovými systémy (článek 10).

V závěrečné části svého příspěvku se Pasquale Pistone zabýval srovnáním pojmů Vyhýbání se zdanění a Agresivní daňové plánování.

Vyhýbání se zdanění podle něj obsahuje tyto 3 základní elementy: 1. Neshoda mezi formou a obsahem při získání daňového zvýhodnění (příčinná souvislost s vnitřní nekonzistentností), 2. Čistě umělé transakce postrádající platný ekonomický důvod a 3. Úmysl vyhnout se řádnému zdanění reflektujícímu objektivní skutečnosti. Obecně odráží existenci zneužívajících praktik.

Agresivní daňové plánování určují tyto 3 základní elementy: 1. Využití přeshraničních daňových rozdílů k získání dvojstranných daňových výhod (příčinná souvislost s externí nekonzistentností), 2. Nesoulad mezi daňovou mocností a vytvářením hodnoty a 3. Nezamýšlené daňové výhody z dvojího nezdanění. Žádné zneužívající praktiky v jednom daňovém systému.

V závěru Pasquale Pistone své vystoupení krátce shrnul. Implementace BEPS prostřednictvím právních předpisů Evropské unie je v principu žádoucí, a to s cílem posílení rovných podmínek v rámci vnitřního trhu Evropské unie. Koordinace koncepcí a reakcí na agresivní daňové plánování a vyhýbání se daňovým povinnostem odstraňuje předsudky spojené se skutečnými rozdíly. Reakce na agresivní daňové plánování odráží potřebu zachovat vyvážené rozdělení daňových výnosů mezi členskými státy, aniž by existovaly důkazy k prokázání skutečné existence zneužívajících praktik. Vedle toho reakce na vyhýbání se zdanění v rámci evropského unijního práva (i) vyžaduje důkazy o skutečné existenci zneužívajících praktik, (ii) ospravedlňuje opatření jako vhodná k dosažení svých cílů a v souladu s principem proporcionality a (iii) chrání všechny osoby jednající v dobré víře. Na úplný závěr upozornil, že implementace evropské směrnice proti erozi daňových základů a přesouvání zisků by mohla mít výrazný dopad na stávající vnitrostátní GAAR, TAAR a SAAR.

¹⁴ Princip skutečného obsahu právního úkonu (bez ohledu na formu).

¹⁵ *Fraus legis*.

¹⁶ EUR-Lex: Dokument 52016DC0023.

¹⁷ CELEX: 52016DC0024.

¹⁸ CELEX: 32016H0136.

¹⁹ CELEX: 52016PC0025.

²⁰ CELEX: 52016PC0026.

²¹ Články 8 a 9 v souhrnu představují tzv. CFC pravidla (pravidla pro zdaňování ovládaných zahraničních společností).

4.1 Hodnocení opatření Evropské unie v kontextu BEPS

Edoardo Traversa (profesor daňového práva, Université Catholique de Louvain) se ve svém příspěvku zaměřil na hodnocení opatření Evropské unie v kontextu BEPS. Nejprve se věnoval tomu, zda existuje právní základ v EU pro implementaci BEPS, konkrétně představovanou návrhem směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu²². Podle čl. 115 Smlouvy o fungování EU (SFEU)²³ je Radě EU umožněno „přijímat směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu“. Jak připomněl Edoardo Traversa, tento článek SFEU podléhá principu subsidiarity a proporcionality. Komise EU v této souvislosti argumentuje, že vyhýbání se daňovým povinnostem narušuje vnitřní trh, a nebude-li efektivně řešeno, může vytvářet prostředí neférové daňové konkurence. Na druhé straně ovšem je potřeba poukázat na nutnost (v souladu s právem EU) zajištění dostatečné úrovně právní jistoty pro daňové poplatníky. Dále pak Edoardo Traversa diskutoval potenciální konflikty mezi právem EU a implementací opatření BEPS, zejména v kontextu uplatňování úroků do daňových nákladů a pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC). V závěru se pak věnoval otázkám konvergence mezi opatřeními BEPS a legislativou EU. Upozornil přitom, že může docházet k hybridnímu stavu, kdy takové uspořádání, které využívá odlišných systémů zdanění ve dvou jurisdikcích, může produkovat nesoulad daňových výsledků (může docházet k tzv. dvojímu nezdanění).

5 Multilateralismus, koordinovaný bilateralismus nebo chaos?

Čtvrtá a závěrečná sekce konference se věnovala tomu, zda se jedná o multilateralismus, koordinovaný bilateralismus nebo chaos. V úvodním příspěvku Ana Paula Dourado uvedla otázky související s holistickým přístupem k řešení agresivního daňového plánování. Má se prosazovat jednotný daňový princip? Je možné eliminovat úmyslné nebo neúmyslné zákonné mezery, aniž by se musel změnit základ současného systému? Jsou navrhovaná opatření (LOB, CFC, ...) kompatibilní s principem zdaňování podle umístění pasivního nebo aktivního zisku? Je výměna informací nutnou přirozenou součástí projektu BEPS? Dále položila otázku, zda dochází ke koordinovanému nebo nekoordinovanému unilateralismu. Je totiž

možno v praxi pozorovat jednostranné interpretace BEPS opatření (uvedla přitom příklady z Francie a Rakouska). Zmínila také rozhodnutí Španělského nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2015 představující judiciální reakci na iniciativu BEPS. S ohledem na komplexitu opatření roste riziko právní nejistoty, navíc dochází k překryvu kompetencí mezi národními soudy a Soudním dvorem Evropské unie.

5.1 Konzistence a hierarchie opatření BEPS

María Teresa Soler (profesorka daňového práva, Universidad de Alicante) se věnovala otázkám konzistence a hierarchie opatření BEPS. Co akční plán BEPS opravdu je? Týká se „agresivního“ daňového plánování (nebo daňové konkurence?), je cílen na daňový základ, přičemž je posuzován přesun zisků. Jaké jsou hlavní terče? Především vyhýbání se zdanění, daňová konkurence (zde jsou terčem například preferenční daňové režimy), dvojí nezdanění a spravedlivý podíl (týkající se zejména nadnárodních korporací). Jaké jsou hlavní zásady? Sledování ekonomické podstaty a transparentnost. V závěru pak María Teresa Soler uvedla, že implementaci by měla doprovázet zejména efektivnost (zde přitom například uvedla otázku vlivu digitální ekonomiky) a zaměření se na otázky různosti úrovní (národní, bilaterální, supranárodní EU, též soudní rozhodnutí), pro zamezení rizika chaosu.

5.2 Vzájemné vztahy mezi opatřeními

Daniel Gutman (profesor, Sorbonne Law School, University of Paris 1) se věnoval vzájemným vztahům mezi opatřeními, která mohou vést ke dvojímu zdanění nebo ke dvojímu nezdanění. Základním problémem přitom je, pokud existují platby (výnosy, náklady), které mají různé právní charakteristiky v různých zemích. OECD na tuto problematiku reagovala návrhem Akce 2 v rámci BEPS: Neutralizace efektů hybridních schémat. Daniel Gutman jako příklad uvedl novelu francouzského daňového práva z roku 2014, představující odpověď na doktrínu OECD.

5.3 Vývoj v oblasti BEPS

Hlavním diskutujícím v této sekci byl Reuven S. Avi-Yonah (profesor daňového práva, University of Michigan). Ve svém příspěvku stručně zhodnotil vývoj v oblasti opatření vůči BEPS. Tento projekt se zrodil v roce 2013, přičemž v roce 2015 byly specifikovány jednotlivé akční kroky. Angel Gurría, generální sekretář OECD, tehdy uvedl, že „opatření BEPS ukončí dvojí nezdanění“. Skutečně je tomu tak?, položil si otázku Reuven S.

²² CELEX: 52016PC0026 (Poznámka: v mezidobí došlo k přijetí tohoto návrhu, jedná se o Směrnici Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, jež mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, CELEX: 32016L1164).

²³ CELEX: 12008E/TXT.

Avi-Yonah, na kterou odpověděl spíše záporně. BEPS totiž bere jako daný základní konsensus (tvořící podstatu mezinárodních daňových režimů), známý jako princip prospěchu. Podle tohoto principu jsou aktivní (podnikatelské) příjmy zdaňovány primárně v místě zdroje, zatímco pasivní (investiční) příjmy jsou zdaňovány v místě rezidence. Až do roku 1980 tento princip fungoval velmi dobře, a to zejména z toho důvodu, že bylo obtížné získat aktivní příjmy bez zdanění v místě zdroje, když daňová konkurence měla omezenou působnost a investice nadnárodních korporací měly nemovitou formu. Směnné restriktce omezovaly možnost dosahovat zahraniční pasivní příjmy.

Po roce 1980 se ovšem řada věcí změnila. Pozornost se přesunula z těžké výroby do služeb a nehmotných aktiv, pročež nadnárodní korporace se staly více mobilními. To vedlo k daňové konkurenci. Došlo také k uvolnění směnných restriktcí a zrušení srážkové daně z úroků. Jak uvedl Avi-Yonah, toto vedlo k tomu, že velká část přeshraničních příjmů zůstala nezdaněna. Země, ve kterých má sídlo nadnárodní korporace, vylučuje ze zdanění příjmy ze zdrojů v zahraničí, když tak činí zejména proto, že se obává, že by jinak nadnárodní korporace své sídlo přesunula jinam. Země, ve které je zdroj zisků nadnárodních korporací, postrádají autoritu ke zdanění, protože nadnárodní korporace se vyhýbají znakům zdejší hmatatelné existence a také proto, že řada jurisdikcí poskytuje daňové prázdny. K tomu přistupuje také problém neefektivní výměny informací. Výsledné problémy podle Avi-Yonaha: dochází k dvojímu nezdanění, ke ztrátám daňových výnosů, celosvětovému přesunu od zdanění příjmu ke zdanění spotřeby a k eliminaci progresivního zdanění (a tím ke zvýšení nerovnosti). Jak BEPS, tak Multilaterální dohoda o správním pomoci v daňových záležitostech

MAATM²⁴ jsou užitečné, ale s největší pravděpodobností neřeší problém (v obou případech je zapotřebí příliš mnoho spolupráce). Pro účely MAATM by se musely přihlásit všechny daňové ráje, jinak prostředky budou logicky přesouvány do nespolutracujících daňových rájů. V současné době nejsme, jak uvedl Avi-Yonah, ani zdaleka v tomto stavu. Co se týče BEPS, tam Avi-Yonah uvedl, že tento projekt cílí pouze na umělý (artifciální) přesun zisku; neřeší se tak přesun zisku v důsledku daňové konkurence. Navíc opatření BEPS aplikují pouze země OECD a G20. Jaké tedy Avi-Yonah navrhuje řešení? Přehodnocení principu prospěchu: zdaňovat pasivní příjmy primárně v místě zdroje, aktivní příjmy primárně v místě rezidence. Redukovat sazbu korporátní daně z příjmu. Změnit také pravidlo korporátního rezidentství: řídit se podle místa skutečného vedení podniku, nikoliv podle formálního (zapsaného) sídla. Jako důvod pro zmíněné přehodnocení principu prospěchu uvedl, že ohledně pasivních příjmů platí, že počet zdrojových zemí je menší než počet zemí rezidentských. Je proto jednodušší koordinace a obnovení srážkové daně z úroků a kapitálových výnosů (dividend). Co se týče aktivních příjmů, jako důvod přehodnocení uvedl, že 90 % velkých nadnárodních korporací má místo skutečného vedení podniku umístěno v zemích G20. Je proto jednodušší koordinovat zdanění těchto korporací na současných principech, a omezit schopnost pohybu. Jak uzavřel Avi-Yonah, to v souhrnu umožní velkým ekonomikám řešit daňové úniky a vyhýbání se zdanění.

Bibliografie:
NERUDOVA, Danuše, 2016. Co přináší nového balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem. *e-Bulletin Komory daňových poradců*. (5), 23–28. ISSN 1211-9946.



²⁴ Multilateral Agreement for Administrative Assistance in Tax Matters.

Kdo bodoval v letošním ročníku soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku 2016

Praha, 16. 2. 2017

Sedmý ročník soutěže je úspěšně za námi. Hlasování 7. ročníku soutěže probíhalo od 4. listopadu 2016 do 13. ledna 2017. Vítězi se stali zástupci státní i soukromé daňové sféry a i v tomto ročníku byl sehrán velmi vyrovnaný souboj mezi komerčním a státním daňovým sektorem. Celkem 8 000 hlasujících podpořilo některého ze 106 nominovaných daňářů či z 201 územních pracovišť finančních úřadů. Laická i odborná veřejnost hlasovala prostřednictvím internetu o těch nejlepších z nejlepších v oblasti daní. Odborná daňová veřejnost tak zvolila z nominovaných kandidátů daňovou osobnost roku 2016, největší daňové hvězdy, daňové naděje, daňovou kancelář snů a finanční úřad snů. Široká veřejnost pak vybrala nejžádanějšího zaměstnavatele, nejlepšího lektora a TOP 10 nejvstřícnějších finančních úřadů. Dále byly vyhlášeny Daňový citron a nově tzv. Daňová třešnička.

„Vážíme si toho, že s každým dalším ročníkem narůstá počet hlasujících i nominovaných. Výborná pověst soutěže a její vnímání mezi širokou veřejností jsou pro nás klíčové. Stále se snažíme soutěž zlepšovat, mezi novinky v letošním ročníku patří například vyhlášení kategorie Finanční úřad snů či Daňová třešnička, nově zveřejňujeme i pořadí v jednotlivých kategoriích. Velkou radost mám z rozšíření odborné poroty soutěže o další významná jména z oboru. Pevně věřím, že jdeme správným směrem,“ shrnul na konci slavnostního večera Petr Král, ředitel společnosti Wolters Kluwer ČR, cíle a novinky soutěže.

Vyhlášení výsledků proběhlo 16. února 2017 za účasti většiny nominovaných a řady významných osobností z daňové sféry na slavnostním večeru v hotelu International v Praze. Někteří odborníci obhájili své vítězství z minulých let, jiní získali titul poprvé. Podle kompletní výsledkové listiny, jejíž součástí je nově taktéž informace o pořadí prvních pěti kandidátů za každou kategorii, můžeme konstatovat, že se v některých případech jednalo o opravdu velmi těsný souboj.

Daňovou osobností roku 2016 za státní sféru se stal Tomáš Rozehnal z Odvolacího finančního ředitelství, za komerční sféru obhájila svůj titul z minulého roku daňová poradkyně Olga Holubová.



Za největší daňovou hvězdu v oblasti daně z přidané hodnoty byl zvolen Tomáš Krása z Finančního úřadu pro Středočeský kraj, v oblasti daně z příjmů právnických osob Jiří Nesrovnal, v kategorii daně z příjmů fyzických osob vyhrála Lucie Rytířová, za oblast mezinárodních daní byla zvolena Hana Skalická, daňovou hvězdou v oblasti transfer pricingu je Jiří Teichman, v kategorii fúzí a akvizic obhájil své vítězství z minulého roku Jiří Hlaváč a největší daňovou hvězdou ve správě daní za rok 2016 je Petra Nováková.

Největšími daňovými nadějemi se stali Daniel Hušek z Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Julie Prokopová ze společnosti Rödl & Partner a Alena Dugová působící ve společnosti Deloitte Advisory.

Do Daňové kanceláře snů zvolila v letošním roce veřejnost tyto osobnosti: Tomáš Brandejs, Petr Drahoš, Alena Dugová, Ditta Hlaváčková, Julie Prokopová, Lucie Rytířová a Hana Skalická.

V nové kategorii Finanční úřad snů se umístili: Zuzana Binarová, Daniel Hušek, Tomáš Jaroš, Tomáš Krása, Andrea Pietrová, Kateřina Váňová a Václav Zíka.

Nejžádanějším zaměstnavatelem v daních se stala společnost Mazars, jež vystřídala na pomyslném trůnu společnost TPA Horwath. Společnost Mazars působí v České republice již 22 let a poskytuje služby v oblasti auditu, daňového a transakčního poradenství, účetnictví a znalectví.

Nejlepším daňovým lektorem za soukromou sféru byla ve veřejném hlasování zvolena Ivana Pilařová, za státní daňovou sféru získala nejvíce hlasů Hana Jedlanová z Finančního úřadu pro Středočeský kraj.

Daňovým citronem, který odráží nejproblematictější oblast v daních, nebo to, co byste chtěli v daňových zákonech změnit, byly pro rok 2016 zvoleny pokuty za dodržování termínů u kontrolního hlášení, které v této kategorii vystřídaly loňského vítěze – nárůst daňové administrativy a povinností.

Oblastí, která se naopak v tomto roce povedla, a Daňovou třešinku tedy získala Elektronická evidence tržeb.

TOP 10 nejvstřícnějších územních pracovišť finančních úřadů (řazeno podle počtu hlasů):

- Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích
- Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Hořicích
- Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Rumburku
- Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5
- Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště ve Žďáru nad Sázavou
- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště v Mikulově
- Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Jihlavě
- Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1
- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I
- Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Ostrava II

Kompletní výsledková listina včetně fotografií ze slavnostního večera je uveřejněna na stránkách soutěže www.danarroku.cz a současně vybraná část výsledku je připojena k tomuto příspěvku.

Soutěž Daňář & daňová firma roku již druhým rokem pořádá nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s.



Generálním partnerem je Československá obchodní banka, a. s. „*Jsme moc rádi, že jsme od roku 2010 partnerem soutěže, která se stala pojmem ve světě daňových odborníků, a chtěli bychom moc pogratulovat všem oceněným. Je nám*

jasné, že jejich práce není jednoduchá. Daňoví poradci musí udržovat svou kvalifikaci a orientaci v neustále se měnící legislativě a v nových podmínkách,“ říká ředitel Firemního bankovníctví ČSOB Petr Manda.

„*My se snažíme daňové experty podporovat nejen touto soutěží, ale i rozvojem služeb, které by jim měly práci s firemním účetnictvím usnadnit. Dále chystáme různé technologické novinky, které mají komunikaci s bankou klientům v segmentu firemního bankovníctví ještě více urychlit a zjednodušit,*“ dodává Petr Manda. Jedná se o novou službu ČSOB CEB – zabezpečená elektronická komunikace s bankou, prostřednictvím které mohou podnikatelé jednoduše posílat a podepisovat potřebné smlouvy či jejich aktualizace. Hlavní výhodou je právě dostupnost. Banka pak veškerou dokumentaci pro klienta archivuje a ten se nemusí o nic starat. Vyřízení požadavků je rychlé a bezpečné stejně jako internetové bankovníctví.

Výsledková listina 7. ročníku soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku 2016

Pozn.: % hlasů (bodů) = procentuální podíl obdržovaných hlasů (bodů) na celkovém počtu zaslaných hlasů (bodů) v příslušné kategorii.

Nejžádanější zaměstnavatel v daních

| Poř. | Společnost | % hlasů |
|------|-------------------|---------|
| 1 | Mazars | 20,2 |
| 2 | TPA Group | 16,8 |
| 3 | Deloitte Advisory | 15,4 |
| 4 | Moore Stephens | 5,8 |
| 5 | PwC | 5,3 |
| 5 | KPMG | 5,3 |

Nejvstřícnější územní pracoviště finančního úřadu

| Poř. | Pracoviště | % bodů |
|------|--|--------|
| 1 | Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích | 12,8 |
| 2 | Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Hořicích | 11,8 |
| 3 | Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Rumburku | 8,2 |
| 4 | Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 | 6,3 |
| 5 | Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště ve Žďáru nad Sázavou | 4,1 |

| Poř. | Pracoviště | % bodů |
|------|--|--------|
| 6 | Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště v Mikulově | 3,2 |
| 7 | Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Jihlavě | 3,1 |
| 8 | Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1 | 2,9 |
| 9 | Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I | 2,5 |
| 10 | Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Ostrava II | 2,3 |
| 11 | Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Rychnově nad Kněžnou | 2,2 |
| 12 | Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště ve Znojmě | 2,1 |
| 13 | Finanční úřad pro Plzeňský kraj, územní pracoviště v Plzni | 1,8 |

Daňový citron

| Poř. | Nominace | % hlasů |
|------|--|---------|
| 1 | Pokuty za dodržování termínů u kontrolního hlášení | 55,9 |
| 2 | Kontrolní hlášení k DPH | 33,5 |
| 3 | Zdanění svěřenských fondů | 10,6 |

Daňová třešnička

| Poř. | Nominace | % hlasů |
|------|--|---------|
| 1 | Elektronická evidence tržeb | 39,1 |
| 2 | Kontrolní hlášení k DPH | 30,7 |
| 3 | Nové daňové přiznání k dani z příjmů pro fyzické osoby – zaměstnance | 30,2 |

Nejlepší lektor/lektorka v daních

| Poř. | Jméno | Působíště / pozice | % hlasů |
|------------------------------|-------------------------------------|--|---------|
| Komerční daňová sféra | | | |
| 1 | Ing. Ivana Pilařová | O. & K. Audit Pilařová, s.r.o. | 18,9 |
| 2 | Bc. Marta Šťastná | daňová poradkyně | 18,8 |
| 3 | JUDr. Ing. Hana Skalická, Ph.D., BA | ŠKODA AUTO Vysoká škola | 17,6 |
| 4 | Ing. Jana Skálová, Ph.D. | TPA Group | 12,8 |
| 5 | Olga Holubová | daňová poradkyně | 9,1 |
| Státní daňová sféra | | | |
| 1 | Bc. Hana Jedlanová | Finanční úřad pro Středočeský kraj | 31,3 |
| 2 | JUDr. Marie Baráková | Finanční úřad pro Kraj Vysočina | 14,4 |
| 3 | Ing. Tomáš Jaroš, Ph.D. | Odvolací finanční ředitelství | 13,9 |
| 4 | Ing. Hanuš Kytler | Finanční úřad pro Jihomoravský kraj | 10,2 |
| 5 | Ing. Dana Langerová | Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj | 7,9 |

Největší daňové naděje

| Poř. | Jméno | Působíště / pozice | % hlasů |
|------|---------------------------|--|---------|
| 1 | JUDr. Daniel Hušek | Finanční úřad pro Středočeský kraj | 12,0 |
| 2 | Ing. Julie Prokopová | Rödl & Partner | 9,4 |
| 3 | Mgr. Ing. Alena Dugová | Deloitte Advisory s.r.o. | 8,1 |
| 4 | Ing. Zuzana Binarová | Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj | 7,7 |
| 5 | Ing. Matěj Nešleha | Kodap Jihlava | 6,8 |
| 6 | Mgr. Tereza Sládková | Specializovaný finanční úřad | 6,7 |
| 7 | Ing. Šárka Plevová-Haková | KPMG (do 31. 12. 2016), Atlas Copco s.r.o. | 6,5 |
| 8 | Ing. Pavla Hadrabová | Mazars, s. r. o. | 6,0 |
| 9 | Ing. Ondřej Sůva | Finanční úřad pro hlavní město Prahu | 5,6 |
| 10 | Ing. Tereza Köppelová | Mazars, s. r. o. | 5,3 |

Největší daňové hvězdy

| Poř. | Jméno | Působíště / pozice | % hlasů |
|------------------------------|---------------------|------------------------------------|---------|
| Daň z přidané hodnoty | | | |
| 1 | Tomáš Krása, DiS. | Finanční úřad pro Středočeský kraj | 23,3 |
| 2 | Ing. Tomáš Brandejs | Deloitte Advisory s.r.o. | 21,2 |
| 3 | Ing. Petr Drahoš | Mazars, s. r. o. | 19,7 |

| Poř. | Jméno | Působíště / pozice | % hlasů |
|--------------------------------------|--|--|-------------|
| 4 | Ing. Hana Procházková | Rödl & Partner | 12,2 |
| 5 | Ing. Tomáš Havel | KPMG | 9,1 |
| Daň z příjmů fyzických osob | | | |
| 1 | Ing. Lucie Rytířová, LL.M. | Deloitte Advisory s.r.o. | 24,5 |
| 2 | Ing. Ditta Hlaváčková | HLB Proxy | 23,5 |
| 3 | Mgr. et Ing. Petr Frisch | Pro Factum Consulting s.r.o. | 20,9 |
| 4 | prof. Ing. Alena Vančurová Ph.D. | VŠE v Praze, Fakulta financí a účetnictví | 19,3 |
| 5 | Ing. Daniela Králová | PwC | 5,9 |
| 5 | Ing. Tomáš Hunal | PwC | 5,9 |
| Daň z příjmů právnických osob | | | |
| 1 | Ing. Bc. Jiří Nesrovnal | N-Consult | 17,0 |
| 2 | Ing. Tomáš Jaroš, Ph.D. | Odvolací finanční ředitelství | 16,8 |
| 3 | Ing. Ivana Pilařová | O. & K. Audit Pilařová, s.r.o. | 15,5 |
| 4 | Ing. Kateřina Váňová | Finanční úřad pro Kraj Vysočina | 15,1 |
| 4 | Ing. Tomáš Urbášek | PwC | 15,1 |
| 5 | Ing. Jan Holeček | Rödl & Partner | 8,6 |
| Fúze a akvizice | | | |
| 1 | Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D. | TPA Group | 28,0 |
| 2 | Ing. Jana Skálová, Ph.D. | TPA Group | 26,2 |
| 3 | Ing. Bc. Jiří Nesrovnal | N-Consult | 21,1 |
| 4 | Ing. Roman Ženatý | Deloitte Advisory s.r.o. | 20,4 |
| 5 | Ing. Jan Petráš | Tesco | 4,3 |
| Mezinárodní daně | | | |
| 1 | JUDr. Ing. Hana Skalická, Ph.D., BA | Advokátní kancelář Skalická | 30,4 |
| 2 | Ing. Václav Zíka | MF ČR | 26,3 |
| 3 | Mgr. Magdaléna Vyškovská | daňová poradkyně | 12,0 |
| 4 | doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D. | Mendelova univerzita v Brně | 9,6 |
| 5 | Ing. Vlastimil Sojka | KODAP, s. r. o. | 9,3 |
| Správa daní | | | |
| 1 | JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D. | Nováková + Partners, advokátní kancelář | 14,1 |
| 2 | JUDr. Barbara Pořízková | NSS ČR | 13,4 |
| 3 | Ing. Miloslav Kopřiva | Finanční úřad pro Pardubický kraj | 13,0 |
| 4 | Ing. Tomáš Hajdušek | daňový poradce, Censitio s.r.o. | 11,6 |
| 5 | Ing. Ilona Macháčková, Ph.D. | Finanční úřad pro Karlovarský kraj | 10,9 |
| Transfer pricing | | | |
| 1 | Mgr. Jiří Teichmann | Deloitte Advisory s.r.o. | 21,7 |
| 2 | Ing. Andrea Pietrová | Finanční úřad pro Jihomoravský kraj | 19,5 |
| 3 | Ing. Michal Jelínek, Ph.D. | AUDIT PROFESIONAL | 14,5 |
| 4 | Ing. Petr Tomeš | Rödl & Partner | 13,6 |
| 5 | Ing. Lenka Lopatová | Moore Stephens s.r.o. | 10,0 |

Daňová osobnost roku 2016

| Poř. | Jméno | Působíště / pozice | % hlasů |
|------------------------------|----------------------------|-------------------------------|---------|
| Komerční daňová sféra | | | |
| 1 | Olga Holubová | daňová poradkyně | 35,8 |
| 2 | Ing. Bc. Jiří Nesrovnal | N-Consult | 32,3 |
| Státní daňová sféra | | | |
| 1 | Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D. | Odvolací finanční ředitelství | 53,8 |
| 2 | Ing. Tomáš Jaroš, Ph.D. | Odvolací finanční ředitelství | 33,1 |

Zbývající část výsledkové listiny 7. ročníku soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku naleznete na www.danarroku.cz.

Investice v jiné zemi? Potřebujete personální i finanční kapacitu, naplánujte si více času i peněz, než jste původně mysleli

Rozhovor s Mag. Georgem Stögerem

Mag. Georg Stöger, rakouský honorární konzul v Brně, je registrovaným daňovým poradcem v Rakousku, specializuje se na řešení mezinárodních daňových případů. Pan Mag. Stöger je zakladatelem daňové společnosti AUDITOR v České republice a na Slovensku a daňové společnosti Stöger & Partner v Rakousku, jejichž jednatelem je již 25 let. Mluví německy a anglicky. Pan Mag. Stöger byl roce 2014 jmenovaný honorárním konzulem Rakouské republiky v Brně.

Ve dnech 20.–21. 4. 2017 pořádá Komora specializovaný Česko-rakouský daňový seminář zaměřený na praktické otázky daňového poradenství a podnikání v České republice a Rakousku. Záštitu nad tímto seminářem převzal rakouský honorární konzul v Brně a rakouský daňový poradce Mag. Georg Stöger, který je zároveň jedním z přednášejících. U této příležitosti jsme pana honorárního konzula požádali o rozhovor, který s ním vedla moderátorka semináře paní Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M.

■ **Země Čech, Moravy a Slezska byly součástí Habsburské a následně Rakousko-Uherské Monarchie. Po druhé světové válce jsme i přes blízkost hranic, měli po 40 let k sobě daleko. Co nás Čechy a Rakušany spojuje, co máme společné?**

Především máme společné dějiny. To dnes vidíme na mnoha osobních i příbuzenských vztazích. Např. já sám mám za ženu rodilou Češku. Díky těmto společným dějinám a osobním propojením samozřejmě vzniká velmi podobný osobnostní profil. Já sám vedu daňovou kancelář v Rakousku a v České republice a naši zaměstnanci, zvláště pak ti mladší, si jsou velmi podobní z pohledu způsobu práce, názorů a všeobecně svojí osobností.

■ **V Česku podnikáte od roku 1991. Komora daňových poradců ČR byla zřízena k 1. 12. 1992. Jak se**



za dobu 25 let změnila profese daňového poradce v České republice a jak v Rakousku?

Všeobecně mohu říci, že požadavky na naše povolání jsou teď náročnější. Naše činnost se stala více mezinárodní, což je dané zejména jednotným trhem v rámci EU. Jazykové znalosti jsou nepostradatelné a také je nutná základní znalost mezinárodního daňového práva. Firmy vysílají zaměstnance do jiných zemí, zakládají provozovny nebo dceřiné společnosti v jiných zemích, a to vede ke zvýšené potřebě poradenství. Zároveň si některé státy myslí, že se musí chránit zaváděním složitých předpisů. Napadá mě třeba rakouský zákon o mzdovém a sociálním dumpingu nebo požadavky týkající se minimální mzdy např. pro řidiče nákladních automobilů. Naším klientům a potažmo nám, jako daňovým poradcům, to pak v důsledku často velmi znesnadňuje hledání vhodných řešení.

■ **Jak náročná je zkouška daňového poradce v Rakousku? A co vše musí uchazeč absolvovat?**

Svoje vlastní daňové zkoušky jsem absolvoval již velmi dávno. Pokud vím, u daňových zkoušek je vysoké procento neúspěšnosti a ke zdárnému absolvování zkoušky, která se skládá ze tří částí, je často nezbytná několikaletá příprava, což by se nemělo změnit.

■ **Dokážete si představit, jak bude vypadat profese daňového poradce za dalších 25 let?**

Myslím, že nikdo nemůže předvídat, jak bude vypadat svět za 25 let. Existují názory, že za 10 let už nebudeme smět jezdit autem, protože člověk je jediným rizikovým faktorem. V důsledku automatizace pochybují také o tom, zda ještě bude za 25 let existovat klasické povolání účetního. Zároveň vidím, že na národní úrovni vzniká v současné době čím dál více předpisů a že máme ještě od harmonizace daňového práva v rámci EU velmi daleko.

Z tohoto pohledu si myslím, že i za 25 let bude po službách naší profese vysoká poptávka.

- **V Rakousku máte společnou „Kammer der Wirtschaftstreuhänder“ jak pro daňové poradce, tak pro auditory. V České republice máme tyto komory odděleně. Kde vidíte výhody a kde případné nevýhody v porovnání se strukturou v České republice?**

Daňové poradce a auditory vnímám jako dvě různá povolání. Předmět zájmu je v mnoha oblastech odlišný. Auditóři jsou vystaveni vysokému riziku, a proto často tvoří velké kanceláře. Z toho může například vzniknout problém pro daňové poradce, že musí platit vysoké částky pojistného, ačkoli u malých kanceláří často není riziko tak vysoké. Proto si myslím, že české řešení formou dvou komor může mít skutečně své výhody.

- **V České republice je standardní, že se daňové zákony mění, a to mnohdy i několikrát za rok. Mohl byste, prosím, uvést, jak často se mění daňové zákony v Rakousku a zda i Vaše profesní komora se účastní připomínkových řízení např. k novelám těchto zákonů?**

I v Rakousku jsou samozřejmě neustálé změny daňových zákonů. V tom nevidím velký rozdíl oproti České republice. Do procesu vzniku zákona je zapojena rakouská Kammer der Wirtschaftstreuhänder a myslím, že spolupráce mezi zákonodárcem a komorou funguje v Rakousku celkem dobře.

- **Jak vnímají Vaši zahraniční klienti časté změny daňových zákonů v České republice?**

Pro podnikatele jsou časté změny daňových zákonů samozřejmě problematické. Často vidíme, že rakouské firmy se při výběru sídla svých zahraničních dcer dívají také na daňové zatížení v této zemi. Vzpomínám si ještě na 34% daň v České republice, v současné době činí daň 19%, ale už se opět mluví o jejím zvýšení v souvislosti s nadcházejícími volbami. Jsem pevně přesvědčený o tom, že kontinuita daňové legislativy je prospěšná pro každou podnikatelskou lokalitu. Nakonec musím samozřejmě říci, že časté změny daňových zákonů kladou na nás poradce vysoké nároky, protože tyto změny musíme neustále zprostředkovávat našim klientům.

- **Od 1. 12. 2016 byla v České republice zavedena elektronická evidence tržeb. Jak je to se zavedením elektronické evidence tržeb v Rakousku? Budeme muset jako zákazníci žádat o účtenku?**

V Rakousku byla elektronická evidence tržeb zavedena již v roce 2016. Od začátku platí pro všechny podnikatele, kteří mají tržby v hotovosti, tedy je přísnější než v České

republice. Podnikatel je povinen vystavit účtenku, zákazník je povinen si ji vzít a odnést si ji až před obchod.

- **Co si myslíte o účtenkové loterii, která bude doprovázena elektronickou evidencí tržeb v České republice? Plánuje Rakousko její zavedení?**

Nic podobného se v Rakousku, pokud vím, neplánuje. Osobně mi to připadá problematické. Na jedné straně proti hazardním hrám bojujeme, a na straně druhé motivujeme lidi k větší daňové poctivosti metodou, která je hazardu podobná.

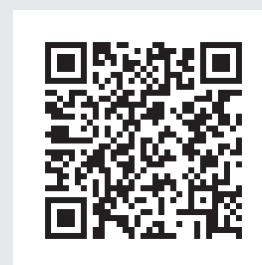
- **Seminářem v Mikulově, nad kterým jste převzal záštitu, chceme upozornit na praktických příkladech nejen daňové poradce, ale i firmy podnikající v těchto státech na daňová úskalí, která mohou nastat v každodenní praxi. Máte, prosím, pane konzule, nejen pro účastníky této akce nějaké poselství?**

Moje poselství týkající se investic v jiné zemi: potřebujete personální a finanční kapacitu, naplánujte si více času i peněz, než jste si zpočátku mysleli a nenechte se oklamat blízkostí: i když zem, kterou jste si vybrali, leží velmi blízko, můžete se tam domluvit Vaším rodným jazykem a právní systém je podobný, přesto je to jiná země s vlastními zákony, které musíte znát. Podobný totiž neznamená stejný. Informujte se proto dostatečně s předstihem a nechte si dobře poradit, tím uděláte první kroky k Vašemu úspěchu.

- **Děkuji Vám pěkně za rozhovor.**



<https://www.kdpcr.cz/csat-seminar2017>



Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY
Kozí 4, 602 00 Brno
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306
e-mail: kdp@kdpcr.cz, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz
IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D.,
Ing. Lucie Rytířová, LL.M., Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.
Datum předání do tisku: 8. března 2017
ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U Nákladového nádraží 6
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová