



# bulletin

4 / 2017



## **předmluva**

Simona Hornochová ..... 2

**Rozhovor s Vladimírem Dlouhým** ..... 3

## **vybrané problémy DPFO**

### **Generální klausule (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů)**

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. .... 10

### **Odpovědnost plátce daně**

Ing. Michaela Felcmanová ..... 13

### **Držba versus prodej směnky aneb Polemika nad stanoviskem Generálního finančního ředitelství v kontextu s ustanovením § 8 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů**

Ing. Zuzana Rylová ..... 18

### **Některá úskalí výkladu zákona o daních z příjmů v oblasti cenných papírů**

Simona Hornochová, Radek Novotný ..... 20

### **Výplata vlastního kapitálu**

Ing. Jana Skálová, Ph.D. .... 27

## **ostatní**

### **Reforma DPH v Evropské unii**

Ing. Hana Zídková, Ph.D. .... 35

**Tematický obsah Bulletinu KDP ČR – ročník 2017** ..... 38

# Předmluva



Vážení čtenáři,

po čase mi opět připadla čest napsat úvodník našeho Bulletinu. Tentokrát jsme jako ústřední téma zvolili problémy zákona v oblasti daní z příjmů. Možná se teď někteří z vás začnou smát, protože takové téma by vydalo nejen na několik diplomových prací, ale při troše snahy by z něj mohla vzniknout celkem obstojná knihovna. Nechtěli jsme ale v principu psát o konkrétních výkladech, nýbrž se na vybraných problémových okruzích pokusit demonstrovat zobecnitelné důvody častých výkladových potíží. Článek není co do počtu mnoho, ale věřím, že pokud je budete číst s nadhledem a vnímat obecnou, koncepční rovinu spíše než detailní technické závěry, je z nich viditelná podstata problému. Respektive podstaty, důvod nakonec není jen jeden.

Na rozehrání jsme po tradičním rozhovoru zařadili článek Karla Šimky na téma generální klausule, tedy obecného testu daňové uznatelnosti výdajů (nákladů). Téma tisíckrát diskutované a opřené o v principu konstantní judikaturu, u kterého přesto v praxi nejednou vyslovujeme závěry s určitým zachvěním v hlase. I já jsem se uvolila napsat jeden z článků a bez většího přemýšlení jsem vybrala oblast, o které ze zkušenosti vím, že v tomto ohledu nemůže zklamat, tedy cenné papíry. Upřímně přiznávám, byla jsem odvážná. Zákon je v tomto ohledu napsaný tak problematicky, že jsem nakonec přizvala spoluautora, abychom článek vůbec dali dohromady a zamýšlený záměr realizovali. Tedy doufám, že se nám to v rozumné míře podařilo. Osobně jsem si díky tomu potvrdila své přesvědčení, že nejzásadnější problém spočívá v absenci jakékoliv podkladové logiky. Chápu, že daně jsou jedno z nejvíce politických a často i politizovaných témat, ale i tak věřím, že jim nějakou logiku a směr dát lze. V tomto ohledu jsem vždycky záviděla kolegům z DPH, protože ti ji mají (i když se někdy porušuje). Problém daní z příjmů je, že za jednotlivými úpravami sice většinou nějaká logika je, ale často velmi zkratkovitá, a hlavně chybí nadřazená, vyšší myšlenka, kterou by následovala. Díky tomu je nezřídka logika jednotlivých úprav nekonzistentní a do důsledku nepromyšlená.

Také důvodové zprávy se nejmenují „důvodové“ bezdůvodně. Uživatel zákona by se z nich měl dozvědět, proč dochází ke změně, co nová úprava sleduje a z jakého důvodu bude lepší než ta předchozí. Až na světlé výjimky náš daňový zákonodárce takto k důvodovým zprávám moc často nepřistupuje. Píše v nich, co se mění, někdy i proč, ale už nepíše, proč zrovna takto. Úplně typickými případy jsou pak stanoviska Finanční správy. Sice je třeba ocenit, že jsou vůbec vydávána, ale nepamatuji se, kdy jsme se z nich naposledy dozvěděli propracovaný zobecnitelný důvod zaujatého interpretačního směru. Přitom by taková forma zdůvodnění nejen výrazně přispěla k právní jistotě, ale hlavně by při dalších úpravách zákona přirozeně korigovala tvorbu zákonodárce i vykladače zákona vykonávajícího správu daní tím, že by připomínala směr, kterým se vydal. Zároveň by ho nutila buď tento směr následovat, nebo odklon či výjimku jasně pojmenovat a zdůvodnit.

Vedle článku o výkladových úskalích zdanění příjmů z dluhopisů najdete v Bulletinu úvahu Zuzany Rylové z podobné oblasti, která ukazuje, že když se podaří nalézt rozumný výkladový směr v zákoně, problém může udělat pokyn. Michaela Felcmanová v článku o povinnostech plátce demonstruje, že by stálo za to v nové úpravě příjmových daní zrevidovat, zda plátcí za stát nesplňují více úkolů, než objektivně mohou zvládnout, a systém nefunguje jen proto, že to od něj všichni očekávají a moc nad ním raději nepřemýšlejí. Jana Skálová ve svém článku shrnuje daňové zacházení s vlastním kapitálem, které stále vyvolává otázky. No a na závěr nám článek Hanky Zídkové z oblasti DPH připomene, že někdy ani jednotná logika nepomůže a může nastat společenská potřeba ji přehodnotit, protože aplikovaná v praxi nemusí vést k žádoucímu výsledku.

Přeji vám zajímavé čtení  
Simona Hornochová

# Rozhovor s Vladimírem Dlouhým

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



Doc. Ing. Vladimír Dlouhý, CSc., MBA (\*1953), vystudoval v roce 1977 pražskou Vysokou školu ekonomickou (VŠE), konkrétně obor ekonomicko-matematické výpočty. V letech 1977–78 studoval na Katolické univerzitě v belgické Lovani a v letech 1980–82 absolvoval postgraduální studium matematické statistiky a pravděpodobnosti na Karlově univerzitě. Po ukončení studií vyučoval na VŠE na katedře ekonometrie, kde v roce 1983 obhájil kandidátskou disertační práci na téma „Nerovnovážné modely socialistické ekonomiky“. O rok později vyšla tato práce knižně za spoluautorství Karla Dyby. V roce 1984 byl zakládajícím členem Kabinetu prognóz ČSAV, který se později přeměnil na Prognostický ústav. V něm působil nejprve jako výzkumný pracovník, později jako vedoucí odboru, a nakonec jako náměstek ředitele.

V době sametové revoluce patřil ke skupině reformních ekonomů, kteří se od začátku prosince 1989 stali členy nové federální vlády národního porozumění. Byl jmenován jejím místopředsedou a též předsedou Státní plánovací komise. Hned po listopadu 1989 vystoupil z KSČ a v prvním desetiletí demokratického režimu byl jedním z čelných představitelů nejprve Občanského fóra (OF) a poté Občanské demokratické aliance (ODA), která se podílela na federálních i českých vládách až do roku 1997. V létě 1990 byl zvolen poslancem Sněmovny lidu Federálního shromáždění (vedl kandidátku Občanského fóra v jižních Čechách) a byl jmenován federálním ministrem hospodářství. Po rozpadu OF působil v ODA (byl jejím místopředsedou) a v roce 1992 vedl její kandidátku na jižní Moravě. Po volbách v létě 1992 a rozpadu ČSFR se stal ministrem průmyslu a obchodu české vlády vedené Václavem Klausem, kterou sestavili ODS, lidovci a ODA. Členem této vlády zůstal i po volbách 1996, které z ní učinily vládu menšinou. V těchto volbách se stal poslancem Parlamentu ČR. V červnu roku 1997 odešel ze všech vládních i politických funkcí.

V červnu 2012 oznámil kandidaturu na prezidenta republiky v první přímé volbě. Sesbíral potřebný počet podpisů podporujících kandidaturu, avšak nakonec byl z volby administrativně vyřazen kvůli příliš vysokému počtu chybných podpisů na petičních arších.

Od odchodu z politiky se úspěšně pohybuje v komerční sféře, zejména v mezinárodním bankovníctví a investicích, a současně působí i jako akademik a poradce vládních ekonomických orgánů.

Od září 1997 pracuje jako mezinárodní poradce investiční banky Goldman Sachs, s krátkou přestávkou v roce 2012, kdy kandidoval na prezidenta republiky. V letech 1997–2010 pracoval pro společnost ABB, v současnosti je rovněž členem rady ředitelů KSK Power Venture v Hyderabadu (Indie), skupiny mezinárodních poradců Rolls-Royce (Velká Británie) a poradcem francouzské investiční skupiny Meridiam. Je členem několika mezinárodních think-tanků, především Trilaterální komise.

Od roku 2000 externě vyučuje na Fakultě sociálních věd Univerzity Karlovy. V letech 2006–2008 působil v nezávislé odborné komisi pro posouzení energetických potřeb ČR (Pačesova komise). V letech 2009–2013 byl v Národní ekonomické radě vlády (NERV). V letech 2000–2012 byl členem Mezinárodní dozorčí rady Illinois Institute of Technology v Chicagu a v letech 2010–2012 členem Evropské poradenské skupiny výkonného ředitele Mezinárodního měnového fondu.

V květnu 2014 byl zvolen prezidentem Hospodářské komory ČR. V květnu 2017 byl zvolen opětovně, na další tříleté funkční období.

Mezi jeho zájmy patří hudba, historie a sport, především lyžování, golf, cyklistika a běhání.

■ **Pro nás, kterým bylo v první polovině 90. let kolem dvaceti, jste byl po Václavu Klausovi a možná spolu s Tomášem Ježkem asi nejvýraznější postavou ekonomické transformace od centrálně plánované státní ekonomiky k ekonomice tržní, s převahou soukromých vlastníků. Jak ji po letech hodnotíte? Co byste, kdybyste věděl, jak vše dopadne, tehdy dělal jinak? A šlo by vůbec něco dělat podstatně jinak?**

Tato otázka je strašně, strašně těžká. Historik by vám možná – a bez nadsázky – řekl, že si máte počkat dalších sto dvě stě let, než na ni budete moci opravdu kvalifikovaně odpovědět. Před třemi lety, kdy jsme se v Hospodářské komoře rozhodli uspořádat k pětadvacetiletému výročí 17. listopadu 1989 velkou odbornou konferenci s příznačným názvem 25 let svobodného podnikání, jsem se domníval, že čtvrtstoletí je už dostatečně dlouhá doba na hodnocení, na pohled do zpětného zrcátka, že je to

na jednoznačný zápis do historické publikace. Ovšem už samotná konference, na které jsme dali dohromady velkou část tehdejších hlavních hybatelů politické a ekonomické reformy – přišli premiéři a ministři polistopadových vlád, předsedové parlamentních výborů i politických stran a také bývalí premiéři, prezidenti a předsedové parlamentu v jedné osobě, totiž Václav Klaus a Miloš Zeman – ukázala, že hodnocení opravdu není jednoduché, natož pak jednoznačné.

A postupem času, zejména po letošních parlamentních volbách, tento můj pocit ještě zesílil. Zdá se mi, že poslední měsíce přinesly spolu s nástupem či spíše ovládnutím politického prostoru novými stranami, které jsou obecně označovány jako strany protestní, revizi kde čeho; významnou roli v tom ovšem hraje i současný robustní hospodářský růst a rostoucí materiální blahobyt českých občanů. Česká republika přitom není v tomto přepisování dosavadního pouhým ostrovem, nýbrž jde o přinejmenším celoevropskou tendenci. V každém ohledu je patrné, že se evropská společnost, její hodnoty, materiální základ a obecné standardy velice rychle mění a spolu s tím i názory a obecné konsensy v hospodářské politice.

Tolik tedy na úvod trochu širší kontext. A nyní se to pokusím co nejvíce zúžit.

Rozhovor děláme ve chvíli, kdy reformní komunitu politiků a ekonomů z počátku 90. let minulého století zasáhla zpráva o úmrtí Tomáše Ježka, jedné z nejsilnějších osobností tehdejší doby. Odchod tohoto skvělého přítele, ekonomického liberála, hlasatele svobodného trhu a soukromého vlastnictví mi připomněl, že jsme všichni, kteří jsme byli součástí tehdejšího reformního týmu, věděli, že politickou objednávkou je rychlá masivní privatizace, a chtěli jsme ji uskutečnit v kontextu celé ekonomické reformy, protože samozřejmě ta reforma neobnášela jen a pouze privatizaci. Sváděli jsme například ideový zápas s těmi, kdo se domnívali, že bylo výhodnější třeba nechat řadu podniků delší dobu ve státním vlastnictví; a dlužno říci, že tuto kritiku, respektive názor, že jsme měli privatizovat do českých rukou, slyšíme doposud. Obzvláště v poslední době, kdy je veřejnost masírována kritikou toho, jak zahraniční investoři odvádějí dividendy do zahraničí a jak o tyto peníze okrádají tuzemskou ekonomiku. Jen na okraj k dividendám – dividenda je odměna za investici, za odloženou či nerealizovanou spotřebu, dále za práci a také za riziko. Proč jinak by k nám zahraniční podniky vkládaly peníze, když by z toho nic neměly?

Tady se vrátím zpátky o těch zhruba 28 let a připomenu, že v době před listopadem, v době centrálně plánovaného hospodářství a – s výjimkou zelinářů, řezníků, osobností z oblasti show byznysu a veksláků – nikdo žádné peníze na rozvoj podnikání neměl. A podniky je neměly také – včetně toho, že veškeré své zisky odváděly státu a že byly

závislé na přidělovaných úvěrech. Tady připomenu třeba úvěry na tzv. trvale se obracející zásoby. A dále připomenu, že neexistoval bankovní sektor – v tehdejší Československu působilo jen pět bank, jejichž transakce byly centrálně státem řízené.

České podniky navíc byly nejen zoufale podinvestované, ale také jim naprosto chyběly technologie a know-how. Zastaralá byla jejich výrobní základna a technologie, neuměly nakupovat a prodávat, tedy pracovat s trhem ani na straně nabídky, ani poptávky, chyběla jim znalost managementu. Opravdu si někdo myslí, že bylo možné prodat podniky třeba jejich tehdejšímu vedení? Dnes se o těchto věcech hovoří velmi intenzivně, a to bez uvědomění si zmíněných aspektů a také bez obecnější reflexe tehdejších poměrů. Prostě v duchu hesla „po bitvě každý generál“.

Bývá nám vyčítáno, že praktická ekonomická transformace probíhala bez přiměřeného regulatorního rámce, že „ekonomové utekli právníkům“. S touto tezí bych si dovolil i dnes, po letech, polemizovat. Ano, s ohledem na potřebnou efektivitu a rychlost opuštění direktivně řízené ekonomiky byl cíleně zakládán právě jen minimalistický zákonný rámec takového komplexního přechodu. Jiná věc je, že hypoteticky by samozřejmě bylo lepší ve větším předstihu detailněji a možná i po právní stránce trochu jinak ošetřit některé aspekty transformace. Ale otálení by mohlo výrazně zvýšit náklady transformace a ochotu společnosti podstoupit leckdy nejednoduché změny, čehož projevy jsme ostatně viděli v některých zemích bývalého sovětského bloku. Jsem skálopevně přesvědčen, že ve srovnání s transformací jiných centrálně plánovaných ekonomik patří naše cesta k těm nejúspěšnějším.

■ **Tehdejší řekneme liberální konsensus lze heslovitě pojmenovat: Deregulace, privatizace, restriktivní rozpočtová politika. A reformy uskutečnit co možná nejrychleji, žádný gradualismus. Ukázalo se v průběhu let, že něco z tohoto konsensu neplatí? Anebo že v něm ještě něco chybělo?**

Je třeba připomenout, že na začátku 90. let jsme byli v situaci, kdy bylo nutné změnit prostě úplně všechno, a od základu. Někteří lidé dnes říkají, že za socialismu měli všichni bydlení, práci i jídlo a věci, které k životu potřebovali. Ale skutečnost byla taková, že česká ekonomika byla zcela izolovaná. Nejen od světové ekonomiky, ale i od reality. Vše se počítalo, plánovalo a přikazovalo od stolů šéfů vládnoucí komunistické strany. Podniky byly finančně, materiálně i technicky zcela vyčerpány. Vyráběly s ekonomicky neoprávněnými náklady věci, které byly víceméně přidělovány spotřebitelům, nedostatek určitých druhů zboží vedl ke vzniku černého trhu a podobně. K tomu stát měl devizový monopol a koruna byla ke světovým měnám udržována ve zcela uměle stanoveném kurzu. Tohle všechno se muselo prakticky ze dne na den změnit.

Zpátky k vaší otázce. Pro shrnutí – jak jsem řekl, v obecné rovině si za provedenou transformaci stojím. Jistě, leccos by šlo z dnešního pohledu dělat i lépe, ale takovou retrospektivou jsme tehdy nedisponovali.

■ **V první polovině 90. let se nastavily také základní parametry daní a veřejnoprávních pojistných. A od té doby se změnilo jen málo: Topolánek opustil progresi a zavedl rovnou daň z příjmů; Nečas se pár let poté opět v určité míře k progresi vrátil. Na pokyn Ústavního soudu prošla korekcí pravidla určování výše důchodů v poměru k předchozím výdělkům. Měnily se i stropy veřejnoprávních pojistných. A samozřejmě sazby DPH. Ale to základní, zejména role zaměstnavatelů při placení a výběru daní a pojistných týkajících se zaměstnanců, zůstalo. Osvědčil se ten systém?**

Pokud je mi známo, řada vysokých zahraničních úředníků a expertů doporučovala převzít z předchozího systému ty prvky správy daní, resp. pojistného, které ukládaly řadu administrativních povinností plátcům, zejména zaměstnavatelům, namísto přenesení břemena na bedra individuálních poplatníků (zaměstnanců). Důvodem byly obavy z možného fiskálního chaosu. Navíc musím přisvědčit, že daně, přestože jsou poměrně konzervativním oborem, nemusí dramatické revoluční změny v hospodářské a sociální oblasti ustát. Takovou zásadní změnou byl zejména přechod od daně z obrátu k DPH. A tato revoluce v nepřímých daních se podařila bez mimořádných fiskálních komplikací. Dnes s odstupem času se zdá, že i DPH má své limity, a sdílím pozici některých kolegů, že DPH je daní zkonstruovanou pro džentlmeny, kterými dnes po hříchu řada „podnikatelů“ není. Ale to je na jinou diskuzi. Vrátil-li se k přímým daním a pojistnému, musím říci, že se neztožňuji s návrhy posílit progresivitu, zároveň si však uvědomuji rezervy v konkurenceschopnosti českých firem, vyvolané vysokými vedlejšími náklady práce v podobě vysokých pojistných odvodů zaměstnavatelů.

■ **Pojďme od minulosti k současnosti. Kde vidíte slabiny a kde naopak silné stránky české ekonomiky? A jsme na dobré cestě? Doženeme někdy ono příslovce Německo, jak jsme o tom po sametové revoluci začali nesměle přemýšlet? Anebo, jak ukazují dlouhodobé trendy, jsme historicky „odsouzeni“ být periferií německé ekonomiky s životní úrovní kolem 70 % tamního průměru?**

Česká republika je úspěšnou evropskou ekonomikou, která se za posledních 25 let přiblížila průměru ekonomické úrovně EU28. Naše země se těší z makroekonomické stability, přičemž výhledy udržitelnosti českého fiskálního systému jsou hodnocené jako málo nebo středně rizikové. V evropském měřítku máme relativně nízký veřejný dluh. Mezi naše silné stránky bezesporu patří nezávislá měnová politika, vyplývající z existence národní měny, a dobré

zdraví bankovního systému. Jedná se o klíčové faktory, které České republice umožnily přestát světovou hospodářskou krizi bez devastujících dopadů, a v dnešní EU zdaleka nejsou samozřejmostí – viz příklad Itálie, Řecka, Kypru nebo Portugalska. Odhlédneme-li od makroekonomických indikátorů, máme i řadu dalších, neméně významných silných stránek. Jako první mě napadá geografická poloha, která ČR předurčuje k roli dopravního, energetického i komunikačního uzlu a mostu mezi východem a západem. Poloha ve středu Evropy přináší strategické výhody, kterých by měla ČR více využívat. Máme silnou tradici průmyslových odvětví a zároveň i vysokou kvalitu a spolehlivost dodávek energie, které by nám leckterá země mohla závidět. Mezi našimi významnými komparativními výhodami (ve srovnání s většinou zemí EU), které by si ČR měla i nadále udržet, je nízká dovozní energetická závislost ČR. Nesmíme zapomenout ani na naši kvalifikovanou pracovní sílu, která je velmi vyhledávaná.

Mezi slabiny české ekonomiky jednoznačně řadím (oproti zmiňovanému Německu) nižší produktivitu práce a přidanou hodnotu ekonomických aktivit. Trochu odbočím – hlavním tématem, které v českém veřejném prostoru rezonuje v posledních, řekněme, dvou třech letech velmi intenzivně, jsou platy. Respektive srovnání českých a německých platů. Závěr, který šíří odbory, že produktivita práce v ČR je srovnatelná či dokonce stejná jako v Německu a že platy tomu mají odpovídat, není správný. Na tomto místě musím upozornit, že produktivitu práce ovlivňuje nejenom lidský faktor, tedy zaměstnanec, nýbrž i investice do fixního kapitálu, přičemž oba faktory nelze striktně oddělit. Je přitom jasné, že české podniky své zahraniční kolegy co do technicko-technologické úrovně stále ještě dohánějí.

To souvisí i s problematičností transferu znalostí z veřejného výzkumu do aplikací a stále malou spoluprací výzkumných organizací a firem. Potřebujeme více aplikovatelných výsledků výzkumu a potřebujeme tyto výsledky umět převést i do praxe. To úzce souvisí i s malým zájmem o technické obory u nově nastupující generace, a tedy s očekávaným nedostatkem technických odborníků. Nedostatek kvalifikované pracovní síly je dle našich šetření již třetí rok po sobě hodnocen podnikateli jako hlavní bariéra rozvoje jejich podnikání. Právě onen „mismatch“ problém na trhu práce, tedy fakt, že naše školství nepřipravuje pracovní sílu s takovou kvalifikací, jakou potřebuje trh práce, bude nepochybně zásadním limitujícím faktorem hospodářského růstu i v příštích letech. Potřebujeme zásadní reformu školství, jinak budeme nevyhnutelně ztrácet konkurenceschopnost.

Jsme si ovšem samozřejmě vědomi toho, že problém je i na straně generace připravující se na budoucí povolání a generace jejich rodičů. Je třeba prolomit novodobé paradigma, že technické vzdělání znamená budoucnost spojenou – když to tak řeknu – s pracovní kombinézou

a mozoly na rukou. Na tom je třeba pracovat na všech úrovních. Myslím, že Hospodářská komora ČR si v tomto ohledu může připsat řadu zásluh.

Zásadním problémem ČR je infrastruktura, konkrétně především slabé dopravní napojení na ekonomická populační dopravní centra, zejména v Německu, a nerovnoměrná kvalita dopravní infrastruktury v jednotlivých částech ČR. Na vině jsou hlavně neúměrně dlouhé povolovací procesy (především v rámci stavebního řízení), které podlamují celkovou konkurenceschopnost společnosti a jsou zásadní komparativní nevýhodou i podle mezinárodních srovnání. Účast veřejnosti na povolovacím procesu by měla mít jasně definované místo a časový rámec a v průběhu procesu by neměla být možnost znovu a znovu otevírat již uzavřené kapitoly, čímž se vytváří prostor pro šikanování investorů, obstrukce a v některých případech dokonce i pro vyložení trestnou činnost. Dnes je běžné, že projekty, které byly na místní úrovni vydiskutovány a většina skutečně dotčené veřejnosti s nimi souhlasí (například i v místním referendu), jsou obstrukční taktikou léta zdržovány organizací z druhého konce republiky, která nemá k danému území naprosto žádný konkrétní vztah. Musím bohužel konstatovat, že stavební zákon a navazující předpisy zatím nevedou k žádnému pozitivnímu posunu. Spíše naopak. Třeba jen samotný stavební zákon. V posledních pěti letech proběhlo několik novel, připravuje se nakonec zcela nový stavební zákon. Hypoteticky vzato – i kdyby se tentokrát podařilo, že tento zákon bude bez chyb, stále máme co do činění s problémem zvaným resortismus. V případě stavebního zákona a infrastrukturních akcí má tento nešvar přímo fatální význam a zrušit jej nelze nějakým předpisem. Musí se odbourat postupy směřujícími k té nejlepší praxi, a to potrvá patrně léta.

Česká republika má i řadu institucionálních slabin. Brzdou našeho rozvoje je celkově vysoká administrativní zátěž, která souvisí i s tím, že máme jedno z vůbec nejvyšších odvodových zatížení mezi zeměmi OECD. V porovnání s vyspělými zeměmi je u nás velmi málo rozvinutý e-government, stále spíše žijeme v zemi, kde vládne papír a razítko. Na výraznější pokrok, který by ulehčil v povinnostech podnikatelům, přitom čekáme již řadu let. Navíc – omlouvám se za svůj skepticismus – v tomto ohledu spíše platí, že děláme jeden krok dopředu a dva dozadu. Čili že každé deklarované administrativní ulehčení, respektive zjednodušení nějakého procesu, přináší řadu dalších, zpočátku často neviditelných komplikací, respektive nových administrativních povinností.

Členská základna Hospodářské komory ČR, která čítá na 15 tisíc firem, nejvíce trpí tím, že se neustále něco mění. Zákon, i ten nový, sotva co vstoupí v platnost, je ihned novelizován. Neustále se objevují nové a nové vyhlášky, nařízení, směrnice a podobně. Majitelé firem i managementy musejí vynakládat čím dál větší úsilí a čas,

aby se v této džungli vyznali a přizpůsobili se jí. Stále více peněz je stojí také právníci, daňoví poradci a podobně. A světlo v tunelu? Moc jej nevidíme. Pouze proklamace, které, jak víme ze zkušenosti, žádného naplnění nedocházejí. Proto jsme si nedávno řekli, že se musíme postarat sami. A připravili jsme pro podnikatele tzv. právní elektronický systém (ve zkratce PES), který by měl svým uživatelům automaticky hlídat a poté pomoci plnit různé povinnosti, které jim stát ukládá. A chránit je jako pravý hlídač pes. Kdy našeho PSA vypustíme? Nejprve nám ho musejí schválit zákonodárci. Takže musíme počkat, až začne normálně fungovat nový parlament.

Naší slabinou je i nedostatečné oddělení státní správy a samosprávy, které vytváří prostor pro netransparentní ovlivňování rozhodnutí státní správy a korupci a na druhé straně komplikuje transparentní zahrnutí veřejnosti do rozhodovacích procesů příslušejících samosprávě. Klíčovým požadavkem a cílem by proto mělo být dosažení jednoznačného oddělení státní správy a samosprávy na všech úrovních a vyjasnění jejich vzájemných vztahů. Tím by se odblokovaly povolovací procesy, zmenšil prostor pro korupci a zvýšilo i legitimní zapojení veřejnosti. Také by vzrostla odpovědnost konkrétních osob za učiněná rozhodnutí a jejich postizitelnost (ať již v trestním nebo politickém smyslu slova). To úzce souvisí i s obecně nedostatečným hodnocením efektivity vynakládání veřejných prostředků. Abychom si udrželi konkurenceschopnost, musíme intenzivně směřovat ke kompletní elektronizaci státní správy včetně např. elektronického oběhu informací a sdílení dat ve státní správě, elektronického podávání daňového přiznání, elektronického podávání žádosti o stavební povolení a řešení dalších agend. Je zjevné, že Česká republika má v této oblasti obrovský deficit, a to i ve srovnání s některými tzv. novými státy EU, který bude do budoucna podlamovat její konkurenceschopnost.

Vrátím se k onomu porovnávání s Německem. Máme tak trochu smůlu, že našimi bezprostředními sousedy, k nimž přirozeně nahlížíme spíše než ke vzdálenějším zemím, jsou Němci. Německá ekonomika je ovšem nejvýkonnější v Evropě. Obávám se, že konvergence k německým poměrům bude trvat velmi dlouho, je-li vůbec dosažitelná. Ono je vůbec přibližování středně velkých postkomunistických zemí k západoevropskému průměru spojeno s velkými obtížemi. Vezměme si např. dodnes nedotaženou reintegraci někdejšího Východního Německa. Jsem osobně přesvědčen, že „periferii“ německé ekonomiky být nemusíme. Nakonec civilizačně jsou Češi blízcí Bavorům, a právě Bavorsko je nejvýkonnější spolkovou zemí.

■ **Jak je to se vztahem ekonomiky a politiky? Marxisté a možná řada liberálů by řekla, že politika je derivát ekonomických vztahů; jen by se neshodli na roli trhu – ale za svého druhu přírodní zákon by jej považovaly obě školy. Institucionalisté mezi**

**ekonomy by možná kontrovali, že trh žádný přírodní zákon není a je stejnou sociální institucí jako právo, morálka, víra, autorita vládců, národní cítění aj. Jaký význam přikládáte institucím, a mezi nimi zvláště politice, právu a správě, při vytváření společenského bohatství?**

Nepatřím k těm, kteří by veškerou politiku degradovali do podoby derivátu ekonomických vztahů. Řada sektorových politik musí brát ohledy i na jiné než ryze ekonomické aspekty. Sami politici se navzájem liší podle toho, jak se vymezují vůči základním lidským právům a svobodám, a ty se nevyčerpávají právem na majetek, které vnímám jako jediné původní ekonomické právo. Role institucí je v životě každého člověka – nejenom podnikatele – nezastupitelná. Instituce však musí podle mého názoru sloužit člověku, nikoliv naopak. Všechno je třeba měřit člověkem, viděno ekonomickyma očima člověkem jako tvůrcem, distributorem nebo konzumentem statků, obecně chovám nedůvěru ke konceptům operujícím s kolektivními kategoriemi. Diskuse o přínosu institucí ke společenskému bohatství by mohla sklouznout k oceňování jejich významu jakoby nezávisle na samotných lidech. Arbitrárnost takové diskuse mi jako reprezentantovi podnikatelské obce, tedy reprezentantovi lidí, kteří se každodenně pragmaticky zaobírají konkrétním byznysem, příliš nesedí.

■ **Česká ekonomika, ekonomika malého desetimilionového státu silně napojeného na evropské produkční řetězce, silně závisí na vývoji v Evropě, zvláště pak v Evropské unii. Jak vidíte její vývoj v posledních letech? Nemáte lehké mrazení z jakési „blbě nálad“ kolem evropské integrace? A má vůbec evropská integrace alternativu?**

Co se týká názoru na evropskou integraci, v tuto chvíli nevidím jakoukoliv smysluplnou alternativu členství České republiky v Evropské unii. To je základní východisko. Sama EU ovšem trpí řadou neduhů. Zdá se mi, že zejména od dob Maastrichtské smlouvy se opatření přijímaná evropskými politickými elitami poněkud rozcházejí se zájmy konkrétních lidí, anebo je přinejmenším předbíhají. Je mi líto, že jednotný vnitřní trh jako ekonomický základ integrace se stává až vysmívaným, přežitým pojmem. Svoboda pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu je soustavně po drobných krocích erodována ochranářstvím (příkladem je probíhající revize směrnice o vysílání pracovníků). Před spontaneitou trhu je stále více upřednostňováno řízené usměrňování jednotlivých ekonomických faktorů.

V tomto kontextu je významná diskuse o míře integrace České republiky. Na jedné straně je racionální, když bývá případný vstup do eurozóny podmiňován reformami uvnitř samotné eurozóny, na druhé straně se obávám, že je podobná argumentace falešnou hrou, protože každý jen trochu pozorný hráč vidí, že se v Bruselu a ve Frankfurtu o potřebných reformách spíše hovoří, než aby je evropští

lídři byli ochotni v praxi realizovat. Přesto jsem přesvědčen, že rezignovat není třeba. Jsem toho názoru, že evropský projekt je během na dlouhou, velmi dlouhou trať, takovým zvláštním během, kdy atlet na cestě k cíli tu a tam přejde do chůze nebo se zastaví, anebo se občas dokonce na chvíli vydá i opačným směrem.

■ **Již skoro čtyři roky jste prezidentem Hospodářské komory ČR, s nadsázkou řečeno prezidentem českých podnikatelů. Kam české podnikání směřuje? Jak moc jsme závislí na automobilovém průmyslu, zvláště pak německém? A jsme stále v převážné většině subdodavateli velkých západních podniků, anebo začínáme umět být samostatní, samostatně vymýšlet konečné produkty a inkasovat podstatnou míru jejich přidané hodnoty? Posouvá se těžiště moci v českém podnikání od zahraničních vlastníků k domácím?**

Ano, česká ekonomika dýchá s automobilovým průmyslem. Jsme jednou z nejprůmyslovějších zemí světa. Samozřejmě jako ekonom vím, že větší diverzifikace jak směrem ke službám, tak i odvětvově v rámci samotného průmyslu by znamenala větší stabilitu, menší zranitelnost a perspektivnější potenciál české ekonomiky. Ale zákonitostí trhu není radno deformovat státním plánem, který by nalinkoval řízenou restrukturalizaci národního hospodářství. Momentálně je efektivní produkovat průmyslové zboží, vyplácí se vyrábět automobily. Poslední statistická čísla ukazují, že přes automobilový hendikep sílí konvergence ČR k EU. Někdy až povýšenecké ohrnování nosu nad „montovnamy“ přehlízí přirozené ekonomické zákonitosti. Uvnitř firem, v samotné podnikatelské komunitě, totiž průběžně dochází k redefinici priorit, hledání nových byznysových příležitostí. Teprve tehdy, až bude zřejmé, že stávající český model přestává být výhodný, přijde jeho inovace. Pochopitelně, je to makroekonomický pohled, ne všichni plavně změní předmět svého podnikání. Část firem se nedokáže adaptovat na nové podmínky a zanikne, jiné však vyrostou od základu.

Vyšší přidaná hodnota, to je druhé klišé. Nezpochybňuji, že vytváření vyšší přidané hodnoty zvyšuje bohatství jednotlivé firmy i národní ekonomiky jako celku. Ani to, že k nejvýraznějšímu nárůstu hodnoty produktu často dochází až při jeho finalizaci. Problém, který zde ale je, se nazývá dělba práce nebo specializace. Není v možnostech opravdu každé firmy dotahovat svou produkci až do finálního stádia. V relativně malé, otevřené ekonomice, jako je ta česká, potom působí firmy jak s domácími, tak zahraničními vlastníky, a tyto firmy obchodují i s domácími i se zahraničními partnery, přičemž ne vždy, a to i při nejlepší vůli, je možné nalézt nějakého tuzemského partnera, třeba právě onoho finalizačního. V tomto smyslu je pošetilé apelovat na každého úspěšného českého subdodavatele zahraničního „dokončovatele“, aby stůj co stůj zavedl do svého vlastního výrobního programu i finalizační fázi

(jde mimo jiné i o překonání nákladných bariér pro vstup do tohoto finalizačního segmentu trhu), anebo aby opustil svůj úspěšný, byť i neukončený byznys a hledal jakoukoliv novou šanci, jen aby byla komplexní, tedy dotažená až do finální fáze produkce.

Jsem přesvědčen, že přesun k produkci s vyšší přidanou hodnotou bude pozvolný a bude mít v různých odvětvích rozdílnou intenzitu. Byť to zní možná paradoxně, ale cítím, že právě stávající nadprůměrná „průmyslovost“ naší ekonomiky je dobrým základem k úspěšnému zachycení nástupu nové, čtvrté průmyslové revoluce.

Často se setkávám s hypotézou, že nejzranitelnějším místem české ekonomiky je okolnost, že má velká část firem zahraniční vlastníky. Ve svobodném demokratickém právním státě, jímž nepochybně ČR je, však není možné jen tak „zařídít“, aby se změnili vlastníci firem, ať už by byla motivace takové změny jakákoliv. V této souvislosti bývá kritizováno, že zahraniční vlastníci odlévají zisk vytvořený v ČR do zemí svého původu, a česká ekonomika tak přichází o potřebné zdroje. I zde spočívá možný recept v pozvolném postupném procesu. Příhodným nástrojem může být podpora přesídlení majitelů firem do ČR. K tomu je ale zapotřebí zlepšit atraktivnost investičního prostředí v ČR jako celku, a to především plošným snížením celkové daňové a administrativní zátěže, zjednodušením právního prostředí, posílením právních jistot, zlepšením infrastruktury včetně odpovídající nabídky kulturních a vzdělávacích služeb, kvalitou životního prostředí a vůbec celkovým zatraktivněním podnikatelského klimatu. Je tedy v zájmu ČR, aby vytvářela takové podmínky, které by motivovaly zahraniční investory k přesídlení do ČR. Pokud majitelé, anebo i celé firmy přesídlí do ČR, existuje šance, že větší část zisků bude reinvestována nebo utracena v samotné ČR. To přispěje ke zvýšení HDP, růstu tuzemských mezd a udržení vysoké zaměstnanosti, což se pozitivně promítne mimo jiné i do příjmů veřejných rozpočtů z daní a pojistného.

Co ale rozhodně můžeme dělat hned a v čem má Česká republika stále velké rezervy, je podpora malých a středních podniků včetně start-upů, které často přinášejí inovace a nové nápady a příležitosti pro další rozvoj. Podporou rozumíme nejen podporu finanční, ale i podporu v podobě obecně přívětivých podmínek pro podnikání. U nás je ale podnikatelské prostředí, resp. jeho regulační rámec, často až nepřátelské. Právě proto přišla Hospodářská komora s projektem právního elektronického systému pro podnikatele. Ten má za cíl pomoci podnikateli snadno se orientovat ve svých – bohužel až příliš často se měnících – povinnostech vůči státu, což považujeme za zcela klíčovou formu podpory podnikání – především malého a středního, u něhož nelze předpokládat takovou organizační strukturu a personální kapacitu, aby se „snadno“ vypořádalo zejména s právními a administrativními požadavky kladenými státem na podnikatele.

Co se týká finanční podpory, sledujeme vývoj ohledně reformy systému exportního financování, a to velmi pozorně. Je zřejmé, že tento sektor reformu potřebuje. I zde se snažíme zprostředkovat zpětnou vazbu od exportérů. Obecně ale platí, že povědomí o konkrétních produktech a postupech pro získání exportního pojištění, exportního úvěru, platebních instrumentech apod. je nízké. České firmy mají výrobky a služby světové úrovně, je však ještě potřeba zapracovat na proceduře poskytování podpory a především na propagaci. To je ale téma nejen pro státní správu, ale i pro firmy samotné.

Hospodářská komora podporuje především zlepšení atraktivnosti investičního a podnikatelského prostředí v České republice jako celku, a to především plošným snížením celkové daňové a administrativní zátěže, zjednodušením právního prostředí, posílením právních jistot, zlepšením infrastruktury a celkovým zatraktivněním podnikatelského klimatu. Na těchto faktorech závisí skutečná konkurenceschopnost země.

■ **Jak je to s naší ekonomickou expanzí do zahraničí? Pokus o národního šampióna s evropským významem v podobě ČEZu jsme, zdá se, odpískali. Shraje někdo jiný podobnou roli, byť třeba v jiném segmentu ekonomiky? Skupina PPF se svými aktivitami v Číně, Rusku i jinde? Konglomerát firem vytvářený Danielem Křetínským? Nebo specializované globálně působící firmy, např. v IT Avast, ve zdravotnické technice Linet? Anebo šikovní znalci složitých trhů jako Energo-Pro v energetice?**

Nejde jen o vyjmenované známé hráče. Jako prezident Hospodářské komory pravidelně jezdím po republice a v regionech se setkávám s řadou perspektivních, ambiciózních podnikatelů. S mnohými reprezentanty českého byznysu se vypravuji na zahraniční podnikatelské mise. Myslím, že šanci stát se významným nadnárodním hráčem má více našich firem. Bohužel se ale zatím neumějí prodat tak dravě, jak by bylo třeba, a ani se jim od státu nedostává takové podpory, jako jejich velkým a už zaběhnutým kolegům. V překlenutí tohoto handicapu se jim snaží Hospodářská komora intenzivně pomáhat. Konkrétní jména si s ohledem na férové marketingové podmínky dovolím neuvádět.

■ **A co vývoj v českém bankovníctví? Klíčové banky se silným retailem mají zahraniční vlastníky. A nikdo z českých podnikatelů, zdá se, nemá ambici vytvořit národní bankovně-průmyslovou skupinu po vzoru prvorepublikové Živnobanky. Domácí skupiny, pokud působí v bankovníctví, se orientují na investiční bankovníctví, případně v retailu na e-banking. Změní se to? A potřebujeme „renacionalizaci“ českého bankovníctví, jak se o ni pokoušejí například v Polsku?**

Protože jak podle vnitřních komorových šetření, tak podle konjunkturálních průzkumů ČSÚ nepředstavuje nedostatek finančních zdrojů jakkoliv významnější bariéru růstu nefinančního sektoru, nezbytnost nějaké zvláštní reformy našeho bankovnínictví jako reprezentant podnikatelů nevidím. V současnosti je největší bariérou rozvoje firem nedostatek kvalifikované pracovní síly a dále pak regulační zátěž, to jsou faktory, které firmy v rozletu brzdí nejvíce. Podle mezinárodních srovnání je náš bankovní sektor v dobré kondici, myslím, že palčivým problémem současnosti není řešení dilematu, zda mají mít banky domácí či zahraniční vlastníky. Osobně jsem přesvědčen – a není to tím, že pracuji pro americkou skupinu Goldman Sachs – že speciálně finanční kapitál nemá národnost. Odmítám ingerenci vlád, pokud jde o invazivní změny ve vlastnictví soukromých bank. Excesivní regulační prostředí nesvědčí ani bankám, ani podnikatelským subjektům v jakékoliv jiné sféře ekonomiky. Banky potřebují kvalifikovaný dohledový orgán, a ten v osobě České národní banky mají.

■ **Závěrem se chci zeptat na Vaše osobní mety v příštích letech. Řadu let jste byl výraznou postavou české ekonomické politiky, poté úspěšným mezinárodním investičním bankéřem a poradcem. Před pěti lety jste kandidoval na prezidenta, a průzkumy Vám nedávaly špatné vyhlídky. Nyní šéfuje zájmovému sdružení českých podnikatelů. Co dál? Neláká Vás návrat do světa ekonomické politiky?**

V tuto chvíli mám ambici se se ctí vyrovnat s mým druhým mandátem v čele Hospodářské komory. První mandát byl spojen se stabilizací komory, s obnovou, resp. posílením, její reputace v očích podnikatelské i nepodnikatelské veřejnosti. Nyní bych chtěl, aby se komora stala iniciátorem a někdy i příkladným realizátorem zásadních změn vybraných charakteristik podnikatelského prostředí v ČR.

Připravili jsme jakési desatero požadavků, resp. námětů, adresovaných nové vládě a zákonodárcům pod názvem Deset kroků na cestě k prosperitě. Chtěl bych vypíchnout zejména tři oblasti, aniž bych snižoval význam těch zbývajících. Naše ekonomika nebude prosperovat bez flexibilního trhu práce, přiměřené úrovně dopravní a ICT infrastruktury a bez snížení regulační zátěže podnikání. U té poslední bariéry bych se rád zastavil podrobněji.

Hospodářská komora ČR se dlouhodobě a mnohostranně zasazuje o transparentní a efektivní nastavení podnikatelského prostředí. V poslední době se například výrazně angažovala v realizaci již zmíněného projektu PES, což je zkratka pro právní elektronický systém. Projekt má za cíl zpřehlednit a ve srozumitelné formě prezentovat podnikatelům a živnostníkům jejich povinnosti, kterých musí jen během roku plnit na stovky. PES podnikatelům pomůže vyznat se v často nepřehledném a velmi proměnlivém systému zákonů, nařízení a vyhlášek, v nichž často tápou i kvalifikovaní právníci a také samotní úředníci, kteří na dodržování závazných norem dohlížejí.

Komorová iniciativa získala podporu parlamentních stran napříč politickým spektrem a příslušný návrh novely zákona o Hospodářské komoře ČR úspěšně prošel Poslaneckou sněmovnou, nakonec ale narazil na nesouhlas senátorů. Hospodářská komora chce nicméně ve svém úsilí pokračovat i během dalšího volebního období a prosazovat myšlenku, která podnikatelům výrazně usnadní jejich život. Dokládá to snahu Hospodářské komory ČR o zlepšení podnikatelského prostředí v naší zemi a připomínání nezastupitelného významu podnikatelů pro českou ekonomiku i společnost.

Systém má za ambici na jednom místě (webové stránce) přehledně shromáždit všechny povinnosti, které musí podnikatel soustavně i jednorázově plnit, včetně důsledků jejich případného neplnění. PES bude provázán s kalendářem a na nutnost plnění příslušných povinností bude podnikatel průběžně upozorňován například e-mailem nebo SMS. V rámci hájení zájmů podnikatelů chce Hospodářská komora i dále tento projekt prosazovat, zlepšovat jej tak, aby prošel celým legislativním procesem. Než se tak stane, vybuduje a spustí funkční pilotní verzi systému, která přesvědčí laickou i odbornou veřejnost o správnosti nastoupené cesty. A věřím, že přitom dokáže Hospodářská komora spolupracovat i s Komorou daňových poradců.

Tolik tedy k aktuálním programovým ambicím Vladimíra Dlouhého jako prezidenta Hospodářské komory pro nejbližší dva až tři roky. Co bude dál, nevím, cítím se fit, i když nejsem nejmladší. Při případném dalším angažmá však zcela jistě budu přihlížet i ke svým přirozeným limitům.

# Generální klausule (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů)

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



*Výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmu jsou – spolu s pojmem příjmu<sup>1</sup> – jedním z hlavních témat doktríny i právní praxe v oblasti daní z příjmů fyzických i právnických osob. Základní rysy právní úpravy, jež se na ně vztahuje, se nezměnily celé čtvrtstoletí. Jejím ústředním bodem je takzvaná generální klausule.*

## 1 Generální klausule

Najdeme ji v nyní první větě § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“): „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“ K této větě v průběhu doby přibýly v uvedeném odstavci i věty druhá<sup>2</sup> a třetí<sup>3</sup>.

## 2 Vynaložení výdajů

Vstupní podmínkou naplnění generální klausule je, že výdaje, jejichž uznání má být případně uznáno, byly skutečně vynaloženy. Nebyly-li, není třeba (a není ani možno) zkoumat, za jakým účelem se tak mělo stát.

I u prokázání vynaložení výdajů je však nutno respektovat rozsah důkazního břemene poplatníka. Ten je vymezen jeho vlastním tvrzením. Zejména nelze po poplatníkovi požadovat, aby prokazoval skutečnosti zcela mimo sféru svého vlivu, které nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit. Podstatné je, aby prokázal, že plnění, na něž vynaložil výdaj, který chce daňově uznat, samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno. NSS se z těchto hledisek zabýval rozsahem důkazního břemene daňového subjektu na půdorysu daně z přidané hodnoty.<sup>4</sup> Konkrétně šlo o to, zda reklamu, kterou si plátce DPH objednal a zaplatil

a jež se v podobě souladné s objednávkou objevila na sjednaném místě (na stadionu), dodal vskutku ten, u něhož si plátce reklamu objednal. Důvodem pochybností správce daně byl podezřelý vztah mezi dodavatelem reklamy a jeho subdodavatelem (nekontaktními společnostmi). Podstatou problému bylo, nakolik objednatel má a může mít přehled o subdodavatelích svého dodavatele. Ze závěrů soudu plyne, že pokud plnění, které bylo objednáno (a zapláceno), v souladu s objednávkou přibýlo do sféry objednatelů, má objednatel právo rozumně se domnívat, že přibýlo v kauzální souvislosti s objednávkou, ledaže by věděl, že tomu tak nebylo či pravděpodobně nebylo. U daní z příjmů je ohledně kauzálního nexu mezi objednávkou a zaplacením plnění na straně jedné a jeho poskytnutím na straně druhé stejná situace jako u DPH. Proto považují závěry výše uvedeného rozsudku za v podstatné míře přenositelné i do daní z příjmů.

## 3 Účel vynaložení výdajů a kauzální nexus mezi výdaji a zdanitelnými příjmy

Generální klausule zmiňuje tři typy účelů, pro něž poplatník daně z příjmů vynakládá výdaj: a) dosažení, b) zajištění a c) udržení zdanitelných příjmů. Mechanické rozlišování mezi nimi nemá valného významu, neboť často bude jeden výdaj vynaložen na více účelů současně. Například reklama má upozornit na nový podnikatelem nabízený výrobek a zároveň udržet povědomí o podnikateli a jeho produktech u veřejnosti. Výdaj na reklamu je zde jak na dosažení, tak na udržení zdanitelných příjmů.

Víc než slovíčkaření má smysl ekonomický náhled na věc<sup>5</sup> – výdaj podle generální klausule je takový, který z pohledu poplatníka, jenž jej vynakládá, může rozumně vést k účelům charakterizovaným v generální klausuli.<sup>6</sup> Není podstatné, zda vynaložený výdaj skutečně k účelu, jež poplatník sledoval, vedl, nýbrž to, zda poplatník byl

<sup>1</sup> K pojmu příjmu viz zejména rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94, č. 2626/2012 Sb. NSS.

<sup>2</sup> Tato věta byla do § 24 odst. 1 ZDP přidána s účinností od 1. 1. 1996. Viz k ní dále v textu.

<sup>3</sup> Věta třetí byla do § 24 odst. 1 ZDP přidána s účinností od 1. 1. 2001. Pro úvahy o generální klausuli není relevantní.

<sup>4</sup> Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS.

<sup>5</sup> O tom, že generální klausule je v zásadě postavena na ekonomické logice, se hovoří v rozsudku NSS ze dne 2. 12. 2010, čj. 7 Afs 130/2009-200, č. 2489/2012 Sb. NSS. Podobně viz bod 75 rozsudku NSS ze dne 29. 10. 2015, čj. 9 Afs 58/2015-127.

<sup>6</sup> Viz u výdajů na školení podřízených článků vícestupňové struktury prodejců rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2012, čj. 7 Afs 76/2011-80, č. 2749/2013 Sb. NSS.

v „elementárně rozumné“ dobré víře v to, že povede či s přiměřenou pravděpodobností může vést. U vynakládání výdaje je třeba vnímat prvek subjektivní i prvek objektivní.

Subjektivním prvkem je nutno rozumět informace, které měl poplatník k dispozici v okamžiku, kdy výdaj vynakládal, a jeho schopnosti (inteligenci, obchodní instinkt, odborné znalosti týkající se oboru, v němž vyvíjel činnost aj.). Objektivním prvkem pak elementární racionalitu poplatníkovu počínání, viděno pohledem nezávislé třetí osoby.<sup>7</sup>

Poplatník za běžných okolností nemá a vzhledem k povaze ekonomického života ani nemůže mít komplexní informace potřebné pro to, aby vynaložil jen takové výdaje, které s pravděpodobností hraničící s jistotou povedou k účelům popsaným v generální klausuli. Navíc je limitován svými schopnostmi – někteří poplatníci mají v tržních situacích lepší odhad vývoje, jiní horší. Není proto vhodné vykládat generální klausuli tak, že uznatelné jsou jen takové výdaje, které poplatník vynaložil s péčí řádného hospodáře (§ 159 odst. 1 NOZ, pro oblast obchodních korporací viz § 51 a násl. ZOK). Poplatník má z hlediska generální klausule právo být „hloupější“ a méně zdatný než řádný hospodář. I to ale musí mít své meze – výdaje zjevně iracionální, vynaložené za situace, kdy by to nikdo s troškou zdravého rozumu neučinil, není důvodu uznat. Judikatury, která by zde vymezila hranice, však zatím není mnoho.

V případě týkajícím se dodání internetové prezentace poplatníkovi NSS uvedl<sup>8</sup> (zvýraznění doplněno autorem článku): „(...) prokázání samotné skutečnosti, že stěžovatelem tvrzená internetová reklamní prezentace mu byla skutečně poskytnuta, je teprve prvním krokem k tomu, aby výdaj za ni mohl být považován za uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je na stěžovateli, aby prokázal také zákonem předepsaný účel uvedeného výdaje, tedy jeho vynaložení na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Na stěžovateli tedy zejména leží důkazní břemeno k prokázání, že reklamní prezentace mohla objektivně sloužit (či alespoň že stěžovatel se mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) k zvýšení příjmů z jeho podnikání a že cena, kterou za prezentaci zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu uvedených služeb v době sjednání smlouvy o zprostředkování a vzhledem k obsahu prezentace natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatel s ohledem na své znalosti a schopnosti musel její nepřiměřenou výši rozpoznat.“

V jiném případě řešil NSS, kdy uznat náklady vynaložené na výpočty týkající se tzv. sociomap. Rozlišil dvě situace<sup>9</sup> (zvýraznění doplněno autorem článku): „V první řadě by

tomu tak bylo tehdy, kdyby stěžovatel objednal a zaplatil (...) určité výpočty, ty pak následně dále prodal konkrétnímu zákazníkovi, ať již v podobě, kterou obdržel, nebo nějakým způsobem zakomponované do komplexnějšího či dále zpracovaného nebo dopracovaného výstupu. (...) postačilo by toliko prokázat, jaké konkrétní výpočty (...) obdržel, zda a případně jak byly tyto výpočty dále zpracovány, dopracovány či zakomponovány do širšího výstupu a konečně kterému dalšímu konkrétnímu subjektu byly prodány. O hlubší povaze výpočetních metod (...) by bylo třeba podat důkaz jen v té míře, aby byl prokázán jednoznačný vztah mezi výpočty obdrženími (...) a výstupy prodanými (...) zákazníkům.

Dále by bylo možno (...) pořízení výpočtů (...) daňově uznat, kdyby tyto výpočty byly určeny sice nikoli pro konkrétní projekt hrazený konkrétním zákazníkem stěžovatele, ale k ověření správnosti metod vyhotovování či ke zdokonalení kvality výstupů, jež stěžovatel prodává svým zákazníkům. Právě to stěžovatel tvrdil. Bylo tedy třeba, aby prokázal, v čem spočívá povaha výstupů, které prodává svým zákazníkům, proč k jejich vyhotovení potřebuje výpočty, zda tyto – dále neprodávané – výpočty odpovídají svojí povahou a podstatou těm výstupům, které prodával či bude prodávat konkrétním zákazníkům, a zda a jak konkrétně tyto neprodané výpočty ověří správnost, spolehlivost či jinou z hlediska prodeje relevantní vlastnost metody, prodej jejichž aplikací je předmětem jeho podnikání.“

#### 4 Výdaje, které (ještě) nevedly ke zdanitelným příjmům

Za stabilizovaný lze považovat názor judikatury na výdaje, které nevedly (případně ještě nevedly) k dosažení zdanitelných příjmů. Zabýval se tím rozšířený senát NSS.<sup>10</sup> Šlo zde o uznatelnost výdajů v podobě úroků z půjčky, již si poplatník vzal na podnikatelský záměr, který (ještě) neuskutečnil. Rozšířený senát takové výdaje jako uznatelné připustil „(...) i v případě, že podnikatelský záměr, na nějž byla půjčka podnikateli poskytnuta, se dosud neuskutečnil, a podnikateli tak dosud nevznikl očekávaný příjem.“ Dodal však (zvýraznění doplněno autorem článku), že „podmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.“

V závěrech rozšířeného senátu se objevuje pojem „přiměřenosti“ daňově uznatelných výdajů. Není však v odůvodnění

<sup>7</sup> Viz obdobně rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2014, čj. 7 Afs 33/2013-34, č. 3076/2014 Sb. NSS.

<sup>8</sup> Rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS

<sup>9</sup> Rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004-70, č. 794/2006 Sb. NSS.

<sup>10</sup> Usnesení RS NSS ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS.

nijak blíže vyložen. V bodě 20 rozšířený senát pouze vysvětluje, že „(...) protože se v daném případě jedná o specifickou situaci, kdy podnikateli podnikatelský záměr ještě nepřinesl žádné příjmy, a případné náklady se tak mohou vztahovat pouze k příjmům hypotetickým, očekávaným, je potřeba striktnějšího posouzení samotné existence podnikatelského záměru, aby bylo možno postavit najisto, že výdaje byly vynaloženy v souvislosti se skutečnou podnikatelskou činností daňového subjektu, a aby tak mohlo být zabráněno daňovému uplatňování údajných nákladů vynaložených na uskutečnění pouze fiktivního podnikatelského záměru. Je třeba tedy vymezit prostor; v rámci něhož by na jedné straně podnikatel mohl uplatnit i ne plně efektivně vynaložené výdaje a s jejich pomocí by tak mohl alespoň snížit základ daně a tím minimalizovat ztrátu a „udržet“ své příjmy na určité hladině, ale jenž by na straně druhé zamezoval zneužívání zákona a daňovým únikům.“

Navazující judikaturou NSS dosud nebyla řešena otázka, zda určité výdaje lze neuznat (zčásti neuznat), jelikož jsou vzhledem k poměrům poplatníka (jeho dosahovaným obrátům, povaze jeho činnosti atd.) nepřiměřené. Převažující názor české doktríny a praxe je, že součástí generální klausule není zkoumání přiměřenosti výdajů. Jinak řečeno, je na poplatníkovi a jeho ekonomické úvaze, jak draze si určitá plnění pořizuje. Odchylka od „standardní“ tržní ceny nebo od obvyklých poměrů na trhu či v branži sama o sobě uznatelnost výdaje podle generální klausule nevylučuje. Zjevně vyšší než tržně obvyklé výdaje nebo výdaje vynakládané na činnosti, které dlouhodobě negenerují zdanitelné příjmy a vzhledem k jejich povaze ani nelze očekávat, že by někdy generovaly, však mohou být signálem podvodu, soukromé spotřeby<sup>11</sup> apod.

## 5 Jednou a dost!

Druhá věta § 24 odst. 1 ZDP se zdá být samozřejmou a její normativní obsah by bylo možno dovodit již ze samotné generální klausule. Říká: „Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“ Plyne z ní zásada „jednou a dost“ – jeden výdaj lze daňově uplatnit nejvýše jednou. Pokud byl v minulosti účinně uplatněn, podruhé jej uplatnit nelze.

Znamená to však mimo jiné *a contrario*, že pokud byl sice původně uplatněn, avšak v rozporu se zákonem, a proto správcem daně neuznán či samotným daňovým subjektem „stažen“ (typicky podáním dodatečného daňového přiznání na daň vyšší), nebrání to jeho uplatnění správnému. Příkladem může být, že výdaj byl původně uplatněn v rozporu se zásadou věcné a časové souvislosti (§ 23 odst. 1 ZDP) v nesprávném zdaňovacím období a následně neuznán či „stažen“. Za této situace jej lze uplatnit v jiném (správném) zdaňovacím období.<sup>12</sup> Předpokladem samozřejmě je, že jde o výdaj podle hmotného práva důvodný a že právo na jeho uplatnění nezaniklo v důsledku daňové prekluze.

## 6 Závěr

Generální klausule v § 24 odst. 1 ZDP je příkladem pravidla chování, které je sice formulováno abstraktně, avšak opírá se o vcelku jasné a v jednotlivých případech dobře testovatelné kritérium uznatelnosti výdaje – elementární ekonomickou racionalitu jeho vynaložení. Judikatura NSS přesně takto generální klausuli užívá, a to v zásadě konzistentním a pro poplatníky předvídatelným způsobem.

<sup>11</sup> V souvislosti s ukrýváním soukromé spotřeby pod dlouhodobě ekonomicky nerentabilní činnosti formálně mající znaky podnikání (resp. nyní samostatné činnosti) viz skutkové okolnosti popsané v rozsudcích NSS ze dne 31. 5. 2012, čj. 7 AfS 37/2012-38, a ze dne 18. 5. 2012, čj. 7 AfS 46/2012-50 (chov zvířat bez oprávnění provozovat zemědělskou výrobu a na základě oprávnění provozovat zemědělskou výrobu).

<sup>12</sup> Takto by se daly řešit situace chybného účtování ročních odměn na dohodný účet pasivní; k nim viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2011, čj. 8 AfS 35/2010-106, č. 2371/2011 Sb. NSS.

# Odpovědnost plátce daně

Ing. Michaela Felcmanová  
daňový poradce č. 3756, EY



Cílem tohoto článku je ukázat, jak rozsáhlá je v současnosti odpovědnost plátců daně z příjmů. V našem případě se zaměříme na odpovědnost související s určením rezidentského statusu zaměstnanců plátce daně či členů jejich statutárních orgánů v průběhu zdaňovacího období. Správné určení „rezidentství“ má následně vliv nejen na možnost uplatnění slev na dani či daňového zvýhodnění prostřednictvím měsíční mzdové agendy v průběhu zdaňovacího období, ale také na určení příjmu, ze kterého by měla být odvedena záloha na daň z příjmu ze závislé činnosti, nebo zda by v některých případech měla být odvedena přímo srážková daň.

Plátce daně může při plnění všech svých povinností, které pouze krátce připomeneme, narazit na spoustu jiných překážek, počínaje otázkou základní, zda se plátcem daně již stal.

## 1 Kdo je tedy plátcem daně?

Plátce daně je definován v § 38c odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), jako poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, s výjimkou fondu penzijní společnosti, který je plátcem příjmu ze závislé činnosti; příjmu, ze kterého je daň vybírána srážkou dle zvláštní sazby daně; nebo příjmu, ze kterého se sráží úhrada na zajištění daně. Zároveň je v odst. 2 explicitně popsán také poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, který má na území České republiky stálou provozovnu ve smyslu ustanovení § 22 odst. 2 ZDP nebo zaměstnává v České republice své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) ZDP a s výjimkou zahraničních zastupitelských úřadů v tuzemsku. Dále v případě uvedeném v § 6 odst. 2 ZDP není plátcem daně poplatník daňový nerezident s výjimkou poplatníka se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě Evropské unie nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor, který má na území České republiky organizační složku, jejímž předmětem činnosti je zprostředkování zaměstnání na základě povolení podle zákona upravujícího zaměstnanost.

Rozbor na téma, kdo se stal nebo měl stát plátcem daně, by si zasloužil další samostatný článek, a proto se tentokrát budeme věnovat pouze problematice rezidenství

plátcových zaměstnanců a co vše na plátce v této oblasti čeká. A to zejména v případech, kdy je vztah zaměstnance, případně člena statutárního orgánu, a plátce daně obohačen o mezinárodní aspekt, ať již z pohledu bydliště, státu zdroje příjmu, absence trvalého pobytu v České republice, jiné národnosti atd. V období, kdy finanční úřady přistupují k poplatníkům a plátcům daně spíše negativně a současně se náš pracovní trh potýká s nedostatkem pracovních sil ve všech možných odvětvích, a sílí tedy tlak na potřebný příliv zahraničních pracovníků, je taková odpovědnost plátce daně zátěží přinášející velkou míru nejistoty a rizika.

## 2 Povinnosti plátce daně

Pro připomenutí mezi povinnosti zaměstnavatele jakožto plátce daně z příjmů patří například povinnost:

- srážet a odvádět zálohy na daň ze závislé činnosti (§ 38h ZDP);
- podat svému místně příslušnému správci daně roční vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 38j odst. 4 a 5 ZDP);
- srážet a odvádět srážkovou daň (§ 6 odst. 4 ZDP);
- podávat měsíční hlášení o dani z příjmů vybírané srážkou (§ 38d odst. 3 ZDP);
- podat roční vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 38d odst. 9 ZDP);
- vést pro poplatníky s příjmy dle § 6 ZDP mzdové listy obsahující zákonem dané údaje, rekapitulaci o sražených zálohách a rekapitulaci o dani sražené podle zvláštní sazby daně, a to za každý kalendářní měsíc i za celé zdaňovací období (§ 38j odst. 1 ZDP);
- na žádost poplatníka vystavit Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění (§ 38j odst. 3 ZDP);
- vystavit potvrzení v souladu s § 38l odst. 3 písm. c) ZDP ohledně uplatňování daňového zvýhodnění na vyživované dítě;
- případně na žádost zaměstnance a při splnění zákonných podmínek provést roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění (§ 38ch ZDP) a
- uplatnit zaměstnanci měsíční slevy na dani, měsíční daňové zvýhodnění či přiznat měsíční daňový bonus, prokáže-li zaměstnanec potřebné skutečnosti.

Mějme zde na paměti, že plátce daně toto vše vykonává pod svou majetkovou odpovědností. Jakékoliv pochybení pak jde často k jeho tíži, neboť možnosti náhrady od poplatníka (např. v podobě dodatečného sražení původně chybně nižší zálohy) jsou do určité míry omezené, ať již z pohledu administrativního nebo časového.

### 3 Uplatnění slev a odpočtů v rámci mzdové agendy daňových rezidentů

Na uplatnění slev a odpočtů v rámci mzdové agendy má v zásadě nárok pouze poplatník, který je daňovým rezidentem České republiky. Dle § 38k a 38l ZDP je pak takový zaměstnanec plátcí daně povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro poskytnutí měsíční slevy na dani dle § 35ba ZDP a měsíčního daňového zvýhodnění. V případě posouzení rezidentství zaměstnance však již zákon nestanoví, jakým způsobem je zaměstnanec povinen tyto skutečnosti prokázat.

Českým daňovým rezidentem je pak dle § 2 odst. 2 ZDP osoba, která má na území České republiky bydliště (pozor, ne trvalý pobyt!) anebo která se na území České republiky obvykle zdržuje, tj. stráví zde více než 183 dní v daném zdaňovacím období. Pokud je taková osoba současně daňovým rezidentem v zahraničí, pak příslušná ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je-li uzavřena, stanoví, která z těchto dvou zemí bude zemí daňového rezidentství.

Již samotná kritéria § 2 odst. 2 napovídají, že posouzení, zda je zaměstnanec českým daňovým rezidentem, nebude jednoduchou záležitostí. Kritériem naplnění bydliště se již zabývaly i nedávné rozsudky NSS<sup>1</sup>. Skutečnost, zda se zaměstnanec v České republice obvykle zdržoval, bude pravděpodobně i sám zaměstnanec v mnoha případech schopen určit až po naplnění tohoto kritéria, nejdříve tedy v polovině zdaňovacího období. V některých případech až před Vánoci, pokud zaměstnanec v České republice primárně pouze pracuje, ale nebydlí. A k tomu je tu ještě druhá země a kritéria smlouvy o zamezení dvojího zdanění o určení konečného daňového domicilu.

V praxi v zásadě nenastává u českých daňových rezidentů občanů České republiky, kteří zde mají trvalý pobyt, s uplatněním slev a odpočtů v rámci měsíční mzdové agendy žádný problém. Správci daně jejich nárok na uplatnění slev z titulu daňového rezidentství nezpochybňují a plátcí daně tedy mohou ve standardní praxi slevy těmto zaměstnancům uplatňovat. Na místě by mělo být ověření, zda i tento zaměstnanec je opravdu daňovým rezidentem České republiky a nežije například se svým zahraničním partnerem za hranicemi České republiky, do níž jen

dojíždí za prací a trvalé bydliště si tradičně neruší. Určení daňového rezidentství v takové situaci by však bylo pro plátce již téměř neřešitelným problémem.

Naopak u svých zahraničních zaměstnanců totiž musí jejich rezidentský statut často prokázat správci daně, který se na kontroly uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění cizích státních příslušníků zaměřuje. V minulosti bylo běžnou praxí a pro správce daně akceptovatelné, že zahraniční zaměstnanec podepsal čestné prohlášení, ve kterém potvrzoval, že se v daném zdaňovacím období kvalifikuje jako český daňový rezident pro účely ZDP, obvykle z titulu, že v České republice nejen pracuje, ale také žije se svojí rodinou, tj. má v České republice bydliště. Budeme-li vycházet z takové situace zahraničního zaměstnance, obvykle by ani příslušná ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění neurčila něco jiného.

V současné době však správci daně taková prohlášení rozporují a vyžadují po plátcích daně další dokumenty a informace podporující daňovou rezidenturu dotyčných jedinců v České republice. Dokumentem, který je v dané situaci většinou sám o sobě dostatečným důkazním prostředkem o daňovém rezidentství příslušného zaměstnance, který nemá v České republice trvalé bydliště, je tak potvrzení o jeho daňovém domicilu v České republice vystavené místně příslušným správcem daně.

Pro plátce daně je tedy doporučovanou praxí, aby si od těchto zahraničních zaměstnanců již při jejich přijetí (případně na počátku zdaňovacího období) vyžádali potvrzení o daňovém domicilu.

Sami správci daně tato potvrzení na počátku působení dotyčného v České republice obvykle nevystavují právě s odkazem na fakt, že jim v dané chvíli nejsou k dispozici všechny informace nutné k posouzení té které konkrétní situace. Nemohou tak vystavit potvrzení o daňovém rezidentství na budoucí období.

U zahraničních zaměstnanců, kteří zde již v minulosti působili, má plátce daně alespoň možnost se spolehnout na potvrzení o daňovém domicilu, které mu správce daně vystaví za předchozí zdaňovací období anebo k danému dni.

Pokud sám správce daně, a to ze zcela zřejmých a objektivních důvodů, není schopen daná potvrzení na období dopředu vystavovat, zůstává otázkou, v jak výhodnějším postavení je sám plátce daně, od něhož se očekává správný postup v souladu se zákonem. Pomoci by zde mohl certifikovaný daňový poradce, který se problematikou určování rezidentství zabývá a je z velké míry schopen tuto pozici určit, případně ji v průběhu roku revidovat.

<sup>1</sup> Např. čj. 7 Afs 251/2014-40.

Pomineme-li skutečnost, že velké množství zahraničních zaměstnanců s nižšími příjmy by nemožnost uplatnit si slevu na dani a daňové zvýhodnění již na měsíční bázi výrazně pocítilo na výši jejich čistého příjmu, tak by neměl plátce daně z důvodu opatrnosti v nejasných případech slevy a odpočty v rámci mzdové agendy uplatňovat, a k danému zaměstnanci přistupovat jako k daňovému nerezidentovi.

Zaměříme-li se však nyní na problematiku určení výše příjmu, z něhož má být odvedena měsíční záloha na daň, či určení, zda namísto zálohy na daň uplatnit daň srážkovou, dojdeme možná k opačným závěrům.

## 4 Splnění daňové povinnosti nepřímo prostřednictvím plátce daně

Čeští daňoví rezidenti mají v České republice povinnost zdanit své celosvětové příjmy, a to bez ohledu na stát jejich zdroje. Oproti tomu čeští daňoví nerezidenti zdaňují pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky. V praxi se nejčastěji setkáváme se dvěma možnostmi splnění daňové povinnosti prostřednictvím plátce daně. Jedná se o zálohu na daň a aplikaci zvláštní sazby daně.

### Záloha na daň

Zálohám na daň dle § 38h ZDP podléhají příjmy ze závislé činnosti zúčtované nebo vyplacené poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období s výjimkou příjmů zdaněných zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP a příjmů, které nejsou předmětem daně, snížené o částky, které jsou od daně osvobozeny, a zvýšené o povinné pojistné. Z hlediska povinností plátce daně ve vztahu k zaměstnanci – daňovému nerezidentovi se při výpočtu zálohy nepřihlídnou k měsíční slevě na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) až e) a g) ZDP, tedy ke slevě na manželku/manžela, ke slevě na invaliditu, rozšířenou invaliditu, ke slevě na držitele průkazu ZTP/P, ani ke slevě za umístění dítěte, ani k daňovému zvýhodnění.

Dle ustanovení § 38h odst. 11 ZDP nemá plátce povinnost srážet zálohy ze mzdy, jestliže jde mzda k tíži stále provozovny poplatníka daňového rezidenta umístěné v zahraničí. Zároveň může správce daně v souladu s ustanovením § 38h odst. 12 ZDP na žádost plátce zrušit povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí. Důvodem je, aby poplatníci, jejichž příjmy podléhají zdanění fyzických osob v jiném státě než v České republice, nemuseli v průběhu zdaňovacího období snášet tíživé dvojí zdanění jednoho příjmu.

V minulosti bylo běžnou praxí, že plátcí daně odváděli zálohu na daň z celkových příjmů zaměstnance, nejednalo-li se o případ, kdy měl zaměstnavatel v zahraniční registrovanou stálou provozovnu. V případech, kdy plátce daně předpokládal, že dojde ke zdanění příjmu

zaměstnance v zahraničí z jiného důvodu, a byl schopen to dostatečně prokázat, požádal správce daně o zproštění povinnosti odvádět zálohy z příjmu, který se vztahoval k práci v zahraničí.

Pokud tak neučinil, zaměstnanec po skončení zdaňovacího období podal daňové přiznání, kde buď uplatnil příslušnou metodu zamezení dvojímu zdanění (daňový rezident) anebo uvedl již pouze příjem, který pocházel z českých zdrojů. V obou případech správce daně vyměřil daňový přeplatek a nadměrně odvedené zálohy zaměstnanci vrátil. Vzhledem k tomu, že se po celé zdaňovací období jednalo pouze o zálohu na daň, nikoli konečnou daňovou povinnost, byl takový postup obecně plátcí daně i samotnými zaměstnanci bez větších výhrad akceptován – plátce daně nenesl odpovědnost za plné posouzení, zda je daný příjem zdanitelný v České republice, a důkazní povinnost o osobní situaci byla na zaměstnanci.

Před několika lety se objevil mezi některými správci daně nový přístup, který požadoval, aby plátcí daně v případě daňových nerezidentů odváděli daň pouze z příjmů zdanitelných v České republice, a to bez podání žádosti o zproštění této povinnosti. V případě daňového nerezidenta by pak zaměstnanec nevykázal přeplatek v daňovém přiznání, ale plátce daně by mu již zálohu na daň z tohoto příjmu vůbec nesrazil a neodvedl, anebo následně opravil měsíční mzdové výpočty za zdaňovací období dle § 38i a již sraženou a odvedenou zálohu by mu vrátil. Záloha by tak nebyla zálohou, ale víceméně konečnou daní pouze bez zohlednění slev a odpočtů dostupných na roční bázi.

Tato praxe však vyvolala nejistotu jak na straně zaměstnanců, tak také na straně zaměstnavatelů – plátců daně. Zaměstnanci nejprve čekali na výsledná vyrovnání svých daňových povinností a vratku na dani ze strany správce daně, aby ta byla následně zamítnuta s odvoláním na povinnost plátce daně opravit mzdovou agendu a přeplatek na dani vrátit zaměstnanci na své straně. Kromě velké administrativní zátěže pro plátce, kteří byli nuceni opravovat zpětně mzdové výpočty v situaci, kdy většina mzdových softwarů takovou variantu neumožňuje, spolu s dopady do již uzavřeného účetnictví za předchozí období, byli opět plátcí daně postaveni do pozice, kdy by měli určit daňové rezidentství u každého svého zaměstnance, aby mu již ve mzdových výpočtech vyloučili příjmy za práci v zahraničí ze zdanění. Plátce daně by zde tedy nesl další riziko spojené s určením daňového rezidentství, a to určení výše příjmu, ze které měl daň odvést.

Proč se správci daně chtěli zbavit své zákonné povinnosti nejen daň vyměřit, ale v případě podání daňového přiznání i prověřit, zda bude vyměřena ve správné výši, není úplně jasné.

Pro samotné zaměstnance, daňové nerezidenty, by znamenala tato praxe také mnohem obtížnější přístup k získání

potvrzení o zaplacení daně z příjmu zdanitelného v České republice, která jsou v mnoha případech povinni předložit ve své rezidentské zemi k umožnění uplatnění příslušné metody dvojího zdanění. Správce daně totiž často potvrzení o zaplacené dani odmítá vystavit s odůvodněním, že poplatník nepodal daňové přiznání, a správce daně tak nemá možnost ověřit dané skutečnosti. Vzhledem k tomu, že český správce daně v případě českého daňového rezidenta často až dogmaticky trvá na dodání takového potvrzení ze zahraničí, a to i v případech, kdy ustanovení příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění indikují, že takové potvrzení nemá být vyžadováno, anebo v případech, kdy daňový systém dané země vystavení takového potvrzení tamním správcem daně neumožňuje a je nahrazen např. daňovým výměrem, je tento postup překvapivý i z pohledu mezinárodního zdanění.

Vzhledem k vážnosti dopadů výše uvedeného postupu a zvýšení jistoty ohledně postupu jak na straně správce daně, tak na straně plátce, byl předložen Koordinační výbor č. 489/14.12.16 týkající se právě povinnosti odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí, který nastiňuje několik modelových situací a shrnuje a sjednocuje postupy u odvodů záloh na daň.

Jedním z důležitých závěrů je možnost i nadále odvádět daň z veškerého zúčtovaného příjmu zaměstnance a následně poplatníkovi vybranou daň vrátit na základě podaného přiznání k dani z příjmů fyzických osob dle § 38g ZDP s tím, že posouzení rezidentského statutu daného zaměstnance bude provedeno až po skončení zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že daňové rezidenství je ovlivněno osobní situací daného poplatníka, je zcela jistě správné, pokud často velmi důvěrné informace o osobní situaci budou sdělovány přímo správci daně a ne zaměstnavateli – plátcí daně.

Pokud se zde vrátíme k závěru, který byl učiněn v předchozí části ohledně uplatňování slev na dani a daňového zvýhodnění, kdy by plátce daně v případě opatrnosti považoval zaměstnance za daňového nerezidenta a slevy a daňová zvýhodnění neuplatňoval, tak v případě určení příjmu zdanitelného v České republice by často plátce daně v případě opatrnosti přistupoval k zaměstnanci naopak jako k daňovému rezidentovi a odváděl zálohy na daň z veškerého zúčtovaného příjmu, aby se vyhnul případnému doměrku v situaci, kdy by odváděl pouze z příjmů ze zdrojů v České republice.

### **Zvláštní sazba daně**

Ještě jiný dopad má určení daňového rezidentství v případě členů statutárních orgánů. Ke splnění daňové povinnosti v České republice prostřednictvím plátce daně je v některých případech využívána nikoliv daň zálohová, ale tzv. zvláštní sazba daně, tedy konečné zdanění prostřednictvím srážkové daně.

Zvláštní sazba daně je definována v § 36 ZDP a je aplikována u členů statutárních orgánů – českých daňových nerezidentů, kdy příjem člena statutárního orgánu je celý považován za příjem z tzv. českých zdrojů dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 6 ZDP.

Vývoj zdanění potom konkrétně v případě jednatelů prošel v roce 2014 důležitou změnou. Jednotný přístup do této problematiky a nastínění postupu pro další roky pak vnesl Koordinační výbor 439/17.12.14 pro postup pro zdaňování jednatelů-nerezidentů v roce 2014.

V případě člena statutárního orgánu odpadá nutnost určit, z jakého příjmu bude daň odváděna, neboť příjem je v plné míře zdanitelný v České republice, plátce daně však musí stanovit, zda v návaznosti na daňové rezidenství této osoby bude odvádět z jeho příjmu srážkovou či zálohovou daň.

V případě srážkové daně je pak plátce daně povinen podávat měsíční hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou dle § 38d odst. 3 ZDP. Neliší se však pouze administrativní povinnosti plátce, ale také výše výsledného odvodu. Člen statutárního orgánu – daňový rezident má nárok na uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění, jeho příjem však podléhá odvodu solidárního zvýšení daně. Člen statutárního orgánu – daňový nerezident nárok na uplatnění slev a daňového zvýhodnění nemá, jeho příjem však solidárnímu zvýšení daně nepodléhá. Jaký postup bude v daném případě opatrnější z hlediska případného doměrku při špatném posouzení, bude pravděpodobně záležet na konkrétní jedné situaci dle výše příjmu člena statutárního orgánu a množství slev či daňového zvýhodnění, na které by měl nárok. Nutno však podotknout, že pro plátce je dost velkým strašákem už situace, kdy by status dané osoby posoudili špatně, nebo se jejich status v průběhu roku změnil, a oni by byli povinni opravovat způsob odvodů a zajistit převod již uhrazených daňových plateb.

## **5 Shrnutí**

Plátce daně dnes stojí v poměrně složité situaci, kdy by měl v souvislosti s příslušnou výše definovanou oblastí volit v průběhu zdaňovacího období co možná nejlepší variantu přístupu ke zdanění konkrétního zaměstnance či člena statutárního orgánu. V tomto smyslu se jedná o velkou zodpovědnost plátců daně, kterou na sebe mnohdy nechce přijmout ani správce daně právě z důvodu nedostatku informací v průběhu zdaňovacího období a kvůli velké administrativní zátěži. Zákon sice nyní umožňuje různé následné úpravy již provedených odvodů, v praxi je ale takový úkon pro plátce daně často velmi administrativně složitý. Nejen, že většina mzdových softwarů neumožňuje zpětné opravy, ale výsledné výstupy jsou napojeny na účetnictví společnosti, a jakékoliv opravy po skončení zdaňovacího období zasáhnou obvykle nejen mzdovou účtárnu.

I přes komplexnost celé problematiky a zmiňované závěry Koordinačního výboru, velmi aktuální zkušenosti s postupem správců daně v návaznosti na instrukce poskytnuté jim krajskými finančními úřady však ukazují, že jednoznačnou preferencí finančních orgánů je ponechat úvahu o tom, co je v České republice zdanitelné, pouze na plátcích daně, který by v případě daňových nerezidentů odváděl zálohu na daň pouze z příjmů ze zdrojů v České republice. Zda správně či nikoliv bez znalosti všech potřebných mezinárodních principů o určování státu zdroje jednotlivých položek příjmů ze závislé činnosti, je už jinou otázkou. V případě daňového nerezidenta pak plátcem daně neuplatní poplatníkovi ani diskutované slevy na dani či daňové zvýhodnění a proces vyměření daně tak může být zdárně dokončen již na úrovni plátcem daně bez zapojení finanční správy. Zaměstnanec již nebude muset procházet složitým a časově náročným procesem podání daňového přiznání včetně zodpovídání výzev k prokázání skutečností ze strany správce daně.

Pokud však budeme mít na mysli správné uplatnění principů mezinárodního zdaňování, stálo by za zvážení přemýšlet

o mechanismu, který výslednou zátěž odpovědnosti určení daňového rezidentství a zdroje příjmu přenesou až na samotného poplatníka. Správce daně by v takovém případě řešil konkrétní oblasti přímo s poplatníkem či jeho daňovým poradcem, neboť plátcem daně vzhledem k osobní povaze daných informací mnohdy ani nemá a nemůže mít k dispozici všechny informace, které jsou po něm požadovány. Teprve po konci zdaňovacího období je možné také plně a při vědomí všech dostupných informací s konečnou platností posoudit konkrétní situaci – tedy rozhodnout o rezidentském statusu během uplynulého zdaňovacího období. V průběhu zdaňovacího období je na plátcem daně kladeno neúměrné břímě posouzení a rozhodnutí bez znalosti veškerých informací. Posouzení a rozhodnutí učiněné plátcem daně po konci zdaňovacího období a následné opravy již provedených odvodů mají naopak svým rozsahem zcela zásadní dopad do vedení celé mzdové agendy plátcem daně. A to ať již z pohledu rozsáhlé administrativy spojené s opravami, která se násobí počtem dotčených zaměstnanců, a v období, kdy je plátcem daně povinen zajistit pro zaměstnance také roční zúčtování, tak z pohledu všech účetních vstupů provedených během zdaňovacího období.

INZERCE



WE MAKE  
BUSINESS!  
EASY!

## SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE DAŇOVÝCH PORADCŮ A AUDITORŮ

### BMDCONSULT

- = evidence výkonů a jejich fakturace → jednoduše a efektivně
- = CRM → rychlý přehled o Vašich zákaznících
- = organizace kanceláře → denní agenda přehledně pod kontrolou
- = evidence dokumentů → skenujte přímo do archívů
- = závěrka a výroční zpráva → výkazy na míru

Rádi Vám řešení BMD nezávazně  
představíme a zodpovíme Vaše dotazy!  
[www.bmd.com/cz](http://www.bmd.com/cz)

**BMD SYSTEMHAUS GmbH KIT s.r.o.**  
Ing. Lenka Hamerníková  
Tel.: +420 731 654 361  
[hamernikova@kit.cz](mailto:hamernikova@kit.cz)

# Držba versus prodej směnky aneb Polemika nad stanoviskem Generálního finančního ředitelství<sup>1</sup> v kontextu s ustanovením § 8 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů

Ing. Zuzana Rylová  
daňový poradce č. 3912

Na úvod citace ze zákona – za příjmy z kapitálového majetku se považují „úrokové a jiné výnosy z držby směnky (např. diskont z částky směnky, úrok ze směnečné sumy)“<sup>2</sup>. Institut směnky je upraven zákonem č. 191/1950 Sb., zákon směnečný a šekový (dále jen „ZSŠ“). Pojem „směnka“ není v tomto a zřejmě ani v jiném zákoně definován, nicméně podle svého obsahu je směnka považována za cenný papír vydaný v zákonem stanovené formě. Směnka obsahuje bezpodmínečný písemný závazek (příkaz) v přesně určené formě a poskytuje majiteli směnky právo vyžadovat po určité osobě (směnečném dlužníku) ve stanovené lhůtě a místě zaplacení peněžní sumy uvedené na směnce.

Zákon o daních z příjmů<sup>3</sup> obsahuje celou řadu ustanovení týkajících se cenných papírů, proto je na místě definice cenného papíru. Dle občanského zákoníku<sup>4</sup> je cenným papírem listina, se kterou je právo spojeno takovým způsobem, že je po vydání cenného papíru nelze bez této listiny uplatnit ani převést. S cenným papírem je tedy vždy spojené určité právo (např. právo rozhodovat, právo na určitý podíl na zisku, právo věřitele na vrácení peněz...), které lze realizovat pouze prostřednictvím cenného papíru.

Nyní pojďme rozebrat jednotlivé druhy příjmů uvedené v diskutovaném ustanovení § 8 odst. 1 písm. h) ZDP a jako první výnos z držby v podobě úroku ze směnečné sumy. U směnky jako takové se obecně nepředpokládá, že bude úročena. Teprve doložkou o úroku je možné



směnečnou jistinu úročit. Úrok je přípustný pouze u směnky, kde je stanovena splatnost na viděnou nebo na určitý čas po viděné (§ 5 ZSŠ). U takto určené splatnosti totiž nemůže výstavce ani věřitel přesně určit, kdy se směnka stane splatnou. Úrok se uvádí v procentech. U směnky splatné v určitý den, případně v určité datum, úročení není možné. Při takto vystavené směnce totiž věřitel i výstavce přesně ví, kdy bude směnka splatná, a mohou tedy dopočítat úrok, který bude k směnečné sumě připočten, a celkovou částku uvést jako směnečnou jistinu. Použití doložky o úroku nemá v tomto případě žádný efekt a stanovené úroky se nestanou součástí směnečné jistiny. Kromě toho se věřitel vystavuje riziku, že směnka bude v určitých případech neplatná (záleží na formulaci stanovení úroků) pro neurčitost směnečné částky.

Pojem diskont z částky směnky ZSŠ nezná, nicméně za diskont z částky směnky lze považovat rozdíl, o který je momentální cena směnky nižší než její nominální hodnota. Diskont je tedy srážka z nominální hodnoty při prodeji směnky před její splatností nebo srážka z nominální hodnoty směnky při splacení před dobou její splatnosti. O diskont se tedy může jednat jak při držbě směnky, tak při jejím prodeji.

Fyzické osoby pro účely zdanění rozdělují příjmy do pěti dílčích základů daně, přičemž každý dílčí základ daně upravuje konkrétní oblast příjmů. Poplatník si tedy nemůže vybrat, do kterého dílčího základu daně svůj příjem zahrne, a je vázán nastavenými pravidly jednotlivých dílčích základů daně. Podle ZDP i zažitá praxe se obvykle do dílčího základu daně z kapitálového majetku podle § 8 ZDP zahrnují příjmy plynoucí z držby finančního majetku, zatímco do dílčího základu daně ze samostatné činnosti či do dílčího základu daně z ostatních příjmů se zahrnují příjmy plynoucí z převodu majetku, a to v závislosti na tom, zda se jedná o majetek obchodní či osobní. Pokud by do dílčího základu daně podle § 8 ZDP měly patřit i příjmy z převodu finančního majetku (cenných papírů), muselo by to být v zákoně výslovně uvedeno,

<sup>1</sup> Zveřejněno v pokynu GFŘ D-22 (dále jen „Pokyn“).

<sup>2</sup> § 8 odst. 1 písm. h) ZDP.

<sup>3</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

<sup>4</sup> § 514 zákona č. 89/2012 Sb.

protože by to představovalo výjimku ze systémového pravidla.

Z výše uvedeného tak můžeme dovodit, že příjmy plynoucí z držby směnky jsou příjmy z kapitálového majetku, zatímco příjmy z prodeje směnky jsou příjmy ze samostatné činnosti nebo tzv. ostatní příjmy.

Podporu pro toto tvrzení najdeme i v historii změn předmětného ustanovení. Do konce roku 2000 znělo ustanovení § 8 odst. 1 písm. h) ZDP takto: „*Výnosy ze směnek (např. diskontní částky směnek, úrok ze směnečné sumy)*.“ Formulace „výnosy ze směnek“ však vzbuzovala určité pochyby, zda sem nepatří i příjmy z prodeje směnky, proto došlo k úpravě daného ustanovení s následujícím zdůvodněním<sup>5</sup>: „*Novela reaguje na některá tvrzení ze strany odborné veřejnosti, že výnosem ze směnky může být i příjem z jejího prodeje, který návrh jednoznačně vylučuje.*“

Potud se to zdá být naprosto jasné a bylo by to i pro poplatníky srozumitelné, pokud bychom zcela ignorovali Pokyn. Ten je chápán jako výkladová pomůcka k ZDP, která slouží k lepšímu porozumění zákona daňovými poplatníky. Problémem však je, že v případě směnek jde výrazně za hranu zákona. K § 8 odst. 1 písm. h) ZDP jev Pokynu uvedeno, že diskontní částkou směnky se rozumí úrok počítaný ode dne koupě nebo vystavení směnky do dne její splatnosti, **případně dalšího prodeje**. Právě tento komentář je problematický. Pokud bychom se striktně drželi této definice, pak bychom za příjem z kapitálového majetku museli považovat i rozdíl mezi pořizovací cenou směnky a její prodejní cenou, což odporuje zákonu. Na druhou stranu bychom podle Pokynu za diskontní částku směnky neměli považovat rozdíl mezi její pořizovací cenou a inkasovanou částkou při jejím splacení přede dnem splatnosti (předčasném splacení), protože tento případ definice neobsahuje a výčet v Pokynu

je vyčerpávající. Předpokládám, že to nebylo účelem zákona. Obě tyto úvahy vedou k tomu, že nezbývá nic jiného, než Pokyn ve věci cit. ustanovení ignorovat. Zdá se evidentní, že do Pokynu byl doslovně opsán text pokynu D-190 vztahující se k předchozí právní úpravě platné do konce roku 2000.

Nepřímou podporu pro závěr, že vysvětlení v pokynu D-22 je v diskutované části chybné a nebylo aktualizováno v souvislosti s novou úpravou, najdeme i v ustanoveních § 4 odst. 1 písm. w) a x) ZDP, která řeší osvobození příjmů z prodeje cenných papírů. Ani v jednom z obou ustanovení není uvedeno, že osvobození příjmů z úplatného převodu cenných papírů se nevztahuje na příjmy z prodeje směnky.

Nicméně aby to nebylo tak jednoduché, praxe se zpravidla vždy zajímá, jak v dané věci hodlá postupovat daňová správa. Ve Finančním, daňovém a účetním bulletinu č. II/2017 nedávno publikovala v článku Příjmy z kapitálového majetku (2. část), Výnosy z držby směnky paní Sedláková z Ministerstva financí, která je nepochybně zkušeným a váženým odborníkem na daň z příjmů fyzických osob, stejný text, jako je uveden v Pokynu, tzn. že za příjmy z držby směnky se považuje i diskont při dalším prodeji směnky. To může znamenat buď, že daňová správa výkladem rozšířila okruh příjmů z kapitálového majetku v případě směnek i na rozdíl mezi jejich pořizovací a prodejní cenou, nebo byl při přípravě článku jen bez dalšího převzat uvedený text, který logicky ani systematicky neodpovídá začlenění tohoto příjmu do dílčího základu daně z kapitálového majetku. Vyřešení tohoto dilematu jde nad rámec článku.

Z mého zamyšlení mělo především vyplynout jedno zásadní doporučení na závěr – respektujeme zákon a k Pokynu přihlížejme jen tehdy, pokud není se zákonem v rozporu.

<sup>5</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 492/2000 Sb., změna zákona o daních z příjmů, k části první bodu 49 (ve schváleném zákoně se jedná o bod 51).

# Některá úskalí výkladu zákona o daních z příjmů v oblasti cenných papírů

**Simona Hornočová**  
daňový poradce č. 2550

**Radek Novotný**  
daňový poradce č. 2986, Allen & Overy

Témata z oblasti cenných papírů, respektive obecně z oblasti finančních nástrojů, jsou poměrně vděčná pro demonstraci zobecnitelných problémů zákona o daních z příjmů<sup>1</sup> z hlediska jeho strukturování, zacházení s pojmy i z hlediska samotné formulace textu právních norem. Finanční trhy mohou obecně posloužit jako ukázkový příklad oboru, který nikdo nedokáže předem svázat do jasně definovaných pojmů a jednoznačných mantinelů a určit konečný výčet situací či transakcí, které se do nich vejdu a které již ne. Vždy budou vznikat nové produkty, často ve své podstatě (a ve výsledku) ekonomicky totožné s těmi stávajícími, ale budou se jmenovat jinak, formálně právně budou mít jinou povahu a poplatníci s jejich pomocí dojdou ke stejnému cíli jinou cestou, a to vše zcela legitimně. Z hlediska regulatorního se domníváme, že je tato vlastnost finančních trhů poměrně dobře podchycená a zákony upravující tento obor jsou formulované dostatečně obecně, s trochou nadsázky lze říci nadčasově. Typická kazuistika provázející tvorbu daňových předpisů ovšem moc nadčasová není. Vybrali jsme si proto téma z oblasti cenných papírů, abychom se na něm pokusili demonstrovat některé koncepční problémy zákona o daních z příjmů<sup>2</sup>. A protože jsou koncepční, možná naivně doufáme, že když budou odhaleny až na syrovou dřev, zákonodárce vezme informaci vyplývající z našeho pojednání v potaz a zákon příště bude znít jinak.



## 1 Obecný ekonomicko-právní úvod do problematiky

Při psaní tohoto článku jsme dospěli k jednomu obecnému závěru, o který bychom se chtěli podělit hned na úvod, přestože jsme ho dokázali pojmenovat až v závěrečné fázi konečného ladění textu. Vyplnul nám totiž z dlouhých a hlubokých diskusí, které jsme vedli ohledně popisovaných transakcí a filozofie výkladu právních norem, kterých jsme se v článku dotkli – a nakonec i těch, kterých jsme se výslovně nedotkli, ale potřebovali jsme se na jejich obsahu shodnout, abychom byli schopni formulovat text jednotlivých kapitol. Toto poznání pro někoho možná nebude novinkou, ale nám pomohlo pochopit jeden poměrně zásadní důvod, proč začíná být interpretace právních norem v zákoně o daních z příjmů diskutabilní prakticky kdykoliv, kdy se dostaneme k posuzování trochu složitějších situací. Dospěli jsme totiž k závěru, že zákon o daních z příjmů se pohybuje v určité schizofrenii. Co tím myslíme? Právní normy obsažené v zákoně o daních z příjmů, které mají za cíl upravit zdanění příjmů či uplatnění nákladů vyplývajících z určitých situací, nástrojů apod. v konkrétním segmentu či oboru, používají při identifikaci těch nástrojů či situací pojmy toho práva, které reguluje danou oblast<sup>3</sup>. V našem konkrétním případě například zákon o dluhopisech. Při stanovení základu daně se ale vychází z účetnictví, a právní normy obsažené v daňových předpisech tak musí „sedět“ i na účetní zachycení daných situací, nástrojů apod., potažmo účetní terminologii.

A v čem je tedy problém? V tom, že nejen terminologie samotná, ale i základní přístup těchto dvou oblastí práva

<sup>1</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

<sup>2</sup> Vzhledem k zacílení problematiky se většinou v článku zabýváme ustanoveními, která upravují zdanění fyzických osob, v některých kapitolách však zmíníme i osoby právnické, zejména tam, kde vzniká nejistota ohledně správné interpretace v porovnání se závěry u osob fyzických.

<sup>3</sup> Pokud si tedy zákon o daních z příjmů nedefinuje jiné pojmy pro daňové účely, i v těchto definicích však vychází z terminologie práva regulujícího danou oblast.

(tedy zákonů upravujících danou oblast a účetních předpisů) se velmi často liší, a to z dobrých důvodů, protože každá z těchto oblastí práva má jiný důvod existence. To ovšem zákon o daních z příjmů stejně často nijak nereflektuje – a hlavně nijak nepomáhá uživateli v tom, aby byl schopen poznat, na kterém přístupu postavil daňový zákonodárce konkrétní právní normu, kterou se uživatel pokouší pro daňové účely interpretovat.

Pro demonstraci tohoto problému, který se zde snažíme popsat, uvedeme v následujících stručných kapitolách konkrétní příklad z oblasti, kterou se náš článek zabývá.

### 1.1 Krátce k zákonu o dluhopisech

Zákon o dluhopisech<sup>4</sup> například ve vztahu k dluhopisu vůbec neobsahuje výraz „úrok“<sup>5</sup>. Úrok je ekonomickou kategorií, jejímž definováním či zachycením se zákon o dluhopisech vůbec nepotřebuje zabývat. Jeho cílem totiž není rozlišit ekonomickou podstatu příjmu (druhovému členění výnosů a nákladů), ale upravit práva a povinnosti zapojených stran vztahující se k příslušnému finančnímu nástroji – dluhopisu.

Zákon o dluhopisech hovoří o tzv. výnosu dluhopisu, který se určuje zejména (i) pevnou úrokovou sazbou, (ii) rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho nižším emisním kurzem<sup>6</sup> nebo (iii) pohyblivou úrokovou sazbou odvozenou například z jiných úrokových sazeb či úrokových výnosů, pohybu měnových kurzů, finančních indexů či cen komodit. Výnos dluhopisu musí být obsažen v emisních podmínkách (případně emisní podmínky obsahují informaci, že dluhopis je bez výnosu) a je splatný v termínech uvedených tamtéž. V případě tzv. zero bondu<sup>7</sup>, u kterého je výnos dluhopisu určen rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho nižším emisním kurzem („diskont“)<sup>8</sup>, je výnos dluhopisu splacen při (předčasné) splatnosti. U ostatních dluhopisů, u kterých je výnos určen pevnou/pohyblivou úrokovou sazbou („kupónový dluhopis“)<sup>9</sup>, je výnos dluhopisu zpravidla splácen v pravidelných intervalech (např. ročně či čtvrtletně). Pro úplnost je vhodné uvést, že výnos dluhopisu může být stanoven kombinací diskontu/prémie a pevnou/pohyblivou úrokovou sazbou<sup>10</sup>.

Jestliže emitent nabude vlastní dluhopisy před datem jejich splatnosti, tyto dluhopisy nezanikají, pokud emitent nerozhodne jinak (tato skutečnost bývá obvykle upravena v emisních podmínkách)<sup>11</sup>. Naopak při předčasném splacení dluhopisy zaniknou.

### 1.2 Krátce k účetnictví, daním a rozdílnému pohledu

Účetnictví je ve své podstatě písemným zachycením informací o ekonomických či hospodářských jevech podniku v peněžních jednotkách. Účetní jednotky jsou proto povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.

Účetnictví se tedy od výše zmíněného zákona o dluhopisech liší v tom, že zachycuje příslušný hospodářský jev z hlediska účetní jednotky, jejíž poctivý obraz má vykázat, ať už jde o emitenta nebo vlastníka dluhopisu. Naopak zákon o dluhopisech se zabývá dluhopisem, tedy finančním nástrojem jako takovým, bez ohledu na to, kdo, za kolik, kolikrát a v jaké situaci ho koupil.

Pro příklad, výnos dluhopisu ve smyslu zákona o dluhopisech bude vždy daný tak, jak je uvedeno výše, tedy u tzv. zero bondu rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho nižším emisním kurzem, bez ohledu na to, kolikrát v době mezi okamžikem vydání a splacením změnil vlastníka. Podíváme-li se ovšem na úrokový výnos vykázaný vlastníkem dluhopisu za dobu jeho držby po nákupu na sekundárním trhu, bude se částka vykázaná v účetnictví jako úrokový výnos s největší pravděpodobností lišit od poměrné výše výnosu dluhopisu, která připadá na dobu držby. Úrokový výnos bude totiž zohledňovat tržní cenu v okamžiku nákupu. Pro úplnost uvádíme, že vykazování (účtování) úrokového výnosu není v určitých případech vyžadováno<sup>12</sup>. Naopak, bude-li o úrokovém výnosu účtováno, ne nutně musí být účetní jednotkou (vlastníkem dluhopisu) nakonec realizován (tedy inkasován jako úrok, či přesněji jako výnos dluhopisu). Prodává-li totiž vlastník dluhopisu nakonec dluhopis na sekundárním trhu,

<sup>4</sup> Zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech (dále jen „zákon o dluhopisech“).

<sup>5</sup> Jediné použití slova „úrok“ lze nalézt v § 15 odst. 3 zákona o dluhopisech, a to pro případ, že upisovatel splatil upsanou částku, ale k vydání dluhopisů nakonec nedošlo. Úrok zde reprezentuje částku ve výši váženého průměru repo sazeb ČNB za období od data splacení, která tedy představuje určitou náhradu upisovateli za dobu, kdy nemohl disponovat danými finančními prostředky (nemá tedy nic společného s výnosem dluhopisu).

<sup>6</sup> Emisním kurzem dluhopisu je peněžní částka, za kterou emitent dluhopis vydává, a je uveden v emisních podmínkách.

<sup>7</sup> Termín vychází z anglického „zero-coupon bond“ představující dluhopis bez pravidelné úrokové (kupónové) platby. Z pohledu českého zákona o dluhopisech tedy není výnos dluhopisu určen pevnou/pohyblivou úrokovou sazbou. V českém překladu se používá též pojem „bezcupónový dluhopis“. Tento pojem však není zcela přesný, neboť pevná/pohyblivá úroková sazba nemusí být vtělena do kupónu.

<sup>8</sup> Diskont je tvořen kladným rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho nižším emisním kurzem. V případě, že je tento rozdíl záporný, nazývá se premií.

<sup>9</sup> Pojem kupónový dluhopis není zcela přesný, neboť, jak je uvedeno výše, pevná/pohyblivá úroková sazba nemusí být vtělena do kupónu.

<sup>10</sup> Toho využily například státní dluhopisy s negativním (úrokovým) výnosem, neboť zákon o dluhopisech nepředpokládá, že by pevná/pohyblivá úroková sazba mohla být záporná. Vzhledem k pochybnostem, zda lze takové dluhopisy vydat, byly tyto státní dluhopisy vydány s nízkou pevnou úrokovou sazbou a vysokou premií.

<sup>11</sup> § 15a odst. 1 zákona o dluhopisech.

<sup>12</sup> Například u finančních institucí u cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou proti účtům nákladů a výnosů.

formálně právně neinkasuje úrok (výnos dluhopisu), ale příjem z prodeje.

Další možnou demonstrací rozdílného pohledu zákona o dluhopisech a účetnictví je situace, kdy emitent drží vlastní dluhopisy, které při pořízení emitentem nezanknou, na rozdíl od situace, kdy došlo k předčasnému splacení, a dluhopisy zaniknou. V účetní závěrce emitenta se však tyto situace vykážou shodně, jako by došlo k jeho splacení, v obou případech se tedy sníží závazek emitenta z titulu vydaných dluhopisů<sup>13</sup>.

Rozlišit či přesně kategorizovat ekonomickou podstatu výnosu dluhopisu v konkrétních situacích není jednoduché, a pravděpodobně to v řadě případů ani nelze, protože jeho výši ovlivňuje řada ekonomických faktorů. Výnos dluhopisu při (předčasné) splatnosti dluhopisu patrně představuje z ekonomického pohledu úrok. Tento závěr se nejvíce v rozporu s právním pohledem, neboť inkaso výnosu dluhopisu není příjmem z prodeje. Naproti tomu výnos dluhopisu při jeho prodeji, ať už emitentovi nebo třetí osobě, právně představuje příjem z prodeje. Jednoznačná kategorizace výnosu z ekonomického pohledu bude v tomto případě složitější, sice je součástí prodejní ceny také úrok, ten ale tvoří jen jednu složku ovlivňující tržní cenu (shodně jako u jakékoliv jiné komodity).

## 2 Daňová úprava některých transakcí s dluhopisy

### 2.1 Zpětný odkup dluhopisu emitentem – obecně

Na úvod stručně popíšeme obecný daňový režim příjmu z prodeje dluhopisu emitentovi podle zákona o daních z příjmů, který nám následně poslouží jako kontext pro další, více problémové kapitoly. Prvním tématem, které bychom tedy chtěli zmínit, je zdanění příjmů vlastníka dluhopisu z prodeje dluhopisu emitentovi tohoto dluhopisu před jeho splatností. Zákon o daních z příjmů pro tuto transakci používá slovní spojení „zpětný odkup“, aniž by jej jakkoliv blíže definoval.

#### 2.1.1 Zpětný odkup dluhopisu emitentem – charakter příjmu z pohledu ZDP

Jak jsme uváděli výše v kapitole 1, formálně právně je příjem vlastníka dluhopisu z prodeje dluhopisu emitentovi příjmem z prodeje stejně jako při prodeji dluhopisu třetí osobě, i když ekonomicky může tento příjem (respektive jeho část) představovat úrok.

Příjmy z prodeje cenných papírů jsou podle zákona o daních z příjmů u fyzických osob obecně zdaňované v dílčím základu daně podle § 10, konkrétně v odst. 1 písm. b). Základem daně je pak ve smyslu § 10 odst. 4 a 5 ZDP příjem snížený o prokazatelně vynaložené výdaje, v případě dluhopisů pořizovací cenu i výdaje související s uskutečněním úplatného převodu a platby za obchodování na trhu s cennými papíry.

Příjem vlastníka dluhopisu z prodeje dluhopisu emitentovi je však upraven speciálním ustanovením § 8 odst. 2 ZDP. Podle tohoto ustanovení se za příjem z kapitálového majetku dále považuje „rozdílem mezi vyplacenou jmenovitou hodnotou dluhopisu a emisním kurzem při jeho vydání; v případě předčasného zpětného odkupu se použije místo jmenovité hodnoty cena zpětného odkupu“.

Daňový režim příjmu z prodeje dluhopisu emitentovi (pro zjednodušení ho budeme v textu nazývat i „příjmem ze zpětného odkupu“) je tedy odlišný od příjmu z prodeje dluhopisu třetí osobě, který se zdaňuje v dílčím základu daně podle § 10 ZDP. „Příjem ze zpětného odkupu“ je podřazen pod dílčí základ daně podle § 8 ZDP, tedy pod kapitálové příjmy.

Z hlediska systematického zařazení „příjmu ze zpětného odkupu“ pod dílčí základ daně podle § 8 ZDP, tedy „kapitálové příjmy“, se zdá, že zákonodárce předpokládal ekonomickou podstatu tohoto příjmu obdobnou úroku, a rozhodl se proto zdaňovat tyto příjmy obdobně jako příjmy úrokové, nikoliv jako příjmy z prodeje.

Otázka zní, jak silně na tomto předpokladu můžeme založit výklad jiných částí zákona o daních z příjmů, když toto systematické zařazení „příjmu ze zpětného odkupu“ je upraveno v části týkající se daně z příjmů fyzických osob. V části zákona týkající se právnických osob žádný náznak charakteru tohoto příjmu z pohledu zákonodárce uveden není. Na druhou stranu, pro účely stanovení základu daně zde na rozdíl od fyzických osob není třeba rozčlenit jednotlivé příjmy pod konkrétní dílčí základy daně, a taková úprava tedy není potřebná.

Gramatické vyjádření i systematické zařazení § 8 odst. 2 ZDP ovšem zároveň vede k závěru, že zákonodárce příjem vlastníka dluhopisu z prodeje dluhopisu emitentovi jednoduše nepodřadil pod daňový režim úroku z dluhopisu, což by se vzhledem k výše uvedené úvaze o předpokládané ekonomické podstatě nabízelo, ale vytvořil tímto ustanovením speciální kategorii příjmu (námi pracovním pojmenovanou „příjem ze zpětného odkupu“). Tento závěr potvrdilo i GFŘ v rámci jednání Koordinačního výboru ohledně příspěvku č. 334/27.04.11<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Tento postup vyplývá jak z mezinárodních standardů, tak z českých účetních předpisů (např. § 17 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví).

<sup>14</sup> Zápis z jednání Koordinačního výboru je dostupný na internetových stránkách Finanční správy ČR [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2011KVKDP27\\_04\\_2011.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2011KVKDP27_04_2011.pdf).

Obecně shrnuto, příjem v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem při prodeji dluhopisu emitentovi, tedy „příjem ze zpětného odkupu“, je speciální kategorií příjmu stojící vedle úroku a příjmu z prodeje.

### 2.1.2 Zpětný odkup dluhopisu emitentem – obecný způsob zdanění příjmu

Zákon o daních z příjmů obsahuje pro zdanění „příjmu ze zpětného odkupu“, tedy příjmu ve výši rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem, speciální ustanovení. Tato speciální ustanovení se však týkají pouze fyzických osob.

Pokud „příjem ze zpětného odkupu“ plyne fyzické osobě ze zdroje na území České republiky, je ve smyslu § 8 odst. 4 ZDP samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně 15 % podle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP. Pokud plyne ze zdrojů v zahraničí, je nesnížený o výdaje základem daně (dílčím základem daně). V takovém případě tedy nebude zdaněn srážkovou daní, ale poplatník jej uvede ve svém daňovém přiznání.

V případě právnických osob zákon žádnou speciální úpravu pro „příjem ze zpětného odkupu“ neobsahuje. Je tedy třeba vyřešit otázku, jaký bude mít daňový režim. Jednou z možností je zvolit přístup, že zákonodárce úpravou obsaženou v § 8 odst. 2 ZDP deklaroval svůj záměr obecně vnímat „příjem ze zpětného odkupu“ jako příjem úrokového charakteru, a aplikovat tento pohled i na právnické osoby. Druhý výkladový směr považuje § 8 odst. 2 ZDP za úpravu čistě pro fyzické osoby, v případě právnických osob by pak bylo třeba vycházet z obecných ustanovení zákona. Výsledkem bude, že zpětný odkup dluhopisu emitentem bude zdaněn stejně jako jakýkoliv jiný prodej dluhopisu třetí osobě (půjde tedy o příjem z prodeje). Každý z autorů tohoto článku se přitom přiklání k jiné variantě.

## 2.2 Dluhopisy vydávané v zahraničí poplatníky se sídlem v ČR nebo Českou republikou

### 2.2.1 Obecný daňový režim

Dluhopisy vydávané v zahraničí poplatníky se sídlem v ČR nebo Českou republikou (v praxi zkráceně nazývané „eurobondy“) jsou specifickou kategorií dluhopisů. Domníváme se, že záměrem zákonodárce bylo usnadnit emitentům těchto dluhopisů administrativní povinnosti tím, že nebudou zatíženi povinnostmi srážet daň. Tento záměr se v zákoně o daních z příjmů projevil speciální úpravou v § 4 odst. 1 písm. za), § 8 odst. 5, § 19 odst. 1 písm. i) a § 36 odst. 2 písm. a) ZDP.

Podle § 8 odst. 5 ZDP jsou úrokové příjmy z eurobondů plynoucí českým daňovým rezidentům (fyzickým osobám) nesnížené o výdaje základem daně (dílčím základem daně), nejsou tedy zdaňované zvláštní sazbou daně vybírané srážkou. Úrokové příjmy fyzických osob daňových nerezidentů plynoucí z eurobondů jsou podle § 4 odst. 1 písm. za) ZDP osvobozené od daně z příjmů. Stejně tak jsou osvobozené úrokové příjmy poplatníků daně z příjmů právnických osob daňových nerezidentů z eurobondů, a to ve smyslu § 19 odst. 1 písm. i) ZDP.

Také v ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, které stanoví zvláštní sazbu daně ve výši 15 % z rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem jako příjmu poplatníka pro případ zpětného odkupu dluhopisu, obsahuje výjimku pro úrokový příjem z eurobondu plynoucí fyzické osobě.

Jak je zřejmé z citovaného textu zmíněných ustanovení, zákon o daních z příjmů zde používá slovní spojení „úrokový příjem“, tedy potenciálně další příjmovou kategorií<sup>15</sup> vedle úroku, příjmu z prodeje a „příjmu ze zpětného odkupu“<sup>16</sup>.

### 2.2.2 Zpětný odkup dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v ČR nebo Českou republikou – způsob zdanění příjmu

Při studiu zákona o daních z příjmů si čtenář nutně musí položit otázku, jak bude tedy zdaněn příjem vlastníka eurobondu z prodeje tohoto dluhopisu emitentovi před datem splatnosti (tedy „příjem ze zpětného odkupu“ eurobondu), když zde vedle sebe stojí dvě speciální úpravy.

Na jednu stranu jde stále o rozdíl mezi vyplacenou cenou zpětného odkupu a emisním kurzem při jeho vydání ve smyslu § 8 odst. 2 ZDP, tedy specifickou kategorií příjmu („příjem ze zpětného odkupu“) s daňovým režimem popsáným v kapitole 2.1.2. Na druhou stranu se ale jedná o příjem ze speciální kategorie dluhopisu, eurobondu, u kterého lze dovodit záměr zákonodárce nezatížit emitenty povinností srážet daň, jak jsme uvedli výše. Tento záměr zákonodárce by při použití obecného režimu zdanění „příjmů ze zpětného odkupu“ uvedeného v kapitole 2.1.2 nebyl naplněn.

Domníváme se, že pro naplnění smyslu a cíle zákona v případě specifické kategorie dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v ČR nebo Českou republikou, tedy eurobondů, je třeba na „příjem ze zpětného odkupu“, tedy příjem v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem při zpětném odkupu

<sup>15</sup> Zákon o daních z příjmů pojem „úrokový příjem“ používá ve více ustanoveních, v žádném jej však blíže nedefinuje.

<sup>16</sup> Připomínáme, že „příjemem ze zpětného odkupu“ dluhopisu rozumíme rozdíl mezi vyplacenou cenou zpětného odkupu a emisním kurzem při jeho vydání ve smyslu § 8 odst. 2 ZDP, který je považován za speciální kategorii příjmu zdaňovaného v dílčím základu daně podle § 8 ZDP „kapitálové příjmy“.

dluhopisu emitentem, uplatnit speciální ustanovení zákona upravující „úrokový příjem“ z eurobondů. Pro tento výklad svědčí i systematické zařazení „příjmů ze zpětného odkupu“ pod dílčí základ daně podle § 8 ZDP, tedy „kapitálové příjmy“, které může demonstrovat záměr zákonodárce danit tento příjem podle jeho předpokládané ekonomické povahy (úrok).

V případě zpětného odkupu eurobondů by se tedy nepoužila speciální úprava zdanění rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu, ale upřednostnila by se speciální úprava zdanění eurobondů. Tento argument vnímáme jako velmi silný v oblasti daně z příjmů fyzických osob, kde je tato „fikce“ specifické kategorie příjmu výslovně upravena. V části daně z příjmů právnických osob žádná taková úprava obsažena není, jak jsme však uvedli výše, z důvodu jiné konstrukce základu daně v této části zákona není potřebná. Interpretace v oblasti daně z příjmů právnických osob s sebou každopádně podle našeho názoru nese větší míru nejistoty a bylo by zajímavé sledovat, na kterou stranu by se přiklonil za daného znění zákona soud.

Shrneme-li tedy výše uvedenou úvahu: zákonodárce záměrně vytvořil specifickou kategorii příjmu v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu („příjem ze zpětného odkupu“), pro kterou zavedl v zákoně o daních z příjmů sadu speciálních ustanovení. Zároveň však pro zjednodušení pozice českých společností emitujících dluhopisy na zahraničních trzích zavedl specifická pravidla pro zdanění eurobondů, do kterých ovšem tuto specifickou kategorii příjmu výslovně nepromítnul a právní úpravu neprovázel. Aby došlo k naplnění smyslu a cíle existence pravidel týkajících se eurobondů, je třeba specifickou kategorii příjmu v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu („příjem ze zpětného odkupu“) v případě eurobondů podřadit pod obecnější nijak nedefinovaný pojem „úrokový příjem“, jinak by tato pravidla postrádala smysl. S tím se však pojí další problém, zda je takový postup možný i u právnických osob, když podpůrný argument ohledně záměru zákonodárce z hlediska povahy příjmu je vyjádřený v té části zákona, která se týká fyzických osob. Jak jsme uvedli výše, autoři se v tomto ohledu neshodli. Asi se však se čtenáři shodneme, že situace má do právní jistoty daleko a svůj záměr mohl zákonodárce určitě vyjádřit lépe.

### 2.3 Zpětný odkup dluhopisu emitentem – zdroj příjmů

Pro dokreslení problematiky ještě na závěr zařazujeme úvahu na téma zdanění příjmů nerezidentů v podobě „příjmu ze zpětného odkupu“, tedy rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu při prodeji dluhopisu emitentovi, resp. práva České republiky na zdanění těchto příjmů.

Ve smyslu § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP mají daňoví nerezidenti daňovou povinnost, která se vztahuje jen

na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Výčet těchto příjmů lze nalézt v § 22 ZDP.

Pro případ zpětného odkupu dluhopisů mohou být z hlediska zdroje příjmů relevantní v zásadě dvě kategorie příjmů uvedené v § 22 ZDP, a to (i) úrok a jiný výnos z investičních nástrojů ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 ZDP nebo (ii) příjem z prodeje investičních nástrojů podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7 ZDP. Případně se může jednat o třetí, specifickou kategorii příjmu, v návaznosti na závěr učiněný v předchozím textu s ohledem na speciální ustanovení § 8 odst. 2 ZDP („příjem ze zpětného odkupu“).

Proč je to důležité? Tak například příjmy daňových nerezidentů uvedené v § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 ZDP podléhají zdanění zvláštní sazbou daně ve smyslu § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP a daň sráží plátcé, naopak příjmy podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7 ZDP zdaní poplatník prostřednictvím daňového příznání a připadá v úvahu zajištění. A hlavně, specifická kategorie „příjmu ze zpětného odkupu“ v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu mezi druhy příjmů v § 22 ZDP uvedena není, nebyla by tedy příjmem ze zdroje na území České republiky a pokud by takový příjem plynul nerezidentům, nepodléhal by v České republice zdanění.

Je dobré na tomto místě připomenout, že pro účely zařazení příjmů do jednotlivých kategorií v § 22 ZDP se dlouhodobě vychází z pravidla, že rozhodující je právní, nikoliv ekonomická povaha příjmu. Tento přístup se v praxi ustálil na základě poznatků z praktické aplikace zákona, kdy jiný přístup by vyvolával kromě obtížné spravovatelnosti značnou právní nejistotu poplatníků, plátců i správců daně.

Jak jsme uvedli výše, příjem vlastníka dluhopisu z titulu zpětného odkupu dluhopisu emitentem je formálně právně příjmem z prodeje. Když tedy budeme následovat zažité výkladové pravidlo a pro účely určení zdroje příjmu použijeme formálně právní charakter příjmu, zařadíme tento příjem pod ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 ZDP, tedy příjem z prodeje. Tento závěr mimochodem učinilo i GFR ve svém vyjádření k výše zmíněnému příspěvku na Koordinační výbor č. 334/27.04.11. Výsledkem toho je, že příjem v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu je příjmem ze zdrojů na území České republiky a podléhá v České republice zdanění jako příjem z prodeje investičního nástroje.

Stále zde však zůstává otázka, zda tento závěr snese srovnání s výkladem, ke kterému jsme dospěli v předchozím textu, tedy že (i) příjem vlastníka dluhopisu z titulu zpětného odkupu dluhopisu emitentem je speciální kategorií příjmu stojící vedle úroku a příjmu z prodeje (jako „příjem ze zpětného odkupu“), (ii) systematicky je zákonodárcem

u fyzických osob podřazený pod dílčí základ daně podle § 8 ZDP shodně jako úrok a (iii) lze tedy dovozovat, že zákonodárce z hlediska ekonomické povahy vnímal tento příjem jako úrokový.

Pokud bychom přijali závěr, že zákonodárce úpravou obsaženou v § 8 odst. 2 ZDP deklaroval svůj záměr vnímat „příjem ze zpětného odkupu“ jako příjem úrokového charakteru, a aplikovali bychom tento přístup obecně při výkladu zákona o daních z příjmů<sup>17</sup>, pak bychom měli i pro účely § 22 ZDP podřadit tento příjem pod ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP, tedy úrok a jiný výnos z investičních nástrojů. Pro úplnost připomínáme, že při výkladu speciálních ustanovení upravujících daňový režim eurobondů jsme tuto speciální kategorii příjmu podřadili pod „úrokový příjem“, v tom ohledu by byl tento přístup konzistentní.

Na závěr bychom se měli vypořádat ještě s třetí možností, kterou je případná klasifikace příjmu v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu jako specifické kategorie příjmu („příjem ze zpětného odkupu“), shodně jako při výkladu § 8 odst. 2 ZDP popsaném v kapitole 2.1.1. Předkladatelé se ve zmíněném příspěvku na Koordinační výbor snažili být ve výkladu jednotlivých částí zákona tímto způsobem konzistentní a pro výklad § 22 ZDP použili právě tuto klasifikaci (když se na ní s GFŘ v předchozí části shodli). Dlužno přiznat, že takový přístup by příjem v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu plynoucí nerezidentům zcela vyjmul ze zdanění v České republice, což asi nebylo záměrem zákonodárce. Tento výklad by také vybočil z výše uvedeného přístupu dlouhodobě uplatňovaného při výkladu § 22 ZDP, tedy následování formálně právní klasifikace příjmu, a určitým způsobem i z podřazení „příjmu ze zpětného odkupu“ pod úrokový příjem při výkladu ustanovení upravujících daňový režim eurobondů.

Celý text tohoto článku ukazuje, že pokud chceme dospět k výkladu, který rozumně naplní smysl a cíl jednotlivých ustanovení, pro konzistentnost příliš místa není<sup>18</sup>. GFŘ ve svém vyjádření k výše zmíněnému příspěvku na Koordinační výbor č. 334/27.04.11. pro účely výkladu § 22 ZDP následovalo formálně právní povahu příjmu a podřadilo „příjem ze zpětného odkupu“ pod ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 ZDP, tedy příjmy z prodeje.

Zmíněný příspěvek na Koordinační výbor byl nakonec uzavřen s rozporem, zároveň však byl motivací některých následných změn zákona upravujících zdanění zpětného odkupu dluhopisu emitentem. Obáváme se však v kontextu úvah popsaných v tomto článku, že úpravy zákona zdaleka nebyly dostačující.

## 2.4 Závěr

Tento článek určitě nebude pro čtenáře jednoduchým čtením, ani pro nás nebylo jednoduché tuto problematiku popsat tak, aby z ní vyplynula myšlenka, která měla reprezentovat nosné téma – tedy systémový problém zákona o daních z příjmů z hlediska strukturování textu, zacházení s pojmy i samotné formulace právních norem ve složitějších situacích.

Když tedy zkusíme stručně shrnout: při výkladu pravidel zdanění příjmu vlastníka dluhopisu v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu při prodeji dluhopisu emitentovi před splatností jsme narazili na čtyři různé kategorie příjmu, a to úrok, příjem z prodeje, úrokový příjem a zvláštní kategorii příjmu, kterou jsme si pracovníčně pojmenovali „příjem ze zpětného odkupu“. Pro účely výkladu jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů jsme museli tento jeden konkrétní druh příjmu postupně podřadit pod tři různé kategorie příjmu:

- i) z hlediska obecné povahy byl v důsledku speciální úpravy § 8 odst. 2 ZDP rozdíl mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu zvláštní kategorií příjmu („příjem ze zpětného odkupu“), nikoliv příjmem z prodeje ani úrokem,
- ii) pro účely § 22 ZDP je pak možné tento příjem podřadit pod příjem z prodeje stejně jako pod úrok a jiný výnos z investičního nástroje, přičemž GFŘ jej pro tento účel považuje za příjem z prodeje,
- iii) aby na něj byl následně v případě eurobondů aplikován daňový režim pro úrokový příjem.

Jen tak totiž výklad jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů dával smysl z hlediska naplnění jejich cíle a účelu. Jinými slovy, pokud jsme posuzovali příslušná ustanovení zákona odděleně, ve všech případech bylo možné konečný výklad podložit poměrně přesvědčivými argumenty, přestože jsme se v jednom případě neshodli. Pokud však tyto výklady postavíme vedle sebe, použité argumenty, které v dílčích situacích přesvědčivě podporovaly zvolený výkladový směr, si začnou vzájemně silně protiřečit<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Například na základě úvahy, že ze zákona nevyplývá žádný důvod, proč by měl být témuž příjmu přisuzován různý charakter v různých částech zákona.

<sup>18</sup> Neukotvenost příjmu v podobě rozdílu mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem dluhopisu může demonstrovat i nedávný krok zákonodárce, kdy při novelizaci § 4 odst. 1 písm. x) ZDP vyloučil z osvobození příjmů z úplatného převodu cenných papírů příjmy z kapitálového majetku, které by však i v souvislosti s výše uvedeným žádné takové příjmy obsahovat neměly.

<sup>19</sup> Možná to není na první pohled zřejmé, ale tato situace je pro uživatele zákona extrémně nebezpečná. Pokud totiž klient položí daňovému poradci otázku ohledně daňového režimu určitého poplatníka nebo určitého druhu transakce, daňový poradce nastuduje příslušná ustanovení zákona a dospěje k výkladu, který bude v dané situaci či u daného poplatníka dávat smysl. Fakt, že zákonná úprava této problematiky vlastně smysl nedává a argumenty, na kterých jsou výklady postaveny, si protiřečí, lze zjistit až poté, co je provedena analýza zákona ze všech úhlů pohledu a při zohlednění všech druhů poplatníků. To se většinou v praxi neděje, uživatel zákona tedy v praxi nemá šanci zjistit, že jeho smysluplné argumenty podložený výklad s sebou při náhodném porovnání s interpretací jiné problematiky z téže oblasti může nést významné riziko.

Pro nás z toho plyne poučení, že pokud daňový zákonodárce z nějakého důvodu musí postupovat kazuisticky a výslovně upravovat daňový režim konkrétních druhů příjmů, mělo by v zákoně vždy existovat i nadřazené obecné pravidlo postavené na principu, který je konkrétní úpravou následován. Výjimky by pak měly být jasně formulovány a důvod jejich existence pečlivě vysvětlen v důvodové zprávě. Zároveň by při nastavení konkrétního daňového režimu měly být vždy promyšleny a vzaty do úvahy všechny druhy poplatníků, situací, příjmů a jiných příjmových kategorií již zákonem upravených, kterých se nová specifická pravidla mohou dotknout, aby se při případné změně upravila všechna ustanovení zákona a text zůstal ve všech částech zákona konzistentní.

### 3 Formulace přechodných ustanovení

Na úplný závěr bychom rádi zmínili ještě jedno specifické téma, které je v zákoně o daních z příjmů úzce spojené s problematikou cenných papírů. U cenných papírů je totiž v případě novelizací zákona o daních z příjmů typické, že prostřednictvím přechodných ustanovení bývá určitým způsobem zachován i starý režim, tato situace se vyskytuje poměrně často. Přechodná ustanovení většinou používají jako časové kritérium pro odlišení cenných papírů, které se řídí starou a novou úpravou, okamžik „emitování“ cenného papíru.

Zákon o dluhopisech stejně jako občanský zákoník<sup>20</sup> (a historicky zákon o cenných papírech<sup>21</sup>) ovšem pojem „emitování“ neznají, v žádném z těchto předpisů se tento výraz nevyskytuje. Tyto zákony rozlišují „okamžik emise“ a „vydání“, přičemž v případě „vydání“ se zdá, že je

používáno v různých významech. Na rozdíl od situace rozebírané v předchozí části článku, kde daňový zákonodárce také používá výraz, který se v předpisech upravujících oblast cenných papírů, resp. dluhopisů, vůbec nevyskytuje („zpětný odkup“), v tomto případě může použití nedefinovaného pojmu „emitování“ nastolit nepřijemnou právní nejistotu.

Když budeme abstrahovat od snad zažitého významu, který je většinou dáván slovu „emitování“ při výkladu přechodných ustanovení zákona o daních z příjmů, teoreticky lze tento výraz vyložit dvěma způsoby. Jedním je parafráze slovního spojení „okamžik emise“, druhým pak synonymum pro český výraz „vydání“. Obě možnosti jsou přitom z gramatického hlediska v principu rovnocenné. Problém je, že každá z nich znamená jiný časový okamžik, což je zrovna pro potřebu přechodných ustanovení velmi nevhodné.

Vzhledem ke způsobu používání slova „vydání“ v předpisech upravujících cenné papíry, resp. dluhopisy, by využití tohoto pojmu pro daňová přechodná ustanovení požadovanou právní jistotu nepřineslo, navíc by v praxi byla taková úprava obtížně spravovatelná. Jinými slovy, namísto výrazu „emitování“ se nabízí použít slovní spojení „okamžik emise“. Tento okamžik by měl být zřejmý z emisních podmínek uvedených v prospektu cenného papíru. Pro příští novelizace lze tedy použití slovního spojení „okamžik emise“ namísto „emitování“ důrazně doporučit. Vzhledem k tomu, že je obsah výrazu „emitování“ podle našich informací tímto způsobem správci daně vykládán i při interpretaci stávající úpravy, taková změna by nijak neovlivnila současnou správní praxi, jen by přidala jistotu, že je tato praxe v souladu se zákonem.



KONFERENČNÍ  
CENTRUM SECES  
PLZEŇSKÉHO  
PRAZDROJE

Česko-německý  
daňový seminář

26. – 27. 4. 2018

Podrobné informace k semináři najdete na [www.kdpcr.cz/csde-seminar2018](http://www.kdpcr.cz/csde-seminar2018).

<sup>20</sup> Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

<sup>21</sup> Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech (zrušen zákonem č. 89/2012 Sb.).

# Výplata vlastního kapitálu

Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
partner TPA, členka Prezidia KDP ČR



Cílem tohoto článku je rozebrat výplatu vlastního kapitálu z kapitálové korporace z daňového pohledu. Pro rozbor výplaty je nutno začít od původu jednotlivých položek vlastního kapitálu, jejich vzniku. Způsob vytvoření vlastního kapitálu je tedy základní charakteristikou, která má vliv na daňové souvislosti výplaty.

## 1 Vlastní kapitál v účetních předpisech

Výchozí právní úprava vlastního kapitálu je obsažena v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) – dále jen „ZOK“, která je následně zobrazována v účetnictví korporací. Při tvorbě základního kapitálu může vzniknout emisní ážio nebo vkladové ážio, a to plněním zakladatelů

(společníků) nad zamýšlenou a v zakladatelském dokumentu zapsanou výší základního kapitálu. Vklady do základního kapitálu a na tvorbu ážia mohou být peněžité i nepeněžité. Dále najdeme v ZOK úpravu příplatků do korporace, tedy dalšího plnění společníků nad výší základního kapitálu zapisovaného do obchodního rejstříku. ZOK dále pracuje s pojmy zisk běžného období, nerozdělený zisk, záloha na podíly na zisku. Právní úprava těchto pojmů je dostatečně komentována v komentářích i odborné literatuře.

Struktura vlastního kapitálu pro kapitálové korporace je podrobně upravena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1993 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“), a její příloha č. 1 obsahuje přesné rozdělení na řádky pasiv rozvahy, viz následující tabulka:

<b>A. Vlastní kapitál</b>
<b>A.I. Základní kapitál</b>
A.I.1. Základní kapitál
A.I.2. Vlastní podíly (–)
A.I.3. Změny základního kapitálu
<b>A.II. Ážio a kapitálové fondy</b>
A.II.1. Ážio
A.II.2. Kapitálové fondy
A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy
A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/–)
A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/–)
A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/–)
A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/–)
<b>A.III. Fondy ze zisku</b>
A.III.1. Ostatní rezervní fondy
A.III.2. Statutární a ostatní fondy
<b>A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/–)</b>
A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let
A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let (–)
A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/–)
<b>A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/–)</b>
<b>A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (–)</b>

Tato struktura vlastního kapitálu poskytuje podrobné informace uživatelům účetní závěrky. Pokud bychom chtěli jít do detailnějšího vymezení položek vlastního kapitálu, pak budeme čerpat z § 14 až 15a vyhlášky.

Položka „A.I.1. Základní kapitál“, obsahuje základní kapitál obchodní korporace, který byl zapsán do obchodního rejstříku. Následující položka „A.I.2. Vlastní podíly (–)“ slouží k vykázání vlastních akcií a podílů. Podmínky nabytí vlastních akcií jsou stanoveny v § 301 až 303 a § 306 ZOK.

Položka „A.I.3. Změny základního kapitálu“ slouží k zachycení změn základního kapitálu před jejich zapsáním do obchodního rejstříku. Teprve po zapsání změny výše základního kapitálu do obchodního rejstříku se tato změna promítne do položky A.I.1.

Další částí vlastního kapitálu je skupina položek „A.II. Ážio a kapitálové fondy“. Ážio vzniká pouze při tvorbě a splácení základního kapitálu peněžitými i nepeňžitými vklady. Do kapitálových fondů patří ostatní kapitálové fondy a oceňovací rozdíly vznikající v důsledku přecenění aktiv a závazků na reálnou hodnotu. Do ostatních kapitálových fondů se promítají zejména příplatky společníků mimo základní kapitál. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků při jejich prvotním zaúčtování vytváří tzv. fondy z přecenění. Tyto fondy mohou být účelově vázány k původní položce a trvají po celou dobu existence přeceněné položky v účetnictví, např. pokud jde o přecenění majetkových podílů metodou ekvivalence nebo o přecenění realizovatelných cenných papírů a derivátů na reálnou hodnotu dle § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Dále zde najdeme oceňovací rozdíly vznikající jako důsledek přeměn obchodních korporací. Tyto „fondy z přecenění“ mohou být použity k převodu do jiných položek vlastního kapitálu dle rozhodnutí valné hromady obchodní korporace, např. z nich může být vytvořen nebo zvýšen základní kapitál nástupnické společnosti (viz dále). Podrobněji vznik a náplň těchto položek rozebírá ČÚS č. 11 – Operace s obchodním závodem.

Třetí částí vlastního kapitálu jsou fondy ze zisku. O jejich vytvoření rozhoduje valná hromada anebo jejich tvorba může být zakotvena ve stanovách společnosti. Položka „A.III.1. Ostatní rezervní fondy“ obsahuje nejčastěji původní zákonný rezervní fond, který byl tvořen do konce roku 2013 dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, povinně akciovými společnostmi a společnostmi s ručením omezeným. Některé korporace si tento rezervní fond ponechaly a dle stanov či společenské smlouvy tak mohou od 1. 1. 2014 pokračovat v jeho tvorbě.

V položce „A.III.2. Statutární a ostatní fondy“ se vykazují fondy, jejichž tvorbu si společnost sama stanovila prostřednictvím stanov nebo společenské smlouvy. Zařazujeme sem i sociální fond nebo fond kulturních a sociálních potřeb pro zaměstnance.

Čtvrtá část vlastního kapitálu se nazývá „A.IV. Výsledek hospodaření minulých let“. Obsahuje řádky pro nerozdělený zisk minulých let, neuhrazenou ztrátu minulých let a jiný výsledek hospodaření minulých let. Nerozdělený zisk minulých let představuje položku, kde se kumulují nerozdělené výsledky hospodaření všech minulých let.

Položka „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ byla zavedena od 1. 1. 2013 a její obsah je upraven § 15a vyhlášky. Slouží k zachycení rozdílů ze změn účetních metod, části odložené daně při jejím prvním zaúčtování a pro zachycení dopadů oprav účetních chyb minulých let, které vznikly v důsledku neúčtování nebo chybného účtování o nákladech či výnosech v předcházejících účetních obdobích.

Položka „A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období“ navazuje na výkaz zisků a ztrát. Valná hromada společnosti při schvalování účetní závěrky musí také rozhodnout o rozdělení tohoto výsledku hospodaření.

Šestou a poslední část vlastního kapitálu představuje položka „A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku“. Tato položka byla zavedena do rozvahy ve vazbě na ZOK, který připustil možnost vyplácet zálohy na podíly na zisku (§ 40 ZOK).

## 2 Rozdělení zisku

Korporace má povinnost do konce šestého měsíce po skončení účetního období svolat valnou hromadu, která schválí řádnou účetní závěrku a rozhodne o rozdělení zisku. Jedná se v podstatě o rozhodnutí o rozdělení zisku předchozího účetního období, který je vykázán na účtu *431-Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení*. Rozdělení zisku nebo úhrada ztráty je účtována na základě rozhodnutí valné hromady. Pravidla a podmínky pro rozdělování zisku jsou široce komentována v komentářích k ZOK<sup>1</sup> i v odborné literatuře.<sup>2</sup>

Pokud by se valná hromada nekonala nebo nerozhodla, pak je účet 431 k datu závěrky vynulován převodem na účet *428-Nerozdělený zisk minulých let* nebo *429-Neuhrazená ztráta minulých let* podle svého charakteru (viz ČÚS č. 018 – Kapitálové účty, odst. 3.1.11.), protože k datu závěrky nesmí mít zůstatek.

Rozdělení zisku je možno realizovat výplatou zisku společníkům nebo zisk převést do jiných účtů vlastního

<sup>1</sup> ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P. a P. ŠUK. *Zákon o obchodních korporacích, Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2017.

<sup>2</sup> LAŠTOVIČKOVÁ, L. Rozdělení zisku a výplata podílu na zisku ve společnosti s ručením omezeným. *Auditor*. 2016, (2): 9–11.

kapitálu, tedy na nerozdělený zisk minulých let, je možno tvořit fondy ze zisku nebo zvýšit základní kapitál. Pokud v minulosti byla vykázána ztráta, pak přednostně je nutné vyrovnat tuto ztrátu.

Pokud bude v rozvaze vykázán A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let, pak je vhodné, aby statutární orgán společnosti předložil valné hromadě ke schválení také jeho rozdělení. Tento úkol však valné hromadě žádný právní předpis neukládá. Proč tedy doporučuji rozhodnout o jeho rozdělení tak, aby tato položka byla „vyčištěna“ a nepřenesla se do dalších účetních období? Proto, aby tato položka, tento řádek rozvahy byl připraven pro další účetní období. Pokud se vyskytne další významná účetní chyba nebo dojde ke změně účetní metody, bude tato oprava chyby či změna metody v rozvaze vykázána samostatně a bez kompenzací s minulými transakcemi. Touto cestou lze zajistit každoročně transparentní účetní informace pro vlastníky. Pokud by společníci nerozhodli o „vyčištění“ této položky za každé účetní období, ve kterém vznikne, pak by na ní docházelo v průběhu několika let ke kumulaci jednotlivých zaúčtovaných případů, k možné kompenzaci případů ziskových a ztrátových. Společníci by tak zcela jistě ztratili přehled, co všechno v průběhu minulých let zde bylo zachyceno. Je tak vhodné kladné hodnoty převádět do nerozdělných zisků minulých let nebo je používat k rozdělení mezi společníky, záporné hodnoty pak vyrovnávat oproti nerozděleným ziskům či převádět na neuhrazenou ztrátu minulých let.

### 3 Zálohy na podíl na zisku

Zákon o obchodních korporacích připustil, aby obchodní korporace vyplácely zálohy na podíly na zisku (§ 40 odst. 2 ZOK). Obchodní korporace nesmí vyplatit zisk nebo prostředky z jiných vlastních zdrojů, ani na ně vyplácet zálohy, pokud by si tím přivodila úpadek podle jiného právního předpisu (tzv. test insolvence).

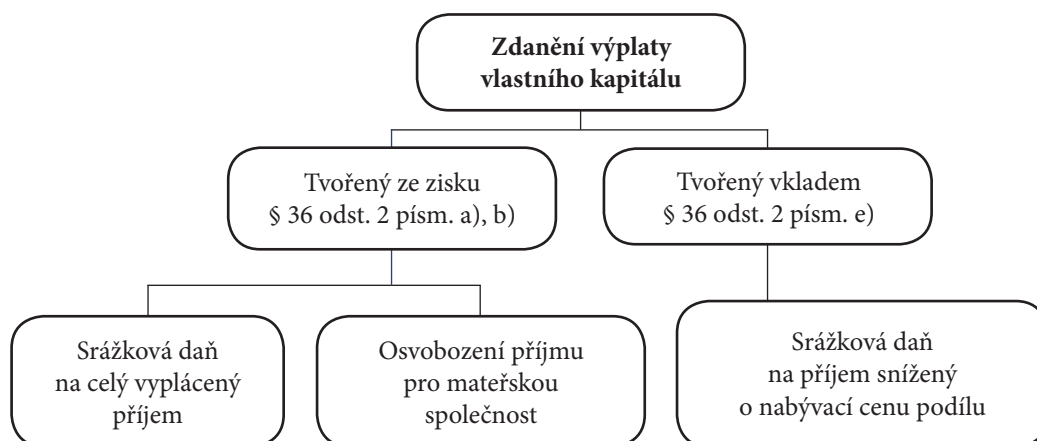
Rozhodování o výplatě zálohy na podíl na zisku zákon ani ve společnosti s ručením omezeným, ani ve společnosti akciové nesvěřil do působnosti valné hromady. Případně tedy do působnosti jednatele ve společnosti s ručením omezeným nebo představenstva v rámci akciové společnosti. Rozhodnutí o záloze je v každém případě nutno formalizovat (tedy v případě kolektivních orgánů formálně přijmout a řádně zapsat), když jde o důležité právní jednání, s nímž zákon spojuje nejeden právní důsledek. Právě toto rozhodnutí je titulem pro výplatu zálohy, působí právní účinky v účetní a daňové oblasti. V podrobnostech odkazujeme na publikované články<sup>4</sup>.

### 4 Výplata ostatních složek vlastního kapitálu

Výplata ostatních složek vlastního kapitálu kapitálové korporace musí být schválena valnou hromadou na základě řádné nebo mimořádné účetní závěrky, s výjimkou záloh na podíly na zisku, o nichž rozhoduje statutární orgán na základě mezitímní účetní závěrky. Pro akciové společnosti a pro společnosti s ručením omezeným platí pravidlo, že valná hromada by se měla konat do šesti měsíců po skončení účetního období. Po schválení výplaty vlastního kapitálu je kapitálová korporace odpovědná za správné zdanění tohoto příjmu vypláceného společníkovi. Ve své podstatě je nutno vyplácený vlastní kapitál zkoumat dle jeho původního vzniku, což má také dopady do výběru metody zdanění. Vyplácená položka vlastního kapitálu mohla vzniknout vklady vlastníků nebo být vytvořena ziskem korporace, viz následující obrázek č. 1.

Obecně je možno uvést, že výplata částek vzniklých vklady je postavena na principu zdanění srážkovou daní po odečtení nabývací ceny podílu. Položky vzniklé ze zisku jsou pak zdaňovány srážkovou daní, bez uplatnění jakéhokoliv nákladu. Může však dojít k osvobození tohoto příjmu.

Obrázek č. 1 Základní rozdělení přístupu ke zdanění výplaty vlastního kapitálu



<sup>3</sup> SKÁLOVÁ, J. Opravy chyb a změny účetních metod od roku 2013. *Bulletin KDP ČR*. 2013, (4): 35–41.

<sup>4</sup> SKÁLOVÁ, J. Účetní zobrazení zálohy na podíly na zisku. *Bulletin KDP ČR*. 2014, (1).

ŠEVCOVICOVÁ, E. a P. VANĚČKOVÁ. Zálohy na podíl na zisku, souvislosti v účetnictví a daních. *Bulletin KDP ČR*. 2014, (4): 50–53.

Všechny položky vlastního kapitálu obsažené v pasivech v rozvaze ve skupinách A.I až A.V je nutno zkoumat z důvodu zjištění původu jejich vzniku, což je důležité s ohledem na možnost osvobození nebo na možnost uplatnění souvisejících výdajů, jak ukazuje následující obrázek.

Rozdělení položek vzniklých ze zisku versus položky vzniklé vkladem se může zdát jednoduché pouze na první pohled. Jednoznačně do režimu zdanění zisků je možno zařadit z rozvahy snad jedině A.IV.3 Jiný výsledek hospodaření minulých let a A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období.

Pokud se však již podíváme do položky A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let, pak musíme zkoumat, zda

v historii společnosti do ní byl převáděn pouze vytvořený zisk (viz dále část o přeměnách). Důvodem je to, že pokud do nerozděleného zisku byl převeden při přeměně vlastní kapitál vzniklý vkladem (základní kapitál) nebo přecenění při přeměně, nastupuje jiný daňový režim.

Stejně tak musíme postupovat obezřetně při výplatě rezervního fondu. Rezervní fond byl ve většině společností tvořen pravidelnými přídělky ze zisku. Obchodní zákoník a nově i ZOK však dovoluje jeho vytvoření vklady společníků. Proto je nutno zkoumat, jakou cestou vykazovaný rezervní fond vznikl. Pojďme si tedy přiblížit některé varianty výplaty vlastního kapitálu na příkladech.

### Příklad č. 1

#### Výplata základního kapitálu společníkům

**Společnost s ručením omezeným má tři společníky a celkový základní kapitál 10.000.000 Kč. Valná hromada rozhodla o snížení základního kapitálu: základní kapitál se snižuje o částku 8.000.000 Kč, výše vkladů společníků se snižuje o 80 % u každého, s částkou sníženého základního kapitálu bude naloženo tak, že se vyplatí společníkům podle jejich podílu na základním kapitálu.**

**Podíly společníků na základním kapitálu jsou 60, 35 a 5%. Všichni společníci jsou zakladateli, kteří splatili celý základní kapitál při založení společnosti peněžitými vklady v poměru jejich podílu na základním kapitálu.**

V této situaci nebude odvedena žádná srážková daň, protože příjem společníka bude snížen o nabývací cenu podílu, tedy základna pro srážkovou daň bude nula, rekapitulaci obsahuje následující tabulka. Není ani důležité, zda společníci jsou fyzické nebo právnické osoby.

	Společník A	Společník B	Společník C
Podíl na základním kapitálu	60 %	35 %	5 %
Podíl připadající na společníka z celkového snížení ZK	4.800.000 Kč	2.800.000 Kč	400.000 Kč
Nabývací cena podílu	6.000.000 Kč	3.500.000 Kč	500.000 Kč
Základna pro srážkovou daň (příjem společníka mínus nabývací cena)	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Srážková daň 15 %	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Čistá výplata ze snížení základního kapitálu	4.800.000 Kč	2.800.000 Kč	400.000 Kč

### Příklad č. 2

#### Výplata zisku a ostatních kapitálových fondů – porovnání obou variant zdanění

**Na valnou hromadu svolanou na den 8. 4. 2017 společnosti Čokoláda, a. s., předložilo představenstvo účetní závěrku sestavenou k 31. 12. 2016, která v oblasti vlastního kapitálu obsahuje tyto položky:**

Pasiva		Kč
A.I.1.	Základní kapitál	2.000.0000
A.II.2.	Ostatní kapitálové fondy	12.000.000
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	5.000.000
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	15.000.000

Valné hromada schválila:

- 1) Rozhodnutí o rozdělení zisku – částka ve výši 12.000.000 Kč bude rozdělena mezi akcionáře, zbytek vytvořeného zisku bude převeden do nerozděleného zisku.
  - 2) Vyplacení ostatních kapitálových fondů v částce 12.000.000 Kč. Tyto fondy vznikly v minulosti příplatky společníků.
  - 3) Splatnost podílu na zisku je stanovena na 30. 4. 2017, splatnost výplaty kapitálových fondů na 30. 6. 2017.
- Akciová společnost je vlastněna třemi akcionáři, všichni akcionáři koupili své akcie od původních zakladatelů. Pořizovací cena akcií tak nenavazuje na základní kapitál. Údaje o nich obsahuje následující tabulka:

Jméno akcionáře	Rezident	Podíl na základním kapitálu	Nabývací cena akcií (pořizovací cena akcií)
CK holding, s. r. o.	Rezident právnická osoba	60 %	3.000.000 Kč
Jana Nováková	Rezident fyzická osoba	20 %	1.000.000 Kč
Schubert, v. o. s.	Rezident právnická osoba	20 %	6.000.000 Kč

#### Zdanění výplaty podílu na zisku

	CK Holding, s. r. o.	Jana Nováková	Schubert, v. o. s.
Podíl připadající na společníka z celkového vypláceného zisku	7.200.000 Kč	2.400.000 Kč	2.400.000 Kč
Srážková daň 15 %	Osvobozeno dle § 19	360.000 Kč	360.000 Kč
Čistá výplata podílu na zisku	7.200.000 Kč	2.040.000 Kč	2.040.000 Kč

Vyplácený podíl na zisku pro veřejnou obchodní společnost Schubert, v. o. s., není možno osvobodit od srážkové daně, protože osvobození je přiznáno pouze vybraným právním formám korporací uvedeným v příloze směrnice o mateřských společnostech<sup>5</sup> (§ 19 odst. 3 ZDP).

#### Zdanění výplaty ostatních kapitálových fondů

Zdanění výplaty ostatních kapitálových fondů bude probíhat pomocí srážkové daně. Základem pro srážkovou daň je příjem každého společníka (v tomto případě byly ostatní kapitálové fondy rozděleny mezi společníky podle jejich podílu na základním kapitálu) snížený o nabývací cenu jeho akcií. Všichni akcionáři nakoupili akcie za vyšší pořizovací cenu, než byla jejich nominální hodnota.

	CK Holding, s. r. o.	Jana Nováková	Schubert, v. o. s.
Podíl připadající na společníka z celkové vyplácené částky	7.200.000 Kč	2.400.000 Kč	2.400.000 Kč
Od příjmu odečteme: Pořizovací cenu akcií (tj. nabývací cenu podílu)	3.000.000 Kč	1.000.000 Kč	6.000.000 Kč
Získáme základ pro srážkovou daň (příjem mínus nabývací cena)	4.200.000 Kč	1.400.000 Kč	0 Kč
Srážková daň 15 %	630.000 Kč	210.000 Kč	0 Kč
Čistá výplata	6.570.000 Kč	2.190.000 Kč	2.400.000 Kč

Pouze u příjmu třetího akcionáře, Schubert, v. o. s., nebude odvedena žádná srážková daň, protože akcie byly nabyty za vysokou pořizovací cenu.

<sup>5</sup> Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. 11. 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřpracované znění), dostupné na [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice\\_\\_Rady\\_2011\\_96\\_EU.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice__Rady_2011_96_EU.pdf).

## 5 Výplata vlastního kapitálu vzniklého přeceněním při fúzi

Při přeměnách kapitálových korporací dochází k tomu, že je oceňováno jmění zúčastněných korporací pro zvýšení základního kapitálu nástupnické korporace<sup>6</sup> nebo pro vytvoření základního kapitálu nově vzniklé nástupnické korporace<sup>7</sup>. Tato pravidla platí pro fúze i pro rozdělení<sup>8</sup>.

Přecenění majetku a dluhů je pak v souladu s § 24 odst. 5 zákona o účetnictví a § 54 odst. 2 a 3 vyhlášky nutné promítnout do účetnictví. Na straně pasiv se toto přecenění promítne v zahajovací rozvaze ve vlastním kapitálu nástupnické korporace (jako položka „A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací“ – dle § 14a odst. 1 vyhlášky). Dle projektu přeměny je možné však tuto hodnotu vlastního kapitálu vzniklého z titulu přecenění převést na jiné účty vlastního kapitálu, zejména je možné ho vykázat jako základní kapitál, ážio či nerozdělený zisk. Tento postup vyplývá z § 54b odst. 2 písm. d) vyhlášky. Lze předpokládat, že část nebo celý oceňovací rozdíl bude použit na navýšení základního kapitálu nástupnické společnosti.

Bez ohledu na to, do jakých položek vlastního kapitálu je v zahajovací rozvaze tento oceňovací rozdíl z přecenění při přeměně zaúčtován, se nyní zaměříme na zdanění této položky, pokud bude vyplácena společníkům.

Tato problematika byla řešena v rámci koordinačního výboru<sup>9</sup>. Ze závěrů GFŘ plyne, že pro daňový režim není rozhodující, na kterém účtu vlastního kapitálu je částka z titulu přecenění po přeměně zachycena, ale pouze to, že tato konkrétní část vlastního kapitálu vznikla přeceněním při přeměně. Při výplatě je pak nutno postupovat podle § 36 odst. 2 písm. e), tedy jedná se o výplatu obdobného plnění, jako je emisní ážio nebo příplatek do ostatních kapitálových fondů.

V podstatě se zde uplatňuje obdobný postup jako u nepeněžitých vkladů vnesených společníkem. Navazuje na směrnici EU o základním kapitálu akciových společností, kde je vyžadováno znalecké ocenění nepeněžitých vkladů do základního kapitálu<sup>10</sup>. Při fúzi sloučením je znalecké ocenění vyžadováno tehdy, pokud dochází ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající. Jinými slovy společníci zanikající

společnosti vnášejí do nástupnické nepeněžitý vklad spočívající ve jmění zanikající společnosti.

Stejný postup se uplatňuje při splynutí. Nově zakládaná kapitálová společnost tvoří základní kapitál právě z nepeněžitých vkladů ze všech zanikajících společností. Při odštěpení nebo rozštěpení je vyžadováno znalecké ocenění pro každou z nástupnických společností, protože právě výše jmění dle znaleckého posudku je maximální, horní hranice základního kapitálu nové nástupnické společnosti.

Do nové společnosti je tak vnášen nepeněžitý vklad, který přispívá ke zvýšení aktiv i vlastního kapitálu. V „přinášeném“ vlastním kapitálu ze zanikající společnosti pak musíme identifikovat položky vzniklé vkladem původních vlastníků, ziskem a přeceněním pro účely přeměny.

Původní zdroj (původ) těchto položek „přineseného“ vlastního kapitálu, bez ohledu na to, kam byly zaúčtovány v nástupnické společnosti, je důležitý pro režim zdanění při výplatě. Část vlastního kapitálu vzniklá přeceněním při přeměně (zaúčtovaná na účet 418, vykazovaná jako položka A.II.2.2.) tak bude pro daňové účely posouzena jako vrácení základního kapitálu, emisního ážia nebo příplatku mimo základní kapitál.

Zdanění těchto plnění je v ZDP řešeno s účinností od 1. 1. 2015 v § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP, § 36 odst. 2 písm. e) ZDP. Příjem bude u společníka snížen o nabývací cenu podílu stanovenou dle § 24 odst. 7 ZDP a na kladný rozdíl bude použita 15% srážková daň. Za odvod srážkové daně odpovídá plátce.

Dále je nutné upozornit, že pokud bude část daňové nabývací ceny „vyčerpána“ pro účely výše popsaného zdanění, nebude již možné tuto část znovu použít jako daňový náklad při prodeji podílu či výplatě vypořádacího podílu či podílu na likvidačním zůstatku (§ 24 odst. 7 ZDP).

Pro řadu kolegů se jako první objevuje otázka, kde získat informace o tom, že určitá část základního kapitálu vznikla z přecenění při přeměně. Získání informací by nemělo být složité, pokud korporace dobře splnila všechny své povinnosti při přípravě a realizaci přeměny a zveřejnila všechny dokumenty ve sbírce listin rejstříkového soudu.

Do konce roku 2011 byla v zákoně o přeměnách jako povinná náležitost projektu fúze nebo rozdělení informace

<sup>6</sup> Dle § 73 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, při fúzi sloučením společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti je zanikající společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce, dochází-li ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti.

<sup>7</sup> Dle § 73 odst. 2 zákona o přeměnách při fúzi splynutím je každá zúčastněná společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce.

<sup>8</sup> Pro rozdělení § 253 až 256 zákona o přeměnách.

<sup>9</sup> Příspěvek autorů KULÍNSKÝ, R. a V. SOPKULIAK. 448/18.03.15 – Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů. Koordinační výbor ze dne 18. 3. 2015 až 18. 11. 2015.

<sup>10</sup> Zejména článek 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2012/30/EU ze dne 25. 10. 2012 o koordinaci ochranných opatření při zakládání akciových společností a při udržování a změně jejich základního kapitálu.

o tom, jak (v jaké struktuře) nástupnická společnost převzala položky vlastního kapitálu zanikající nebo rozdělované společnosti. Bez projektu není možno zapsat přeměnu do obchodního rejstříku, takže tento zdroj informací musel být v minulosti zpracován. Od 1. 1. 2012 novela zákona o přeměnách sice tuto povinnost z projektu vypustila, zavedla ale povinný komentář k zahajovací rozvaze: „Jestliže je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, musí k ní být připojen komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné

účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.“

Z komentáře k zahajovací rozvaze je tedy možno získat informace, jak byly převzaty jednotlivé položky vlastního kapitálu zanikající korporace a „přetvořeny“ do vlastního kapitálu nástupnické korporace. Pokud korporace prošla fúzí či rozdělením opakovaně, pak je nutno vždy dojít až na „začátek“, tedy v případě násobných postupných přeměn bude třeba projektů či komentářů k zahajovací rozvaze prozkoumat více.

### Příklad č. 3

#### Výplata vlastního kapitálu po fúzi

Společník právnická osoba M založila společnost B peněžítým vkladem do základního kapitálu ve výši 100. Ocenění nabytého podílu pro účely účetnictví i nabývací cena pro daňové účely je tedy stanovena na částku 100. Společnost B dobře prosperovala a vytvořila do konce roku 2013 ze zisků povinný rezervní fond ve výši 20% základního kapitálu. Jako další krok úspěšného podnikání realizovala fúzi sloučením do nástupnické společnosti A, která je také vlastněna právnickou osobou M. Toto sloučení proběhlo s oceněním jmění. V nástupnické společnosti A byl navýšen základní kapitál a další položky vlastního kapitálu, jak ukazuje následující tabulka ve dvou variantách.

#### Varianta I.

Cílem této varianty bylo navýšení základního kapitálu o poměrně malou částku, zbytek vlastního kapitálu ze zanikající společnosti byl převeden do nerozděleného zisku minulých let.

Tabulka z komentáře k zahajovací rozvaze

Struktura vlastního kapitálu ve společnosti B	Částka	Převzato na tvorbu	Částka	Dopad fúze na zvýšení vlastního kapitálu nástupnické společnosti A	Částka
Základní kapitál	100	Základní kapitál Nerozdělený zisk	50 50	Základní kapitál	50
Rezervní fond	20	Nerozdělený zisk	20	Nerozdělený zisk	270
Nerozdělený zisk	30	Nerozdělený zisk	30		
Oceňovací rozdíl z přecenění	150	Nerozdělený zisk	150		
HV běžného období	20	Nerozdělený zisk	20		
<b>Celkem</b>	<b>320</b>	<b>Celkem</b>	<b>320</b>	<b>Celkem</b>	<b>320</b>

Pro zjednodušení neuvádíme celkové hodnoty vlastního kapitálu nástupnické společnosti A, tedy nepracujeme s jejím vlastním kapitálem před fúzí. Neuvádíme ani podrobnější strukturu zahajovací rozvahy.

Po uplynutí dvou let po fúzi valná hromada rozhodla o výplatě podílu na zisku z nerozděleného zisku minulých let ve výši 270. Základní kapitál byl zvýšen o 50, kdy zdrojem pro toto zvýšení byl původní základní kapitál (50). Všechny ostatní zdroje se promítly do nerozděleného zisku. Nerozdělený zisk ve výši 270 je tedy tvořen z těchto původních zdrojů:

Původní zdroj	Částka	Položky ze zisku	Položky z vkladu
Základní kapitál	50		50
Rezervní fond	20	20	
Nerozdělený zisk	30	30	
Oceňovací rozdíl z přecenění	150		150
HV běžného období	20	20	
<b>Celkem</b>	<b>270</b>	<b>70</b>	<b>200</b>

Daňové posouzení:

Částka ze zisků 70 může být vyplacena společníkovi – mateřské společnosti M jako osvobozený příjem z podílu na zisku. Částka z vkladu a oceňovacího rozdílu ve výši 200 bude zdaněna srážkovou daní, přičemž částka 200 minus nabývací cena podílu 100 rovná se 100 jako základ pro srážkovou daň.

Bude vybrána srážková daň ve výši 15.

## Varianta II.

Cílem této varianty bylo maximální navýšení základního kapitálu. V projektu tedy bylo stanoveno maximální navýšení základního kapitálu ze všech zdrojů vlastního kapitálu s výjimkou rezervního fondu. Rezervní fond ve výši 20 bude převeden beze změny do nástupnické společnosti.

Tabulka komentáře k zahajovací rozvaze

Struktura vlastního kapitálu ve společnosti B	Částka	Převzato na tvorbu	Částka	Dopad fúze na zvýšení vlastního kapitálu nástupnické společnosti A	Částka
Základní kapitál	100	Základní kapitál	100	Základní kapitál	300
Rezervní fond	20	Rezervní fond	20	Rezervní fond	20
Nerozdělený zisk	30	Základní kapitál	30		
Oceňovací rozdíl z přecenění	150	Základní kapitál	150		
HV běžného období	20	Základní kapitál	20		
<b>Celkem</b>	<b>320</b>	<b>Celkem</b>	<b>320</b>	<b>Celkem</b>	<b>320</b>

Základní kapitál byl zvýšen o 300, kdy zdrojem pro toto zvýšení byl původní základní kapitál (100), nerozdělený zisk (30), oceňovací rozdíl z přecenění (150) a výsledek hospodaření běžného období (20). Rezervní fond byl převzat jako samostatná položka, která nebyla převedena do základního kapitálu.

Celé navýšení základního kapitálu o 300 je tedy možno rozdělit na navýšení ze zisků 50 (modrá políčka v tabulce) a z vkladů o 250 (původní základní kapitál a oceňovací rozdíl.)

Po uplynutí dvou let po fúzi valná hromada rozhodla o snížení základního kapitálu o částku 300.

Daňové posouzení:

- 1) Při snižování základního kapitálu dle § 36 odst. 2 písm. i) ZDP musíme nejprve snížit o část tvořenou ze zisků. Proto částka ze zisků 50 může být vyplacena společníkovi M, který je mateřskou společností, jako osvobozený příjem, protože tato část základního kapitálu byla tvořena převodem nerozděleného zisku a výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení.
- 2) Částka z původního vkladu do základního kapitálu (100) a z oceňovacího rozdílu při přecenění pro fúzi (150) v celkové výši 250 bude zdaněna srážkovou daní, přičemž částka ve výši 250 minus původní nabývací cena podílu 100 se rovná 150 jako základ pro srážkovou daň.
- 3) Bude sražena a odvedena srážková daň ve výši 22,5.

V obou variantách je nutno analyzovat původní zdroj vyplácené položky dle komentáře k zahajovací rozvaze a stanovit správný přístup ke zdanění jednotlivých složek, které tvořily vyplácený podíl na zisku z nerozděleného zisku minulých let nebo vyplácený základní kapitál.

## 6 Závěr

Vlastní kapitál kapitálové korporace vzniká vklady vlastníků, tvorbou zisku nebo z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu. Výplata podílu na zisku i zálohy na podíl na zisku je zdaněna srážkovou daní, pokud není možnost uplatnit osvobození pro mateřskou společnost. Výplata vlastního kapitálu vzniklého vkladem nebo přeceněním při přeměně je dle současného znění zákona

o daních z příjmů zdaňována srážkovou daní. Od příjmu ze snížení kapitálu se odečítá nabývací cena podílu a rozdíl je základem pro srážkovou daň.

Zjištění původu vlastního kapitálu po přeměně či opakované přeměně je poměrně pracnou záležitostí, stejně jako doložení nabývací ceny podílu jednotlivých společníků. Za správný výpočet a odvod srážkové daně z výplaty vlastního kapitálu odpovídá vyplácející korporace.

# Reforma DPH v Evropské unii

Ing. Hana Zídková, Ph.D.  
daňový poradce č. 3160,  
katedra veřejných financí, FFÚ, VŠE v Praze



V říjnu tohoto roku zveřejnila Evropská komise návrh novely Směrnice o DPH<sup>1</sup>, která by měla začít platit již v roce 2019. Tento návrh byl očekáván, protože vychází z tzv. VAT Action Plan z dubna roku 2016. Výběr DPH trpí speciálním typem daňových úniků, karuselovými podvody. Ve snaze těmto podvodům čelit je navrhován Evropskou komisí zcela nový způsob zdanění dodávek zboží mezi členskými státy. Dodávky by měly být zdaněny v zemi spotřeby, tedy ve státě, kde končí jejich přeprava. Dodavatel by ve svém státě odvedl DPH z dodávky zboží do jiného členského státu přes speciální daňové přiznání „One Stop Shop“ s použitím sazby DPH ve státě destinace. Odběratel by platil dodavateli za pořízené zboží včetně DPH a tu by pak nárokoval prostřednictvím speciálního daňového přiznání ve své zemi.

## 1 Daňové úniky a opatření proti nim

Nedávno byla publikována poslední studie institutu CASE (Center for Social and Economic Research) odhadující tzv. mezeru DPH v EU na 150 mld. EUR v roce 2015<sup>2</sup>. Mezera DPH vyjadřuje rozdíl mezi skutečně vybranou daní a teoretickou daňovou povinností vypočtenou z údajů mimo jiné o spotřebě domácností a vlády vykazované v národních účtech. Je hrubým odhadem daňových úniků na DPH, i když zahrnuje nejen úmyslné podvody či úniky, ale i chyby a daň nezaplacenou z důvodu např. insolvence. Mezera DPH se také vyjadřuje relativně v procentech. Podle nejnovější studie nebylo v EU vybráno 12,8% z teoretické výše daně, která by správně měla být odvedena. Nicméně tento podíl se snížil, protože v roce 2014 byla relativní mezera DPH 14,1%. Nejmenší mezeru DPH vykazuje Švédsko, Španělsko a Chorvatsko (pod 4%). Naopak nejvyšší mezeru mají Rumunsko (37%), Slovensko a Řecko (kolem 30%). Pro Českou republiku studie uvádí mezeru DPH na 16,48%. Jsme tedy lehce nad průměrem EU.

V čem rozhodně nezaostáváme, jsou opatření proti daňovým únikům na DPH. Jde např. o specifický reverse charge na nejrůznější komodity, ručení za neodvedenou daň nebo kontrolní hlášení. Nově též elektronická evidence tržeb, která sice není zaměřena primárně na DPH, ale v konečném důsledku může i výběr DPH ovlivnit. V neposlední řadě jsou využívány zajišťovací příkazy, kterým se v tomto Bulletinu věnovala řada příspěvků. V rámci výzkumu na VŠE o vlivu těchto opatření na daňové výnosy zjišťujeme, že např. reverse charge a ručení za daň zejména v kombinaci se seznamem nespolehlivých plátců určitý význam má, oproti tomu zajišťovací příkazy se v našem modelu jako efektivní nejeví.

Všechna tato opatření komplikují daňový systém a zvyšují administrativu na straně plátců i správců daně. Proto se Evropská komise snaží vyřešit problém daňových podvodů na DPH systémově. Podle studie<sup>3</sup> z roku 2015 velkou část daňových podvodů představují karuselové podvody (cca 50 mld. EUR v celé EU). Ty jsou založeny na zneužití daňového režimu dodávek zboží (někdy i služeb) mezi členskými státy. Jejich princip byl vysvětlen v Bulletinu KDP již v několika článcích. Jsou založeny na tom, že pořizovatel zboží z EU neodvede DPH z následného dodání zboží ve svém státě a zmizí (missing trader), jeho odběratel daň nárokuje, a tím vzniká ztráta pro veřejné rozpočty. To je důvodem, proč Evropská komise navrhuje systémovou změnu mechanismu DPH u přeshraničních dodávek ve VAT Action Plan.

## 2 Chystané změny v DPH

VAT Action Plan si dává za cíl přispět k jednotnému trhu EU v oblasti DPH. Dotýká se více oblastí, např. zdanění dodávek zboží objednaného konečnými spotřebiteli přes internet, zjednodušení přeshraničního obchodu v rámci EU pro malé a střední podniky a také nové politiky v harmonizaci sazeb.

<sup>1</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

<sup>2</sup> CASE (2017). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. Dostupné na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/study\\_and\\_reports\\_on\\_the\\_vat\\_gap\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf).

<sup>3</sup> EY (2015). Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods: Feasibility and economic evaluation study. Dostupné na: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey\\_study\\_destination\\_principle.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf).

Nejdůležitější změnou, kterou plán navrhuje, je právě zdanění dodávek zboží mezi podnikateli z různých členských států. V současnosti jsou tyto dodávky osvobozeny s nárokem na odpočet a odběratel zdaňuje pořízení zboží ve své zemi. Zdanění dodávek sazbou země určení přes zvláštní daňové příznání „One Stop Shop“ je tedy revoluční změna. Ta by se významně dotkla také daňových správ, které by mezi sebou musely vypořádávat DPH. Stát dodavatele by musel odeslat DPH odvedené z dodávky zboží do jiného členského státu odběratele, aby ten ji mohl vyplatit odběrateli jako jeho nárok na odpočet z nakoupeného zboží. Tento systém není dost dobře možné srovnávat s tzv. Mini One Stop Shop („MOSS“), který funguje od roku 2015 pro elektronické, telekomunikační a vysílací služby poskytnuté konečným spotřebitelům. Přes MOSS totiž není nárokován žádný odpočet a objem úhrad je mnohonásobně menší.

V první fázi nového systému zdanění, který by měl podle představ Evropské komise platit od roku 2022, se počítá se zavedením statusu tzv. certifikovaných osob, které by byly potvrzeny správcem daně jako spolehlivé a mohly by postupovat stejně jako nyní. Tedy dodávka takové osobě by byla osvobozena a certifikovaná osoba by ji zdanila ve svém státě, kde pořizuje zboží. Později by byl nový systém zdanění platný bez rozdílu pro všechny.

V návaznosti na VAT Action Plan byla nedávno navržena novela Směrnice o DPH, která má vstoupit v platnost v roce 2019. Tento návrh již zahrnuje vizi nového systému zdanění v člancích 402 až 404, ale ještě jej přímo nezavádí. Obsahuje zcela nový článek 13a, který definuje „Certifikovanou osobu“. Dále upravuje režim konsignačních skladů a zavádí zjednodušený režim v případě, kdy se ho účastní certifikované osoby (nový článek 17a). Upřesňuje také podmínky osvobození dodávek s důrazem na identifikační číslo odběratele, které bude nutnou podmínkou pro osvobození dodávky (článek 138 odst. 1). Dále formuluje pravidla přiřazení přepravy v řetězových transakcích opět s využitím statusu certifikované osoby (nový článek 138a).

Tyto dílčí úpravy přispějí k právní jistotě dodavatelů zboží v rámci EU ohledně osvobození dodávek, a jsou tedy velmi vítané. Nový systém zdanění však vzbuzuje rozporné reakce. Teoreticky sice sníží karuselové podvody, protože zruší kumulaci daně na výstupu a na vstupu u pořizovatele zboží, ale bude velmi náročný na spravování daně. Není ani vyloučeno, že podvody se přesunou o jeden článek dopředu, tedy na transakci uskutečňovanou přes hranici. Pokud dodavatel ve státě původu zboží neodvede daň a komunikace mezi státy nebude dostatečně rychlá, finanční úřad ve státě spotřeby vrátí tuto daň

odběrateli. Vznikne opět problém, protože veřejné rozpočty utrpí ztrátu. Tato ztráta by teoreticky neměla být ve výši celé daně z ceny dodávky jako v karuselovém podvodu, ale jen z marže podvodného článku. To platí za předpokladu, že všechny předchozí články řetězce daň odvedly. Studie EY (2015) z toho vyvozuje, že karuselové podvody se sníží v novém systému o cca 41 mld. EUR. Nikdo se však nezamýšlí nad tím, že stát spotřeby bude pravděpodobně vymáhat peníze na státu, odkud bylo zboží dodáno, a lze si představit, že budou vznikat spory.

### 3 Závěr

Nově zamýšlený systém je z hlediska teoretického lákavý, protože dodržuje tzv. dělené platby, které jsou hlavní myšlenkou systému DPH. Tedy každý dodavatel v obchodním řetězci (včetně toho přeshraničního) odvádí daň jen ze své přidané hodnoty, kterou vypočte jako rozdíl mezi daní na výstupu a na vstupu. Problém je však v tom, že vyžaduje absolutní spolupráci a důvěru daňových správ členských zemí, která zatím není skutečností, stejně jako neexistuje společný rozpočet nebo fiskální politika. Zodpovědnost států za výběr daně jiného státu je v praxi zatím spíš nereálná, přestože je deklarována v Nařízení o administrativní spolupráci<sup>4</sup>.

Stálo by tedy za úvahu ještě se zamyslet nad jiným řešením výběru DPH, a to všeobecným reverse charge. Ten byl bohužel v jednáních na úrovni EU v podstatě zamítnut. Byl sice navržen pilotní projekt, ten by ale měl podle návrhu novely Směrnice o DPH<sup>5</sup> trvat jen omezenou dobu a jeho podmínky jsou těžko splnitelné. Sjednotil by totiž způsob odvodu daně mezi přeshraničními a lokálními plněními, jen opačným způsobem, než to dělá VAT Action Plan. Současný způsob zdanění přeshraničních dodávek by zůstal zachován, DPH by odváděl příjemce zboží a nikoliv dodavatel. Následné lokální dodávky by podléhaly reverse charge, tedy opět by daň odváděl a zároveň nárokoval kupující. Až poslední dodávka neplátcí by byla zdaněna. Odpůrci reverse charge mají pravdu v tom, že koncový článek řetězce by efektivně odváděl celou nastřádanou daň. Existuje samozřejmě riziko, že tento článek nahromaděnou daň z celé ceny prodaného zboží nebo služeb neodvede. Zastánci reverse charge naopak tvrdí, že koncových článků není zase tolik a správce daně by se mohl soustředit na jejich kontrolu. V současném režimu dělených plateb musí kontrolovat uplatnění daně a odpočtů u velkého počtu transakcí mezi plátcí v řetězci, které svou hodnotou mnohonásobně převyšují konečnou spotřebu podléhající DPH. Průběžné transakce mezi plátcí DPH nepřináší do státní pokladny žádný příjem, protože daň je na jedné straně odvedena a na druhé straně státem vrácena. Současná kontrolní činnost správce daně je tedy v tomto smyslu neefektivní.

<sup>4</sup> Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 Sb. ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

<sup>5</sup> Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold [COM(2016)811 final – 2016/0406(CNS)].

V minulém století zavedený systém DPH, který měl elegantně využít plátce DPH v obchodním řetězci při výběru daně pro stát, se obrátil proti správcům daně. Ti teď musí náročně hlídat, zda daň, kterou mají vyplatit jako odpočet, někdo do systému předtím odvedl. V konečném důsledku na to doplácí podnikatelé (plátcí DPH). Pro ně přestává být DPH průběžnou položkou, která je nemá zatížit, jak hlásá základní princip systému DPH. Naopak vznikají jim

významné problémy s cash-flow, když čekají na odpočty daně, které jim správci daně zpochybňují.

Všechny otázky nastíněné v tomto článku budou diskutovány na konferenci VAT fórum, kde se sejdou odborníci z tuzemska i zahraničí. Doufejme, že odborná diskuse nejen na konferencích přispěje k efektivnímu mechanismu výběru DPH.

INZERCE

The advertisement features a blue and white color scheme. At the top right, there are logos for VŠE (Vysoká škola ekonomická v Praze) and the Chamber of Tax Advisors of the Czech Republic (KOPORA K D A N Ů V Ý C H P O R A D C Ů Č R). On the left, a location pin icon is next to the text 'Fakulta financí a účetnictví Vysoká škola ekonomická v Praze'. Below that, a calendar icon is next to the date '26. ledna 2018'. At the bottom left, a document icon is next to the website 'www.kdpcr.cz/VATforum'. The main title 'VAT Fórum' is displayed in large white letters on a dark blue background.



# Tematický obsah Bulletinu KDP ČR – ročník 2017

## předmluva

Simona Hornochová . . . . .	1/2
JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D. . . . .	2/2
Ing. Jana Tepperová, Ph.D. . . . .	3/2
Simona Hornochová . . . . .	4/2

## rozhovor

Rozhovor s Vojtěchem Bellingem. . . . .	1/3
<i>Investice v jiné zemi? Potřebujete personální i finanční kapacitu, naplánujte si více času i peněz, než jste původně mysleli</i>	
Rozhovor s Mag. Georgem Stögerem. . . . .	1/47
Rozhovor s Janem Latou. . . . .	2/3
Rozhovor s Daidou Hadzic . . . . .	3/3
Rozhovor s Vladimírem Dlouhým . . . . .	4/3

## vybrané problémy DPFO

Generální klausule (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. . . . .	4/10
--	------

Odpovědnost plátce daně Ing. Michaela Felcmanová . . . . .	4/13
---	------

Držba versus prodej směnky aneb Polemika nad stanoviskem Generálního finančního ředitelství v kontextu s ustanovením § 8 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů Ing. Zuzana Rylová . . . . .	4/18
--	------

Některá úskalí výkladu zákona o daních z příjmů v oblasti cenných papírů Simona Hornochová, Radek Novotný . . . . .	4/20
--	------

Výplata vlastního kapitálu Ing. Jana Skálová, Ph.D. . . . .	4/27
--	------

## majetek

Majetek a některé související vztahy v novele zákona o daních z příjmů Simona Hornochová . . . . .	1/11
---	------

Částečné vyřazení majetku – jaká úskalí najdeme v českém účetnictví a lze je překonat? Simona Hornochová . . . . .	1/16
---	------

Dvě kauzy o daňově uznatelných rezervách JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. . . . .	1/22
---	------

## daň z přidané hodnoty

Alokace přepravy u řetězových transakcí v rámci EU Ing. Stanislav Kryl . . . . .	1/26
---	------

NSS na téma jednatel s. r. o. jako osoba povinná k dani Ing. Stanislav Kryl . . . . .	2/67
--	------

Reforma DPH v Evropské unii Ing. Hana Zidková . . . . .	4/35
--	------

## daně a trest

Ne bis in idem – nadále není jasno JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. . . . .	2/6
---	-----

Sankční systém v daňové oblasti aneb Další zamyšlení nad sankcemi JUDr. Jaroslav Kobík . . . . .	2/7
---	-----

Zajišťovací příkazy – prostředek ultima ratio nebo standardní postup správce daně? Ing. Tomáš Hajdušek . . . . .	2/18
---	------

Ekonomická (i)racionalita odůvodnění zajišťovacích příkazů JUDr. Ing. Radan Tesař . . . . .	2/25
--	------

K důkaznímu břemenu u karuselových podvodů aneb Věděl, nebo vědět měl a mohl Ing. Jan Kotala, Bc. Michal Friedrich . . . . .	2/31
---	------

Vybrané problémy spojené s podvodem na dani z přidané hodnoty Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D. . . . .	2/36
---	------

Interakce daňového a trestního řízení JUDr. Jana Jarešová, Ph.D., plk. Mgr. Aleš Hrubý . . . . .	2/42
---	------

K zásadě ne bis in idem ve vztahu daňové řízení – trestní řízení JUDr. Radek Doležel, JUDr. Zbyněk Žďárský . . . . .	2/48
---	------

Proč správce daně dává podnět na trestní stíhání? ... Aneb daňové trestné činy a trestněprávní důsledky daňové kontroly a prolomení lhůty pro stanovení daně Mgr. Ing. Alena Dugová, Mgr. Jiřina Procházková, LL.M. . . . .	2/56
--	------

Podmínky pro účinnou lítost u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby <i>Mgr. Vít Koupil</i> . . . . .	2/59	Dvoustranné smlouvy o sociálním zabezpečení <i>JUDr. Gabriela Pikorová</i> . . . . .	3/35
Neoprávněné poskytování daňového poradenství a jeho postih <i>Ing. Mgr. Vladimír Šeřl, Ph.D.</i> . . . . .	2/62	Žádosti o povolení k dlouhodobému pobytu – aktuální judikatura <i>Mgr. Tereza Davidová, Mgr. Ing. Jan Procházka, LL.M.eur</i> . . . . .	3/40
<b>pojistné</b> Určení státu pojištění v koordinaci sociálního zabezpečení Evropské unie <i>Mgr. Vít Holubec</i> . . . . .	3/8	Volný pohyb osob v EU v sociálních souvislostech – reporting a semináře <i>doc. JUDr. Kristina Koldinská, Ph.D.</i> . . . . .	3/42
Práce zaměstnanců v příhraničí z pohledu sociálního zabezpečení a daně z příjmů <i>Mgr. Magdaléna Vyškovská.</i> . . . . .	3/13	<b>správa daní</b> Není daňová povinnost jako daňová povinnost <i>Ing. Ivo Šulc</i> . . . . .	1/30
Dávky sociálního zabezpečení při migraci v rámci EU <i>Mgr. Vít Holubec, JUDr. Gabriela Pikorová</i> . . . . .	3/18	Náhrada požadovaná po státu – komparativní analýza <i>Ing. Tomáš Hajdušek, JUDr. Ing. Martin Kopecký, Ing. Bc. Jiří Nesrovnal</i> . . . . .	3/43
Prosazování pravidel vysílání zaměstnanců v rámci poskytování služeb <i>JUDr. Petr Seidl, Mgr. Monika Chromečková</i> . . . . .	3/24	Plná moc v kopii? A digitální? Proč ne? <i>MVDr. Milan Vodička</i> . . . . .	3/48
Směrnice o vysílání pracovníků <i>Daida Hadzic</i> . . . . .	3/28	<b>mezinárodní zdanění</b> Konference EATLP 2016 v Mnichově: „Vyhýbání se zdanění v kontextu BEPS“ <i>Ing. Roman Landgráf</i> . . . . .	1/36
Elektronická výměna dat v rámci evropské koordinace sociálního zabezpečení <i>JUDr. Ladislav Švec</i> . . . . .	3/32	<b>ostatní</b> Kdo bodoval v letošním ročníku soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku 2016 . . . . .	1/43

## INZERCE

**eco  
net**

**váš poradce pro výzkum a vývoj**

**Pro vaše klienty zajistíme bezproblémové uplatnění odečitatelné položky nákladů na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 a 5 Zákona o dani z příjmů.**

**Proč s námi spolupracovat:**

- zpracujeme veškerou zákonem požadovanou dokumentaci
- identifikujeme VaV a zajistíme posudky soudního znalce
- za dokumentaci přebíráme plnou zodpovědnost
- získáte provizi z realizované zakázky
- zůstanou vám spokojenější klienti

**Pomozte vašim klientům uplatnit slevu na dani, na kterou mají nárok!**

Více na [www.odpocly.cz](http://www.odpocly.cz)

Kontakt: [odpocly@econetof.cz](mailto:odpocly@econetof.cz), 223 000 908

# Odstartoval další ročník soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku

DAŇAŘ &  
DAŇOVÁ  
firma roku  
2017

Pomozte nám ocenit nejlepší daňové specialisty,  
osobnosti a instituce roku 2017.

Již 8. ročník soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku 2017 byl zahájen v pátek 3. listopadu 2017. Jak široká veřejnost, tak i sami odborníci mohou hlasovat pro nejlepší daňové specialisty, daňové osobnosti či instituce v celkem pěti kategoriích.

Veřejnost bez omezení může hlasovat v těchto kategoriích:

- nejžádanější zaměstnavatel,
- nejstřícnější pracoviště finančního úřadu.

Hlasování odborné veřejnosti probíhá v kategoriích:

- daňář roku,
- daňové naděje a
- daňová osobnost roku 2017.

Hlasovat můžete až do 12. ledna 2018 prostřednictvím webových stránek  
[www.danarroku.cz](http://www.danarroku.cz).

Slavnostní vyhlášení výsledků proběhne 15. února 2018.

Generální partner



Partneři



Mediální partneři



**Tištěný čtvrtletník**  
**KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**  
Kezí 4, 602 00 Brno  
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306  
e-mail: [kdp@kdpcr.cz](mailto:kdp@kdpcr.cz), [moje.kdpcr.cz](mailto:moje.kdpcr.cz), [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)  
IČO: 44995059

**Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:**

Mgr. Simona Hornochová, 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: 12. prosince 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](http://www.wkcr.cz)  
redakce: Andrea Doušová