



bulletin

1 / 2019

předmluva

Mgr. Simona Hornochová _____ 2

Rozhovor s Petrem Sklenářem _____ 3

principy zdanění

Ekonomie daňové politiky vyspělých zemí

doc. Ing. Leoš Vítek, Ph.D. _____ 9

Malé zamyšlení nad některými základními daňověprávními koncepty

Ing. Roman Landgráf _____ 14

Principy daně z přidané hodnoty

Ing. Hana Zídková, Ph.D. _____ 24

O ztracené obrátové dani, nalezené sales tax a definitivní DPH

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D. _____ 30

Podvody, precedenty, principy

JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D. _____ 33

Cla a jejich význam

RNDr. Jan Kaucký _____ 42

Je princip tržního odstupu nadále udržitelný?

Ing. Veronika Solilová, Ph.D., prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D. _____ 44

Úvaha nad určením příjmu a jeho zdaněním příjmovou daní

Mgr. Simona Hornochová _____ 49

ostatní

Výkon funkce jednatele v české i zahraniční společnosti

Ing. Lenka Nováková _____ 57

Ústavní soud nařídil správcům daně vydávat částečné platební výměry ve věcech odpočtů DPH

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. _____ 60

Daňář & daňová firma roku 2018: Známe vítěze! _____ 64



Vážení čtenáři,

vítáme vás u jarního čísla tištěného Bulletinu Komory daňových poradců ČR. Za ústřední téma jsme tentokrát zvolili problematiku poměrně nadčasovou. Autoři měli psát o principech, zásadách, koncepcích, prostě o myšlenkách zákonnému textu nadřazených.

Těm, kteří v článcích hledají zejména využitelnost pro svoji praxi, se na první pohled mohou zdát nastolená témata nepraktická. Jsem ale přesvědčena, že opak je pravdou. Kazuistický přístup k tvorbě daňových zákonů a jejich vylepšování v rámci novelizací totiž podle mého názoru (paradoxně) způsobuje, že čím dál častěji můžeme narazit na otázku, která zůstala neřešena. Nebo na ni podle textu zákona dopadá pravidlo, jehož začlenění do zákona bylo motivované nějakým konkrétním problémem a v jiném kontextu vede k nesmyslnému závěru. Pokud chceme závěr rozumný a rozhodneme se ho dovolávat, nezbyvá než obrátit se o pomoc k principům. Na „vyšších principech“ se také vyhrávají přelomové kauzy, jako příklad ze života se mi při psaní tohoto textu přímo nabídl čerstvé rozhodnutí Ústavního soudu ohledně zadržování nesporné části nadměrného odpočtu a zásahu do vlastnického práva. Je tak důležité, že jsme do Bulletinu zařadili i krátkou tematickou glosu.

V úvodním rozhovoru debatuje Karel Šimka s ekonomem Petrem Sklenářem o tom, jakou hrají daně společensko-ekonomickou roli a jak se historicky vyvíjela, jestli existuje nějaká optimální úroveň zdanění a co bychom mohli očekávat od budoucnosti. Následují články jednotlivých oslovených autorů, každý pojal téma trochu jiným způsobem. Jako první jsme zařadili článek Leoše Vítka zabývající se teorií a praxí daňové politiky v moderních daňových systémech. Následují úvahy nad některými daňově-právními koncepty z pera Romana Landgráfa. Jak už jsme u tohoto autora zvyklí, zařadil do svého pojednání nejen širší kontext aktuálního celospolečenského vývoje, ale také inspirativní exkurz do právního prostředí jiných států.

Hanka Zídková pak vysvětluje, jak byla myšlena DPH a proč dostala v EU přednost před daní z obratu. Na to tematicky navazuje text Lukáše Moravce o rozdílech mezi americkou sales tax a evropskou DPH, který nám připomene, že žádná koncepce není dokonalá a zákonotvůrci dříve striktně oddělující tyto dva systémy se pod tlakem „optimalizací“ začínají navzájem inspirovat myšlenkami z opačné strany oceánu. Ondřej Moravec na nosiči podvodů na DPH přináší skvělé zamyšlení nad složitými a vzájemně propletenými vztahy právních principů, které podle mého názoru ukazuje, že i přes velký přínos nedávné judikatury NSS přispívající k vyjasnění interpretace zákona v této oblasti máme před sebou ještě dlouhou cestu. Jan Kaucký nám připomene význam cel v ekonomice a Danuše Nerudová s Veronikou Solilovou se zamýšlí nad udržitelností principu tržního odstupu v podmínkách dnešních trendů globalizované ekonomiky. Do čísla jsem si dovolila přispět i já, možná trochu provokativními úvahami nad určením zdanitelného příjmu. Že bychom v některých případech neměli bez dalšího následovat psaný text zákona, si ale zjevně myslí i GŘ, jak vyplývá ze závěrů příspěvku na lednový koordinační výbor řešícího bezúplatný příjem při skončení podnájemního vztahu z důvodu ukončení nájemní smlouvy. V rámci přípravy jsem si znovu potvrdila, jak je důležité číst závěry soudů v kontextu a slepě necitovat z judikatury, a jak je uvažování ekonoma jiné než myšlení právníka. Cílem byl pokus přesvědčit daňovou komunitu, že i tato oblast si zaslouží ještě nějakou investici, protože určení, co je předmětem daně, přece nemůže být taková loterie. Závěrečný článek Lenky Novákové v rubrice „Ostatní“ se zabývá problematikou výkonu funkce jednatele ve více státech z hlediska daní z příjmů a pojistných odvodů.

Přeji vám za redakční radu příjemné jarní čtení

Mgr. Simona Hornochová
člen redakční rady
daňový poradce č. 2550

Rozhovor s Petrem Sklenářem

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



Ing. Petr Sklenář (*1977) vystudoval v letech 1996 až 2001 obor národní hospodářství na Ekonomicko-správní fakultě Masarykovy univerzity v Brně. Poté dva roky působil na pražském CERGE-EI při Univerzitě Karlově. Později svoje znalosti ve financích a portfolio managementu rozšířil ve studiu na mezinárodním CFA Institutu.

Od počátku své profesní kariéry se věnuje financím a v tomto oboru je činný již 15 let. Od roku 2011 pracuje jako hlavní ekonom J&T Banky, a. s. Ta si jej „koupila“ společně s Atlantikem finanční trhy, a. s., obchodníkem s cennými papíry, kterého převzala a kde Petr Sklenář předtím působil.

Těžiště jeho práce leží v analýze makroekonomických dat (HDP, inflace, úrokové sazby apod.) a hodnocení vývoje na finančních trzích. Součástí toho je poskytování informací a komentářů klientům, ale i široké veřejnosti. Jak řekl v roce 2013 v rozhovoru pro univerzitní časopis své brněnské alma mater, „v praxi to znamená, že velkou část dne pořád něco čtu. Od přehledu domácího tisku, přes zprávy Bloombergu, analýzy a komentáře jiných bank až po vybrané webové portály. S nadsázkou někdy říkám, že si ráno v práci uvařím kávu a otevřu si Financial Times.“ Ve volném čase se věnuje rodině, četbě a sportu. Je ženatý a má tři děti.

■ **Existuje něco jako ekonomicky optimální úroveň zdanění? Myšleno tak, že určitá úroveň zdanění by vedla k nejvyššímu dosažitelnému výkonu ekonomiky vhodně optimalizujícím soukromou iniciativu motivovanou únosně zdaněným ziskem a účinnou státní politikou, jež za prostředky vybrané na daních vytváří dostatek kvalitních veřejně prospěšných „dobr“? Nebo jsou daně výlučně věc politická, záležející prostě na náladách a tradicích dané společnosti?**

Dovolím si začít hodně ze široka filozofickou otázkou. Co jsou to daně a proč tady jsou? Na konci starověku, asi před 16 stoletími, si Augustýn z Hippa, nám známý s přídomkem svatý, kladl otázku, jaký je rozdíl mezi okradením od lupiče a placením daní panovníkovi. Na první pohled oba s nátlakem berou lidem majetek, který jim nepatří. Je lupič lupičem jen proto, že má malé království, kdežto král

je králem, protože je velkým lupičem? Později tyto úvahy dál rozvíjel ve středověku další hvězdný myslitel, jakým byl svatý Tomáš Akvinský, který došel k závěru, že daň má být spravedlivá cena, kterou platíme králi za veřejné dobro. Tedy chování lupiče je asociální, stará se jen o sebe a své okolí, kdežto panovník má sociální funkce, jako jsou udržování bezpečnosti a spravedlnosti.

Terminologií dnešní ekonomie si daně kupujeme od státu poskytování veřejných statků, u kterých je efektivní, když je poskytuje někdo jako stát. Pro vysvětlenou, veřejný statek je takový statek, který má ideálně nedělitelnou spotřebu a ve spotřebě je nerivalitní, tedy spotřeba jednoho nevylučuje druhého. Typickým učebnicovým příkladem je bezpečnost, kdy policie, soudy či armáda poskytují všem občanům stejnou službu. Na lokální úrovni je to třeba pouliční osvětlení.

V tomto transakčním pohledu můžeme dobře porovnávat to, za co si stát platíme, jak vysoké daně platíme a co, tedy jaké služby a v jaké kvalitě a rozsahu, za to od státu dostáváme.

Ovšem posledních 100 let daně postupně začaly plnit i redistribuční funkci, což znamená vybrat majetek od jedněch a předávat jej jiným. Asi většina si u toho přerozdělení představí, že jde o financování transferů od bohatších k méně majetným či nějak potřebným. Ovšem sem bych zařadil i všechna ochranná opatření, když zdaním dovozy nějakého zboží a jiné podobné ne. Fakticky vezmu majetek spotřebitelů, protože je nutím platit vyšší cenu, než by platili jinak, a předám ho vybranému výrobcí, který má z toho prospěch. Vše je ale na úkor spotřebitelů a dalších výrobců.

Poslední dekády na oblibě získává i motivační role daní, kdy se stát snaží paternalisticky vychovávat svoje občany, aby něco nedělali, nebo je pošťouchnout, aby něco dělali. Na jedné straně stát odrazuje své občany, aby nekouřili cigarety nebo nepili sladké, na druhé straně jim dává pobídky, aby platili příspěvky odborářům, dávali dary charitám či své bydlení financovali hypotékou. Samozřejmě v řadě případů se tato motivační funkce opět překrývá s redistribucí, když se stát snaží vzít peníze spotřebitelů a předat je nějaké skupině výrobců či poskytovatelů služeb.

V souhrnu má stát z daní dodatečný příjem, když chrání některé výrobce, naše zdraví nebo vybrané skupiny

obyvatelstva, ale přitom neodvádí celé veřejnosti žádnou novou službu. Tu pomyslnou službu odvádí jenom někomu. V tomto bodě se začíná rozpadat Akvinského obhajoba daně jako morálně obhajitelného institutu. Tak rád s nadsázkou říkám, že i svatý Tomáš Akvinský došel k závěru, že daň je jen státem institucionalizovaná krádež.

Jsem si plně vědom, že jsem úvahu o daních výrazně vyhroutil, ale chci tím ukázat jeden důležitý poznatek z ekonomie. Každý z nás máme různé priority, jazykem ekonomie preference, a také různé ekonomické možnosti. Tedy máme nejen rozdílnou ochotu platit, ale i rozdílné schopnosti platit za některé služby a zboží, které bychom si jinak koupili, či nekoupili, a které poskytuje moderní stát.

Pokud půjdeme nad hranici financování zmíněných základních veřejných statků, dostáváme se na stále tenčí a tenčí led toho, co by všichni lidé v daném státě opravdu chtěli. Následně je stále těžší najít to, jak by měl vypadat optimální daňový systém. Jednak v tom smyslu, jak vysoká by měla být míra zdanění a pak i co by stát měl zdaňovat. To už nemluví o tom, jaké dodatečné funkce, kromě získávání prostředků na fungování státu, by stát po daňovém systému chtěl.

Je nutné poznamenat, že základní veřejné statky dnes představují jenom velmi malou část veřejných výdajů. Na armádu, bezpečnost (policie, hasiči) a soudy například český stát vydává asi 120 mld. Kč ročně, to je 9 % ze všech výdajů státního rozpočtu. Vztaheno k HDP to jsou 2 %. Ovšem na daních český stát ročně vybere částku, která odpovídá 35 % HDP. Jinými slovy, většinu vládních výdajů tvoří výdaje, které nejsou veřejné statky, a často je neefektivní, když tyto služby stát poskytuje. Proč se tak stát rozhodl, to je pak na diskuzi o teorii veřejné volby.

Jak velký má být rozsah státních zásahů a následně jak vysoko zdaňovat ekonomiku, na to nenajdeme pevnou odpověď ani v historii, ani ve srovnání mezi zeměmi. Různé systémy dokázaly fungovat vedle sebe. Třeba Itálie, Švédsko a Rakousko mají podobnou míru celkového zdanění, asi 43 % HDP, ale úplně rozdílné výsledky. Na druhé straně Švýcarsko, Jižní Korea či Turecko mají složenou daňovou kvótu kolem 26 % HDP a taky jsou na tom různě.

Ekonomie nemá jasnou a řekněme objektivní odpověď, co je optimální daňový systém. Ono to ani není možné. Vždy bude to optimum aspoň částečně subjektivní, vstoupí do něho naše vlastní preference a životní zkušenosti. Svoji roli samozřejmě také sehrají naše ekonomické možnosti. Například ani jeden z pěti nejbohatších Švýcarů se ve Švýcarsku nenarodil. Pro velmi bohaté lidi je evidentně systém švýcarských daní optimální.

Výše daní, které platíme, je totiž pořád jen jedna strana mince, druhá strana je, co za to dostáváme. Jednak jde o to, jaké služby, pokud nějaké, nám stát za to poskytne, a další a důležitý rozměr je, jaké všechny škody zvolené daně vyvolají. Zapomíná se, že každá daň má svoje nejen přímé a nepřímé náklady, ale také vedlejší a často nechtěné důsledky. Například vysoké spotřební daně na alkohol zvyšují motivaci pro pašování a v historii se často staly

faktorem, který posiloval organizovaný zločin. Kde by byla americká mafie bez prohibice ve 20. a 30. letech?

Vrátím-li se k původní otázce, kde hledat optimální daňový systém, tak to optimum vidím v pokud možno co nejnižší míře zdanění a s co nejjednodušší a přehlednou strukturou celého daňového systému. Kritérium je pak vybrat dostatek prostředků na poskytování veřejných statků a služeb a přitom vytvořit co nejnižší distorze. Ale samozřejmě musím dodat, že tento postoj vyplývá z konzervativního pohledu na zdanění a fungování státu, chápání spravedlnosti a uvědomování si negativních dopadů a neefektivit, které státní zásahy přináší. Jinými slovy, než se snažit páchat co nejvíce „dobro“, je lepší se snažit udělat co nejmenší škodu při zajištění určitého standardu fungování státu.

■ **V posledních sto letech narostla na Západě míra přerozdělování prostřednictvím daní či kvazidaní (veřejnoprávních pojistných) z 10–15 % HDP v době před I. světovou válkou na dnešních 30–50%. Kde je hlavní příčina tohoto vývoje? A kam to půjde dál? K ještě většímu přerozdělování? Nebo jsme už narazili na strop, nad nímž by už další zdanění vedlo k fatální ztrátě motivace ekonomicky aktivních lidí? I některé nejvíce přerozdělovací ekonomiky se v nedávné době trochu „umírnily“, třeba Švédsko v 90. letech...**

Ekonomie při zkoumání lidského chování a rozhodování dochází k závěru, že naše potřeby jsou nekonečné a pořád něco chceme víc. Naše ekonomické možnosti, třeba množství peněz v naší peněžence či počet hodin za den, jsou konečné. A proto s těmito omezenými zdroji musíme optimalizovat, tedy vybírat si, co zvolíme vzhledem k našim prioritám.

Ve veřejném prostoru je to podobné. Stále existuje nějaká neodkladná potřeba, aspoň u někoho, co stát musí zajistit. Leč velký rozdíl mezi veřejným sektorem a chováním jednotlivce je, že když si jednou koupíme třeba kávu s čokoládovým dortem, tak může jít o jednorázovou záležitost. Když se pro nějaký výdaj rozhodne stát, obvykle se z toho stane opakující se stav, i když všichni na začátku tvrdili, že jde o přechodnou záležitost.

V historii často důvodem nové daně bylo financování válečných nákladů. Například v USA federální daň z příjmů osob a firem byla použita na financování nákladů spojených s první světovou válkou, do které USA vstoupily v roce 1917. Srážková daň ze mzdy byla v USA zavedena v roce 1943 s důvodem financovat armádní aktivity v druhé světové válce. Obě války jsou minulostí, válečné dluhy dávno splaceny, ale federální příjmové daně zůstaly. Stát získal nové zdroje a současně se pořád daly najít další neodkladné potřeby, které musí vláda uspokojit a naplnit.

Proč stát neumí ukončit některé činnosti? Vznik úřadu obvykle umožní zákon schválený parlamentem a jenom zákonem jde zrušit. Ten druhý krok je v realitě neskutečně těžší než ten první, i když teoreticky jsou oba identické.

Někdy se zdá, že zrušit úřad a rozpočtovou kapitolu a propustit příslušné zaměstnance je nemožné, a to přesto, že důvody existence úřadu dávno pominuly. Instituce a s ní konkrétní lidé se přirozeně brání, aby nepřišli o moc, vliv nad peněžními toky a zaměstnání či vysokou funkci. Je zde zájmová skupina, která je sice relativně malá, ale má jasné cíle a silnou motivaci, a je pak hodně slyšet a dokáže správně lobbovat. Naopak široká veřejnost, daňoví poplatníci, kteří jejich činnost a mzdy platí, tak snadno žádný tlak a hlasitý nesouhlas nevyjádří, protože jsou rozptýleni a nemají obvykle ani dost silnou motivaci – přínos, který konkrétní jednotlivec má ze zrušení určitého úřadu, je relativně malý.

Vzorovým příkladem u nás může být Celní správa po roce 2004. Vstupem do EU sice byly fyzicky zrušeny pohraniční celnice (až na letiště), ale to neplatilo pro Celní správu. Místo toho dostala nové úkoly a pravomoci, aby nebyla zrušena. Dnes spravuje spotřební daně, což moc clo nepřipomíná.

Historie ukazuje, že vzhledem k této povaze fungování státního aparátu musí stát ke zrušení výdajů a reformám obvykle dotlačit až nevyhnutelnost způsobená ekonomikou a finanční krizí. Nouze naučila Dalibora housti a lze dodat, že stát aspoň trochu šetřit a omezit alespoň tu největší neefektivnost.

Nejde zapomenout na to, že třeba před konzervativní vlnou v USA a Británii v 80. letech 20. století byly hospodářské problémy 70. let. Právě tyto předchozí negativní zkušenosti výrazně pomohly Reaganovi i Thatcherové prosadit reformy, protože v dosavadním trendu už nešlo dál pokračovat.

Podobně ve Švédsku po roce 1990 praskla nemovitostní bublina, která se přelila v bankovní krizi a s ní spojený ekonomický propad. Tato krize byla tak hluboká, že přinutila Švédy přemýšlet o svém modelu ekonomiky. Dospěli k závěru, že musí dlouhodobě omezit svoje vládní výdaje, reformovat daňový systém, snížit podnikové daně na polovinu a privatizovat aspoň některé zestátněné firmy, aby aspoň částečně navrátili efektivitu do systému.

■ **Připustíme-li, že daně jsou jakousi cenou za civilizaci, jak se někdy říká, jaké daně jsou lepší či méně špatné oproti jiným? Z příjmů? Ze spotřeby? Z majetku? A jsou nějaké daně, které lidé platí raději nebo méně neradi než daně jiné?**

Bude to znít provokativně, ale každá daň je téměř z definice špatná, protože je z hlediska poplatníka zbytečným nákladem. Vedle přímé a nepřímé zátěže s sebou daně nesou i další nechtěné negativní důsledky, tzv. distorze. Přímý náklad daně je ta platba, kterou státu odvedeme jako daň. Nepřímá zátěž jsou všechny další náklady, které má poplatník s tím, aby daň odvedl. Hlavně jsou to čas a peníze, které mrháme na to, abychom vyplnili daňové formuláře. Bohužel v této otázce patří český daňový systém v Evropě k těm horším. Kvůli velké složitosti a častým změnám uvaluje náš stát na poplatníky zbytečné

náklady. Světová banka ve svém posledním průzkumu Doing Business odhaduje, že průměrná česká firma stráví nad odvodem tří vybraných daní – sociální odvody, daň ze zisku a DPH – asi 230 hodin ročně. U řady zemí západních Evropy ta stejná činnost zabere 120 hodin, ve Švýcarsku v průměru 63 hodin a v Estonsku 50 hodin, tj. téměř pouhou pětinu času u nás. Jinými slovy, daň není jen o samotné sazbě, ale i o nastavení daňového systému jako celku. V realitě pak třeba firmy netrápí, jestli je daňová sazba 19% nebo 21%, ale jaké dodatečné náklady a obtíže jim placení daní přináší.

Ovšem často se zapomíná na to, že vedle přímých a nepřímých nákladů jsou zde různé nechtěné distorze. Uvalená daň ovlivňuje rozhodování lidí, kteří se snaží placení daní různě vyhnout. Obzvláště u motivačních daní je to vlastně i cíl. Ovšem často to dopadne jinak, než bylo plánováno.

V roce 2011 Dánsko zavedlo daň z tučných jídel, ale hned příští rok ji zrušilo. Téměř žádný Dán totiž nezměnil svoje chování, ale asi 1300 lidí přišlo o práci v obchodech v příhraničních oblastech, protože Dánové začali jezdit na nákupy do Švédska a Německa. Dánsko má vedle epizody s daní z tučných jídel dlouhodobě i daň ze slazených nealko nápojů. V roce 2013 dánská vláda provedla studii, která ukázala, že sice stát na této dani vybere asi 450 mil. dánských korun ročně, ale současně přijde na DPH asi o 290 mil. korun kvůli nelegálnímu prodeji nealko nápojů. Jaká je efektivita takové daně? Kde mají podobné daně fungovat, když mají takové výsledky i v severských zemích, vyzdvihovalých pro daňovou disciplinovanost tamních obyvatel?

Když se podíváme na strukturu daňového systému, najdeme mezi zeměmi velké rozdíly. Důležitou roli hrají historické a kulturní odlišnosti a až národní specifika. Žádná dobrá daň neexistuje a hledání správné kombinace daní je pak vybalancování negativních jevů v daném prostředí.

V ČR máme vyšší zdanění práce, a to hlavně kvůli sociálním odvodům. Dle statistik OECD tvoří zdanění práce 43% nákladů na práci. Můžeme uvažovat o tom, že je to protirůstové opatření, které odrazuje od práce, ale podobné zatížení práce mají i okolní státy jako Rakousko, Maďarsko a Slovensko. Celkově mají geograficky blízké státy těžiště daňového systému rozložené mezi sociální odvody a daně na spotřebu, což je hlavně DPH. Dohromady tyto daně často tvoří skoro tři čtvrtiny daňových příjmů. Na druhou stranu příjmové daně od firem a domácností tvoří asi pětinu celkových daňových příjmů. Majetkové daně jsou u nás okrajové až zanedbatelné.

Kanada nebo Británie mají jen o něco nižší daňovou kvótu než my, ale na majetkových daních vybírají osmkrát tolik. Když zaznamenám úvahy, že by se u nás měly zvýšit majetkové daně, protože jsou relativně nízké, je nutné k tomu dodat, že v zemích s majetkovými daněmi mají výrazně nižší zdanění práce a DPH.

V 70. až 90. letech minulého století se v zemích OECD měnila struktura zdanění, snižoval se podíl přímých příjmových daní, speciálních spotřebních daní a naopak

narostla role nepřímého zdanění spotřeby prostřednictvím DPH. Posledních 15–20 let se struktura příliš nemění a už se spíše jen průběžně doladuje, ale žádné velké strukturální posuny se neprovádí.

Pro stát je velkou výhodou spotřebních daní jako DPH to, že mají stabilnější výběr než příjmové daně a také mají méně vyhrcované negativní dopady, protože jsou plošně rozprostřeny. Spotřeba je i v recesi relativně stabilní, což už tak neplatí o ziscích firem.

Nikdo daně neplatí rád, protože je to pro nás ztráta, které se snažíme vyhnout. Americký ekonom Arthur Laffer v 70. letech minulého století zformuloval vztah, že vyšší míra zdanění vždy nemusí znamenat i vyšší daňové příjmy. Pokud se přesáhne určitá kritická mez, tak stejných nebo i vyšších daňových příjmů stát dosáhne při nižším zdanění. Vysoké daně jsou demotivující a mají negativní dopad na ekonomickou aktivitu. Současně vyšší daně zvyšují snahu o daňovou optimalizaci a úniky. Aritmetický efekt v podobě vyšší sazby daně je převážen ekonomickým efektem v podobě nižší vykázané aktivity. V populární ekonomii se pro tento vztah zažil pojem Lafferova křivka.

Příkladů můžeme po celém světě najít celou řadu, jedním z nich může být vývoj domácího inkasa daně z příjmů právnických firem. Před 20 lety byla sazba daně z příjmů právnických osob v ČR 35 % a podíl inkasa této daně k HDP byl asi 3,5 %. Sazba daně postupně klesla až na 19 %, kde se drží od roku 2010. V roce 2017 byl podíl inkasa daně z příjmů právnických osob k HDP 3,7 %.

O (ne)ochotě lidí platit dobrovolně daně svědčí i to, že každý stát má vynucovací aparát na placení daní. O lásce k placení daní svědčí i to, že nedávno z pěti nejbohatších Švédů danil ve Stockholmu jen jeden. Řada z nich našla jakési zalíbení ve Švýcarsku. Třeba zakladatel skupiny IKEA Ingvar Kamprad a nejbohatší Švéd strávil 40 svého života v Lausanne. Důvodem asi nebylo jen klima u Ženevského jezera. V 70. letech se nejvyšší sazba daně z příjmů ve Švédsku dostala přes 80 %, ve Švýcarsku byla 40 % a později klesla na 11,5 %. To je pak obloha nad Ženevským jezerem ještě modřejší a slunce jasnější.

■ **Dokážeme reagovat na měnící se svět? Co zdanění digitálních služeb (reklamy na webu, zprostředkování služeb přes Internet, kupování obsahu, např. hudby či filmů, stahování přes Internet aj.)? Je třeba přijít s novými koncepty daní, například zdaněním příjmu z takové transakce podle rezidence příjemce služby, a ne toho, kdo na ní vydělává? Nebo je řešením zavedení zvláštní obrátové daně na tyto transakce? Na úrovni EU, zdá se, zatím dohoda není...**

Digitální ekonomika přináší pro stát obtíže jak z hlediska regulace, tak i z hlediska daní. Někou službu sice dostanu na svůj počítač v ČR, ale server portálu, kam posílám požadavek, fyzicky sídlí v zemi A, sídlo firmy, která ho vlastní, v zemi B a koupené zboží mi dovezou ze skladu, který je v zemi C. To, že digitální ekonomika vytváří nové vazby a vztahy, není nic nového, co by tu nebylo, a tak

jsem optimista, že se postupně najde koncept, který bude pro tento vývoj přinášet novou rovnováhu.

Ve středověku byly daňové systémy také založené na dani z půdy, z hlavy, desátek ze sklizně a pak ze spotřeby určitého zboží. Nevolník ani půda nikam nemohli utéct a daňový systém odpovídal ekonomice dané doby.

Ovšem průmyslová revoluce přinesla jinou strukturu ekonomiky, jiné toky a jiné rozvrstvení společnosti. V daňové oblasti bylo v 19. století jednou z reakcí na tento vývoj zdaňování pravidelných příjmů a zavedení daně z příjmů firem i jednotlivců. Jinými slovy, jak dnes státy hledají cesty, jak efektivně zdaňovat digitální a sdílenou ekonomiku, tak podobně to bylo při přechodu od zemědělství k průmyslu. Podobný posun nastal v druhé polovině 20. století při přechodu od průmyslu ke službám.

První přechod přinesl příjmové daně, druhý pak šel ruku v ruce se spotřebními daněmi, jako je DPH. Jaká bude tato digitální daň, kdo ponese její břemeno a jakou bude mít formu, teprve uvidíme.

Stát obvykle dělal daňové změny pozvolna, například mezi zavedením DPH a tím, kdy se stala těžištěm daňového systému, uplynulo téměř 40 let. Rozvoj digitální ekonomiky je velmi prudký, což zvyšuje tlak na stát reagovat rychle, ale finální řešení nebude hned a bude mít i svůj vývoj.

■ **Občas se hovoří o dani z robotů. Je takovýto koncept reálný? Co je robotem? Auto se samoříditelnými prvky? Počítač? Stroj, jenž provádí určitou část výrobního postupu? Není v tomto ohledu kuchyňský mixér totéž jako 3D tiskárna nebo robotická linka na škodovky? Aneb nad jakou hranicí složitosti postupu prováděného strojem „samostatně“ už by mělo jít daňově o „roboťáka“? A z hlediska ekonomické efektivity – je rozumné zdaňovat technický pokrok, tedy výrobní nebo jiné postupy, které produkují více bohatství, než kdyby tutéž činnost prováděli samotní lidé?**

Jistý tkadlec Nedd Ludd, který žil v anglickém Leicesteru na konci 18. století, začal ničit pletací stroje, protože braly lidem práci, a tedy jim škodily. Tento čin měl později řadu následovníků, kteří ničili různé stroje, nejen ty pletací, ale i tak dal nevědomky celému hnutí jméno.

Dnes jsme v podobné situaci, s rozdílem, že dnešní luddisté nechťejí roboty fyzicky ničit, ale jen je zdanit. Daň z robotů není nic jiného než daň na inovace a pokrok. Ovšem právě inovace a pokrok je tím hnacím motorem, který vede k bohatnutí společnosti a odstraňování řady problémů od chudoby přes dětskou úmrtnost až po nízkou délku dožití. Kdyby tehdy vyhrál Nedd Ludd, možná by nějakou dobu měl dál svoji práci u tkalcovského stavu, ale nikdo z nás by tu asi nebyl a průměrná délka dožití by nebyla ani 40 let, přitom je dnes dvojnásobná.

Pokud daním inovace a pokrok, fakticky se snažím jej brzdit či až zastavit. Nevím, jestli si to navrhovatelé těchto

daní uvědomují. Navíc musím zdůraznit, že neplatí, že by roboti brali lidem práci. Naopak nejvíce robotizované ekonomiky, jako jsou Japonsko a Německo, mají i nejnižší míru nezaměstnanosti mezi západními ekonomikami. Technologický pokrok samozřejmě vytlačuje z trhu méně efektivní výrobu, ale současně otevírá nové možnosti, které jsou obvykle větší, než byl původní stav. Kdo dnes jezdí do práce drožkou taženou koňmi? Lidé jako František Křížík, Václav Laurin a Václav Klement postupně vzali práci všem formanům a drožkářům. Komu a čemu by pomohlo před 100 lety danit elektrické tramvaje?

Navíc souhlasím s tím, že je velmi složité definovat, co je a co není robot. Jaký je rozdíl mezi koordinovanými roboty ve výrobní hale, moderní ledničkou připojenou na internet a třeba dotykovým mobilem?

Boj proti strojům byl původně pro luddisty boj proti pletacím strojům. Ale postupně stroj našel široké uplatnění od průmyslu, přes dopravu až po domácnost. Brzy všem došlo, že nebudou demolovat moderní vybavení domácnosti, i když v principu stroj dělal mechanickou práci podobně jako ten pletací stroj. I dnes by měla být cílem snaha se tomuto vývoji nejen přizpůsobit, ale naopak se snažit ho pozitivně využít.

■ **Jak moc mají být daně obecně využívány k nefiskálním cílům, k „politikám“ (zdravotní, sociální, ekologické aj.)? Třeba různé sazby DPH, daňová progresse, prohibitivní zdanění „škodlivé“ spotřeby (benzín, alkohol, cigarety, cukr, výroba energie určitým způsobem, v budoucnu třeba maso či letenky...)? Jsou „dobrá“, která se tím získají například v podobě nižší spotřeby vysoce zdaněných statků, únosnou cenou za pokřivení cenových signálů v ekonomice a s tím spojené doprovodné jevy, třeba daňové úniky a růst podílu černé ekonomiky, ale i čerpání renty vytvořené daňovou regulací?**

Osobně jsem k těmto daňovým pokusům velmi skeptický, protože s každou daní je spojen řetězec nechtěných důsledků. Na různých místech světa vlády zaváděly daně ze slazených nápojů nebo tučných jídel. Některé výsledky jsou hodně nešťastné, což byl ten zmíněný případ z Dánska. Některé výsledky jsou smíšené. Řada studií ukazuje, že vlastně žádný měřitelný efekt daně na výchovu svých spoluobčanů nejde prokázat.

Často záleží na vybalancování různých vlivů. Když zatěžuji daní spotřebu nějakého zboží, je důležitá nejen elasticita poptávky po tomto zboží, ale i jaké jsou substituty či jiná řešení. Elasticita poptávky měří citlivost spotřeby na změnu ceny. Spotřeba alkoholu, cigaret či benzínu je relativně neelastická, což znamená, že málo reaguje na výkyvy cen. To je také důvod, proč jsou tyto komodity dlouhodobě oblíbeným cílem spotřebních daní. U těchto typů daní pak největší distorze nevznikají se změnou spotřeby, ale s tím, že při velké výši daně lákají k daňovým únikům a pašování. A fakticky jsou jedním

z podhoubí organizovaného zločinu. Prostě příležitost dělá zloděje.

Takže jsem zastáncem toho, že daně mají být zdrojem financování vládních výdajů, a nikoliv nástrojem paternalistické výchovy občanů. Tady nejde jenom o to, jestli to má stát dělat, ale také o to, že to moc dělat ani neumí a často se to nepovede.

Na závěr si dovolím statistickou perličku. Například Norsko má vůči ČR výrazně větší omezení na prodej alkoholu, vysoké spotřební daně, ale přesto je tam podle mezinárodních statistik počet úmrtí kvůli alkoholu na 10 000 obyvatel o polovinu vyšší než v ČR.

Nepřiměřená represe proti alkoholu vytváří řadu tak trochu bizarních ekonomických příležitostí a tím nemyslím jen nelegální výrobu alkoholu či pašování. Například v Norsku existují firmy, které provozují alko-turistiku. Když někdo chce udělat nějakou oslavu s alkoholem, může si objednat loď, která příslušnou skupinu doveze do mezinárodních vod, tj. mimo dosah norských spotřebních daní.

■ **Jak vidíte konkrétní situaci v ČR tři desetiletí od znovuzavedení kapitalismu? Je český daňový systém takový, že spíše napomáhá bohatnutí společnosti a naší ekonomické konvergenci s nejrozvinutějšími západními ekonomikami? Nebo jsme příliš brzy, příliš chudí zavedli silný sociální stát s vysokou mírou přerozdělování, který náš ekonomický vzestup brzdí?**

Jako ekonom jsem k našemu daňovému systému velmi kritický. Nikoliv ovšem ve smyslu, zda má být zdanění vyšší nebo nižší, ale jak funguje jako systém a čemu má sloužit. Když to přezenu, tak občas vlastně nevím, čemu některá opatření slouží.

Máme velmi složitý, nepřehledný daňový systém, který vytváří pro daňového poplatníka zbytečné vedlejší náklady, a vývoj systému je velmi těžce predikovatelný. Ke všemu se stalo jakýmsi módním výstřelkem, že stát začal zvyšovat represi až na zbytečnou míru. Z daňového poplatníka, který si platí stát za to, aby mu poskytoval veřejné služby, se stal sprostý podezřelý, abych si vypůjčil termín od Jára Cimrmana. Zde si nejde nevzpomenout na Augustýnovy morální úvahy, jaký je rozdíl mezi lupičem a panovníkem v otázce daní.

K růstu složitosti systému mám jednoduchou statistiku. Zákon o dani z příjmů měl v roce 1992 na začátku 13,8 tisíce slov, už po 10 letech měl 56 tisíc slov, dnes má přes 107 tisíc slov. To je osminásobek původního stavu. Toto je také část vysvětlení, proč české firmy stráví nad vyplněním daní pětikrát více času než firmy v Estonsku. K čemu je taková zátěž dobrá?

Složitý systém se projevuje i relativně drahým výběrem ze strany státu. Český stát vynakládá na to, aby vybral daně, administrativní náklady ve výši 1,31 % daňových příjmů. V rámci zemí OECD máme jeden z nejdražších výběrů

daní, třeba sousední Rakousko má náklady poloviční (0,67 %), Estonsko má jenom třetinové (0,40 %).

Navíc když se podíváme do struktury výběru daní, tak hlavně u malých daní, jako jsou daň z nemovitých věcí (výnos 10,8 mld. Kč v roce 2017) či daň z nabytí nemovitých věcí (výnos 12,5 mld. v roce 2017), je výběr dosti neefektivní. Podle různých odhadů jsou náklady na něj někde mezi 6 a 10 % výnosu.

Domácí debata o daňovém systému se točí hodně okolo výše daní, zavádění nových daní a diskuzí o tom, co danit a co ne. Ovšem velkým přínosem by už bylo, a to i kdyby se zachovala současná míra zdanění, kdyby se celý systém výrazně zjednodušil, zpřehlednil a stabilizoval. Možná by se ukázalo, že s menší represí a nižšími náklady pro stát i daňové poplatníky dokáže stát mít vyšší daňové příjmy.

■ **Poslední dobou se vede ve světě obecně a v EU zvláště boj proti daňovým únikům, viz iniciativa BEPS, která našla svůj legislativní projev ve směrnici Rady (EU) 2016/1164, tzv. ATAD. S tím je spojena snaha potlačit i daňové ráje všeho druhu, zejména zakázat nízké zdanění příjmů právnických osob a příjmů z kapitálu. Provokativně bych řekl, že jednodušší by bylo snížit daně ve vysoce zdaněných ekonomikách blíže k úrovni daňových rájů. Co Vy na to?**

Řada ukazatelů včetně toho, co ukázaly Panama Papers, naznačuje, že daňové ráje, jak se o nich vede veřejná diskuze a i boj, jsou ve skutečnosti dávno za svým horizontem a spíše v útlumu. Pod daňovým rájem si lidé většinou představí malé ostrovy v Karibiku, ale je stále více důvodů si myslet, že daňové ráje spíše leží v daňových systémech na Západě a jmenují se různé speciální daňové režimy. Finanční výkazy velkých firem ukazují, že efektivní daňová sazba, kterou platí, je jednociferná, i když v zákoně nominální sazba je 20–30 %.

Jeden rozměr jsou samozřejmě technologické firmy, které v rámci digitální ekonomiky žonglují s tím, že všechny aktivity se realizují v Irsku či Lucembursku, kde mají nejen sídlo, ale i speciální daňový režim. Ale není to jen o tom. I náš stát poskytoval vybraným firmám speciální režim spojený s daňovými prázdninami. Samostatnou kapitolou jsou dotační programy, což jsou vlastně někdy negativní daně. V souhrnu pak některé firmy i přesto, že mají solidní zisk, do veřejných rozpočtů neodvedou téměř nic. Nejde mi o žádnou konkrétní firmu, ale spíše o systém, který je velmi nespravedlivý k malým a středním subjektům. Takové firmy či domácnosti nemohou využívat výhod mezinárodní daňové optimalizace ani se kvalifikovat pro různé speciální režimy, protože jsou příliš malé na to, aby se jim zejména administrativní a právní náklady s tím spojené vyplatilo vynaložit. Zde funguje klasický efekt úspor z rozsahu.

Jedním z řešení může být jednoduchý a přehledný daňový systém, který je minimálně alespoň spravedlivější. Není lepší lék proti daňovým únikům, než když je jednoduchý systém spojen s přiměřeně nízkou sazbou. Klesá pak motivace provádět mezinárodní daňovou optimalizaci. Represe totiž nic neřeší, jen povede k hledání nových cest.

Zkusím odpovědět trochu provokativně. Pokud se řeší úniky do daňových rájů, znamená to, že žijeme v daňovém pekle? Než bojovat s rájem by možná stačilo ubrat trochu toho pekla.

■ **Na závěr dotaz z Vaší firemní investorské kuchyně: Jak se úroveň zdanění v dané ekonomice projevuje v úvaze například banky, v níž působíte, zda tam investovat do nějaké podnikatelské příležitosti? A jakou roli hraje výše a složitost daní v takové situaci ve srovnání s jinými faktory, třeba politickými riziky, spolehlivostí ochrany vlastnických práv, infrastrukturou apod.?**

Daně jsou samozřejmě jeden z důležitých faktorů u investic. Na druhou stranu zde vidím jistý vývoj. Před 10–15 lety daňové otázky měly vyšší prioritu než dnes.

Na jedné straně zkušenosti jako bankovní krize na Kypru, kde došlo v roce 2013 fakticky k zabavení části depozit, do popředí dostaly takové priority, jako jsou stabilita a vymahatelnost práva. Proto některé finanční skupiny třeba přesunuly sídlo do Švýcarska. Tam jednak nejsou vysoké daně, ale hlavně je tam pocit vyšší právní jistoty. Podobně Nizozemské království má řadu jasných daňových výhod, ale také fungující právní stát.

Druhý důvod relativně snižující význam daňových otázek je ohromný nárůst regulace ve finančním sektoru. Regulace řadu aktivit v bankovním sektoru omezila a současně vytvořila pravidla, která banky a finanční instituce musí dodržovat a vykazovat jejich dodržování. Takže v posledních letech více řešíme rostoucí regulaci finančního sektoru než daňové otázky.

V daních je nyní hlavním politickým rizikem nahodilé zavádění sektorových daní. U nás naštěstí zůstalo jen u vzdálených úvah, ale v řadě evropských zemí tyto daně skutečně přišly. Varovným příkladem je situace v Rumunsku, kde vláda před Vánocemi z ničeho nic oznámila, že od ledna uvalí na banky velmi tvrdou sektorovou daň, která bude navázána na úrokové sazby. Ty ale ovlivňuje centrální banka, nikoliv banky. Pak politici naznačili, že provedou některé úpravy této hrůzy, ale v souhrnu na konci letošního února není stále jasno, jakou daň budou v Rumunsku banky platit za první kvartál. V rumunském případě je zde vedle samotné daně i otázka fungování právního státu, jeho stabilita či předvídatelnost. Celkově nás tento přístup k daním zase vrací k Augustýnově otázce, jaký je rozdíl mezi lupičem a panovníkem.

Ekonomie daňové politiky vyspělých zemí

doc. Ing. Leoš Vítek, Ph.D.

Katedra veřejných financí, Fakulta financí
a účetnictví VŠE v Praze



Daňová politika je často vnímána jako výsledek politických rozhodnutí, která byla přenesena do právních předpisů. Cílem tohoto příspěvku je ukázat, že daňovou politiku lze nahlížet pomocí nástrojů ekonomické analýzy a vymezit základní oblasti zdaňování, na něž se ve vyspělých zemích ekonomická analýza zaměřuje.

Pojem „politika“ je chápán jako soubor kroků, opatření či záměrů v širěji vymezené oblasti (např. fiskální politika, za jejíž součást může být daňová politika považována). Hranici daňové politiky tedy vymezují témata (tj. zdanění), nikoli aktéři (ne vše, co se týká vlád, ministerstev financí, daňových správ či daňových poplatníků je součástí daňové politiky). Zároveň ale platí, že nositelem daňové politiky je výhradně stát (vládní instituce na centrální nebo nižší úrovni).¹ Pojem „daň“ obvykle zahrnuje všechny povinné a neekvivalentní platby. Neekvivalence je v ekonomii taková situace, kdy v konstrukci daní není přesně a plánovitě obsažena rovnost (ekvivalence) mezi užitek a platbou. I když existují dlouholeté spory o kritérium povinnosti (např. církevní daně, nepovinné platby příspěvků na sociální zabezpečení) i neekvivalence (zejména v oblasti různých typů příspěvků na sociální zabezpečení, poplatků, jednorázových plateb za povolení činností apod.), toto vymezení daňových plateb je u mezinárodních organizací typu OECD převládající a promítá se i do mezinárodních daňových statistik.²

I když se definice daní a daňové politiky mohou lišit,³ vyjdeme-li z výše uvedeného, lze za předmět daňové

politiky považovat nastavení daňového systému v nejširším slova smyslu, tj. (i) cíle vlád v oblasti zdaňování, (ii) nastavení struktury zdanění (jaké daně jsou uvalovány), (iii) výše zdanění (absolutní nebo relativní objem vybíraných daní), (iv) fiskální federalismus daní (které vládní úrovně mohou stanovovat daně nebo se podílet na daňových výnosech), (v) technika jednotlivých daní (předmět zdanění, konstrukce základu, sazeb, výpočtu a placení daňové povinnosti atp.), (vi) systém a fungování daňové správy (tj. všech složek státu zabývajících se zdaňováním).

Pro systém zdanění a daňovou politiku není důležitý jen pohled ekonomie, ale je třeba zohledňovat i další oblasti, jako jsou účetnictví, právo, psychologie poplatníků, poradců a správců daní, chování politiků, hodnotová stanoviska většinové společnosti atp. Pravidla účetnictví klíčovým způsobem ovlivňují zdaňování firem a podnikajících jednotlivců (základy daně obvykle navazují na v účetnictví zjištěný výsledek hospodaření). Ekonomické principy a doporučení se přenášejí do právních norem, které technicky vymezují systém zdanění. Právní principy a zvyklosti rovněž vymezují procedurální pravidla a sankční systém při neplacení daní. Chování subjektů daňového systému (včetně daňových poradců, správců daní atp.) spolu s jinými faktory určují, zda plní daňové povinnosti, nebo jsou náchylní k daňovým únikům. Chování politiků a jejich cíle v oblasti zdanění jsou ovlivněny např. délkou jejich volebního období, nastavením volebního systému, snahou maximalizovat své znovuzvolení, hledáním rent jimi reprezentovaných zájmových

¹ Podrobněji viz Veselý, A. & Nekola, M. (2007). *Analýza a tvorba veřejných politik: přístupy, metody a praxe*. Praha: SLON.

² OECD (2018). *Revenue Statistics 2018*. Paris: OECD Publishing. European Commission. (2018). *Taxation trends in the European Union: 2018 edition*. Brussels: Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

³ Pro základní vymezení pojmů z oblasti daňové politiky z českých autorů viz např. Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. 6., aktual. vyd. Praha: Wolters Kluwer nebo Šíroky, J. (2016). *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Z novějších mezinárodních publikací zaměřených na daňovou politiku z ekonomického pohledu lze uvést např. Brys, B. et al. (2016). *Tax Design for Inclusive Economic Growth. OECD Taxation Working Papers No. 26*. Paris: OECD; Zangari, E., Caiumi, A., Hemmelgarn, T. (2017). *Tax Uncertainty: Evidence and Policy Responses. Taxation Papers 67*. Brussels: Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission; IARA, A. (2015). *Wealth distribution and taxation in EU Members. Taxation Papers 60*. Brussels: Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission. Nejkomplexnější ekonomickou analýzou moderních daňových systémů se zaměřením na Velkou Británii byla v posledních letech tzv. Mirrlees Review, skládající se ze dvou částí [Institute for Fiscal Studies (2010). *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford University Press a Institute for Fiscal Studies and Mirrlees, J. (2011). *Tax By Design: The Mirrlees Review*. Oxford University Press]. Shrnutím ekonomické analýzy daňové politiky s důrazem na USA je nejnověji také Auerbach, A. & Smetters, K. (2017). *The Economics of Tax Policy*. Oxford University Press.

skupin atp. Daňová politika rovněž skrze politické zastoupení odráží dlouhodobá hodnotová stanoviska většiny voličů, jako jsou preference míry redistribuce skrze daňový systém, preference velikosti vládního sektoru ve společnosti, preference setrvačnosti daňového systému atp. V ideálním případě je třeba systém zdanění (nebo jeho změny) zvažovat v kontextu všech těchto oblastí.

Ekonomický pohled na daňovou politiku obvykle obsahuje jednu z následujících otázek:

- 1) Jak nastavit systém zdanění, aby nedošlo ke zhoršení ekonomické efektivity ve společnosti ani ke změně redistribuce skrze daňový systém, ale přitom se zvýšily (nominálně či reálně) daňové příjmy?
- 2) Jak za jinak stejných podmínek, tj. bez změny objemu daňových příjmů a beze změny redistribuce skrze daňový systém, zvýšit ekonomickou efektivnost?
- 3) Jak za jinak stejných podmínek změnit míru daňové redistribuce? Tento poslední bod není přísně vzato ekonomickou otázkou per se, protože míra daňové redistribuce (stejně jako např. otázka „vhodné“ velikosti vládního sektoru) jsou již na hranici nebo za hranicí metod ekonomie a jsou spíše otázkou politické volby. S ohledem na aktuálnost této otázky se však ekonomové zabývají i tím, jaké jsou redistribuční dopady zdanění a jak lze nastavit jednotlivé prvky daní, aby bylo dosaženo redistributivních cílů (při minimalizaci celkových nákladů).

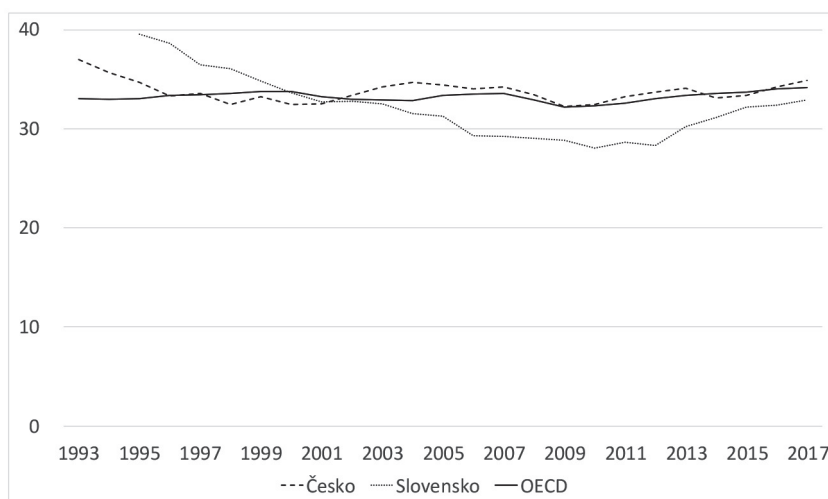
Ekonomické hodnocení daňové politiky vychází z moderní ekonomické teorie a její součásti, teorie daňové. Jde zejména o teoretické koncepty, jako jsou ekonomická

efektivnost (vliv daní na ekonomickou efektivnost, efektivnost daňového systému), teorie spotřebitele a výrobce (přesun a dopad daní, resp. daňová incidence, daňová neutralita), teorie výrobních faktorů a teorie pracovního trhu (vliv daní na nabídku výrobních faktorů a poptávku po nich) či teorie optimálního zdanění. Z makroekonomického pohledu jde např. o teorie růstu ekonomiky či o fiskální teorii.

Základní mikroekonomickou otázkou, s kterou se musí daňová politika vypořádávat, je daňová efektivnost. Daňová efektivnost v sobě ve standardní literatuře zahrnuje tři součásti. První jsou náklady vlády spojené s výběrem daní, druhou pak náklady daňových poplatníků na dodržování požadavků daňového systému. Třetí součástí jsou náklady vznikající v důsledku změn chování ekonomických subjektů, přičemž tyto změny jsou způsobeny zdaněním a nejsou vyváženy žádným přínosem pro poplatníky ani pro vládu (tzv. nadměrná daňová břemena). Efektivní daňový systém (a jeden z hlavních cílů daňové politiky) je tedy takový, který pro daný objem vybraných daní a míru redistribuce minimalizuje celkové efektivnostní náklady v ekonomice. Učebnicovým příkladem nadměrných daňových břemen je zdanění nemovitostí ve Velké Británii v 18. století, kdy sazba daně rostla podle počtu oken. Výsledkem byly domy s nižším než optimálním počtem oken.⁵

Hlavním zdrojem nákladů vlády na daňový systém je počet zaměstnanců (cca 70 % celkových provozních nákladů daňových správ v OECD v roce 2015) a tyto náklady se ve vyspělých zemích pohybují mezi 0,8–1,2 % celkového výběru všech daní.⁶

Obr. 1 Podíl všech daňových příjmů k HDP (daňová kvóta) pro průměr OECD, ČR a SR



Zdroj: zdroj dat OECD (2019).⁴

⁴ OECD (2019). *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables*. Paris: OECD Publishing.

⁵ Viz Hudík, M. (2015). Kolik (ne) mít oken? O neblahých důsledcích daní. *Vesmír*, 2015, roč. 94, č. 4, s. 195.

⁶ OECD (2017). *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. Data jsou uvedena i v předchozích vydáních této publikace.

Náklady soukromého sektoru související s plněním daňových povinností (nejde tedy o objem placené daně, ale o náklady na její správné zaplacení) tvoří zejména náklady na účetní a daňové zaměstnance firem [pro ČR odhad cca 4–6% objemu vybraných daní prezentují Pavel a Vítek (2015)⁷]. Jako orientační ukazatel složitosti, a tedy i nákladnosti daňového systému se používá i počet stran daňových zákonů.⁸

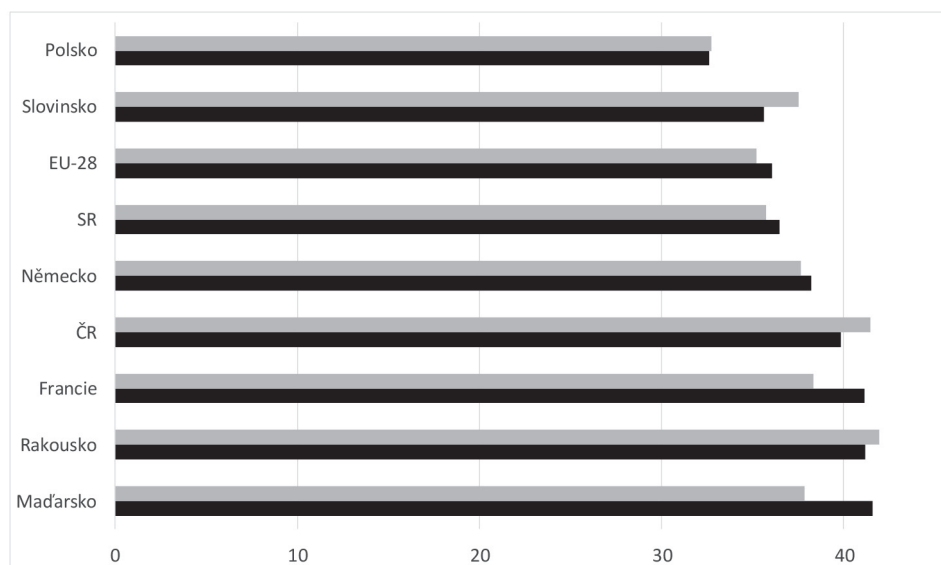
Častým tématem diskusí a výzkumu je také vliv daní na ekonomickou aktivitu. Ten je zkoumán zejména v oblasti vlivu daní na pracovní trh a na podnikání. Hodnocení vlivu zdanění na pracovní trh v sobě zahrnuje analýzu toho, jak zdanění ovlivňuje nabídku práce, protože zdanění hrubých mezd snižuje čisté příjmy, a obecně tak omezuje ochotu pracovat. Na druhou stranu, nabídka práce není u standardních zaměstnanců příliš elastická a při „normální“ výši zdanění „standardní“ zaměstnanci nemohou jednoduše zcela nebo částečně omezit své pracovní úsilí nebo ho „přepnout“ do stínové nebo zahraniční ekonomiky. Zdanění (zejména formou příspěvků zaměstnavatelů na sociální zabezpečení) omezuje poptávku po práci, protože zvyšuje celkové náklady zaměstnavatelů na najímání pracovníků, a stimuluje je tedy dlouhodobě k náhradě pracovní síly technologiemi (kapitálem). Obecně a dlouhodobě tedy platí, že čím vyšší je zdanění práce (na straně nabídky či poptávky), tím větší jsou stimuly k omezování nabídky a poptávky po práci. Ukazatelem daňového zatížení práce může být tzv. implicitní daňová sazba z práce, která měří podíl všech výnosů ze zdanění práce k objemu mezd a mzdových náhrad.

Pokud jde o vliv zdanění na podnikání (firem i jednotlivců), ekonomické analýzy se v této oblasti zaměřují zejména na to, jak daně ovlivňují míru ziskovosti, jak ovlivňují daňové plánování firem a podnikatelů. Výzkum se zaměřuje rovněž na to, jak měřit efektivní zdanění firem a podnikatelů či jak daně ovlivňují rizikovost podnikání. S ohledem na to, že daně snižují míru čistého výnosu z investic, odrazují od podnikání. Při dané míře úspor v ekonomice jsou pak investice uskutečněny v méně zdaněných odvětvích (pokud existují sektorové rozdíly v efektivní míře zdanění) nebo v zahraničí, kde je míra zdanění nižší (a to i za pomoci mezinárodního daňového plánování). Další variantou je celkové omezení investic (a vznik nerovnováhy mezi úsporami a investicemi) nebo přesun části investic do stínové ekonomiky.

Měření efektivního zdanění firem či podnikatelů je poměrně komplikované. S ohledem na mezi zeměmi rozdílná účetní pravidla a algoritmy výpočtu daní a jejich placení nestačí porovnávat nominální daňové sazby. Nejnovější mezinárodní srovnání¹⁰ ukazují např. pro nadnárodní společnosti vysoké rozdíly mezi nominální daňovou sazbou a efektivní výši zdanění (Lucembursko – rozdíl 27 procentních bodů, Belgie 20, Malta 19, naproti tomu ČR pouze 4). Měření efektivní míry zdanění firem je založeno na sadách různých předpokladů, proto se výsledky mezi jednotlivými studiemi liší.

S ohledem na to, že daně snižují čistou výnosnost investice (která je mj. odměnou za ochotu nést riziko spojené s investicí, resp. podnikáním), odrazují od ochoty

Obr. 2 Implicitní daňové sazby z práce (ITR_L) 2004 a 2016 u vybraných států EU



Zdroj: data z EC (2019).⁹

⁷ Pavel, J., Vítek, L. (2015). Vyvolané náklady daňového systému v ČR. *Politická ekonomie*, roč. 63, č. 3, s. 317–330.

⁸ Pro USA se odhady počtu stran federálních daňových předpisů v posledních letech pohybují nad 70 tis. stran. Pro V. Británii cca 8 tis. stran.

⁹ EC (2019). *Data on taxation – Table 80: Implicit tax rate on labour*. Brussels: DG Taxation and Customs Union, based on Eurostat data.

¹⁰ Jánský, P. (2019). *Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU*. A report commissioned by the Greens/EFA group in the European Parliament. Pro měření míry zdanění firem se používají i např. implicitní daňové sazby z kapitálů, průměrné efektivní sazby daní apod.

realizovat (nadprůměrně) rizikové investice. To samozřejmě v dlouhém období vede o omezování rozvoje ekonomiky. Proto je ve zdanění podnikání umožněno zohlednění ztrát (limitovaně či neomezeně; přenos v čase vpřed či zpětně apod.). V ideálním případě by měl být systém uplatnění ztrát konstruován tak, aby se stát daňově podílel na ztrátě z podnikání (povolením daňového uplatnění ztrát vůči budoucím ziskům) stejnou měrou, jakou se zdaněním podílí na zisku z podnikání. Další zkoumanou otázkou je, jak zdanění zkresluje financování firem a strukturu jejich investic (typicky např. preferenci dluhového financování pomocí daňové uznatelnosti vzniklých úroků oproti daňové neuznatelnosti ekonomických nákladů souvisejících s pořízením vlastního kapitálu). Kýženým ideálem daňové politiky je zde opět neutralita, tj. nezkreslování chování: daně, které nepreferují žádný zdroj financování ani žádný typ investice, nezpůsobují zkreslení chování firem (tj. distorze), a dlouhodobě tedy nesnižují celkovou efektivnost ekonomiky.

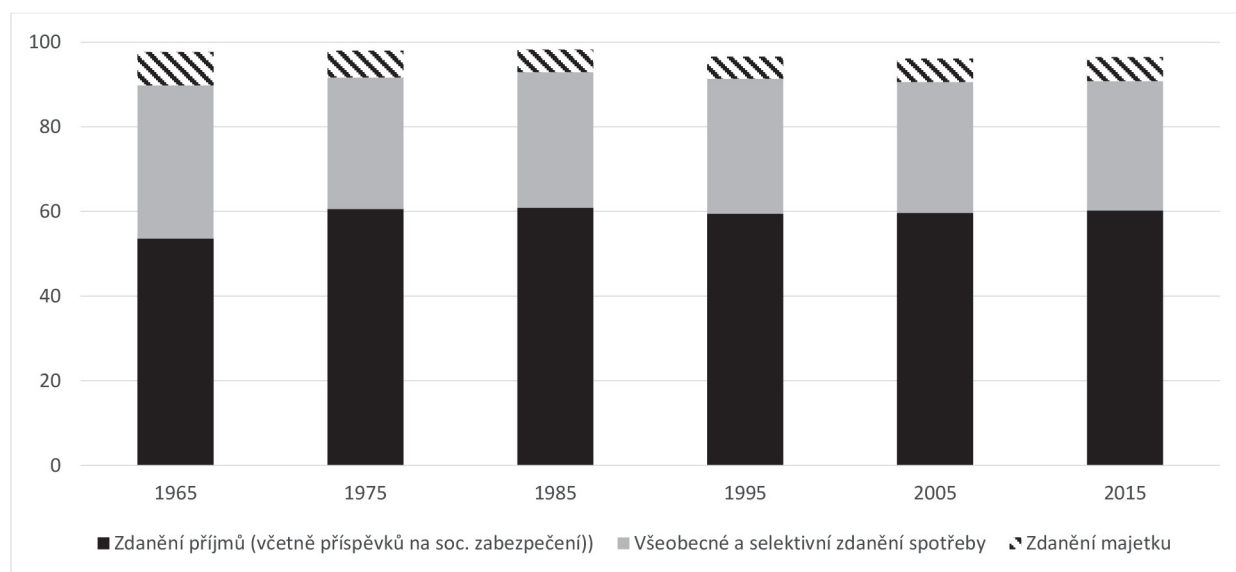
Z makroekonomického pohledu lze na daňovou politiku nahlédnout krátkodobě či dlouhodobě. Krátkodobý a střednědobý pohled se zaměřuje na vliv daní na celkovou (agregátní) poptávku v ekonomice. Tak např. snižování daní za určitých předpokladů vede k růstu čistých příjmů poplatníků, a tedy pravděpodobně k vyšší soukromé poptávce. Pokud tedy docházelo k ekonomickému poklesu, většina vlád se v posledních dekáдах snažila o proticyklickou daňovou politiku spočívající ve snižování či alespoň nezvyšování zdanění. Problémem fiskálních politik vyspělých zemí je ale ve 20. a 21. století to, že se téměř v žádné zemi nedaří udržet v rámci ekonomického cyklu neutrální fiskální politiku (tj. deficitní rozpočty

během recesí a přebytkové během růstových fází), protože v období ekonomické konjunktury nedochází k tvorbě dostatečných rozpočtových přebytků.

Z dlouhodobého pohledu je klíčové, aby daňové systémy systematicky nepodvazovaly produkční schopnosti ekonomiky. V souladu s moderními teoriemi ekonomického růstu jde o již zmíněnou snahu nastavit daňový systém tak, aby neomezoval nabídku a poptávku po práci a aby neodrazoval od podnikání. Zdanění ovšem skrze zdanění výnosů z úspor omezuje tvorbu úspor, což je v rozporu s teoretickými doporučeními na co nejvyšší dlouhodobou tvorbu úspor (= investic) pro podporu technologického pokroku, a tudíž i dlouhodobé produkční kapacity ekonomiky.

Dlouhodobý makroekonomický vývoj může mít ovšem vliv i na daňovou politiku. Dlouhodobě stagnující ekonomiky se mohou snažit snížit celkovou míru zdanění nebo změnit jeho strukturu směrem ke zdanění spotřeby či majetku. Ekonomiky založené na průmyslu či zemědělství budou preferovat jinou strukturu zdanění (např. nižší zdanění energií pro průmysl) než ekonomiky založené např. na finančních službách (zde např. možnost daňových úlev pro finanční sektor) nebo na těžbě surovin (možnost zdanit těžební licence nebo jejich export, viz např. Norsko či Rusko). Otevřené ekonomiky se silným zapojením mezinárodních firem budou řešit jiné dlouhodobé problémy v oblasti zdanění firem než uzavřené ekonomiky. V posledních 50 letech se ale základní struktura daňových systémů ve vyspělých zemích příliš nezměnila (viz následující obrázek). To ukazuje na značnou setrvačnost daňových politik.

Obr. 3 Struktura daňových příjmů OECD (průměrný podíl na celkových daňových příjmech)



Zdroj: zdroj dat OECD (2019).¹¹

¹¹ OECD (2019). *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables*. Paris: OECD Publishing.

Daňová spravedlnost je jedním ze dvou základních daňových principů moderních daňových systémů. I když existuje shoda na tom, že daňový systém má být spravedlivý, ekonomie nemá dostatečné nástroje k tomu, aby uměla vyjádřit, co to přesně znamená. Proto se obvykle nedefinuje „spravedlivý“ daňový systém, ale vymezuje se užší pojem, kterým je distribuce bohatství či redistribuce skrze daňový systém. Obecně řečeno, daně přerozdělují bohatství mezi ekonomickými subjekty (každá daň jinak intenzivně a různými směry), přičemž většinový názor ve vyspělých zemích je, že přerozdělování by mělo směřovat od bohatých k chudým. Jak jednotlivé daně bohatství přerozdělují, lze měřit pomocí různých nástrojů a ukazatelů, nejznámějším z nich jsou tzv. Lorenzovy křivky a Giniho koeficient.

Pro analýzu daňové spravedlnosti je nutné hodnotit i přesun a dopad daní (daňovou incidenci). Ekonomicky viděno totiž není důležité, na koho zákon uvaluje povinnost zaplatit daň, ale je důležité, na koho daň skutečně (efektivně) dopadne skrze přesun v cenách. Tak např. pokud dojde ke zvýšení sazby daně firem, ty za určitých podmínek mohou zvýšit ceny svým odběratelům a tak přesunout daň na ně. Daň tedy nedopadne na vlastníky firem, ale je přesunuta vpřed na odběratele. Vzhledem k tomu, že přesun daní závisí na cenové elasticitě nabídky a poptávky, může být každá daň za určitých podmínek přesunuta. Tím se problematizuje význam tzv. sektorových daní (daně uvalené na vybraná odvětví, jako jsou banky, telekomunikace, maloobchodní řetězce apod.), protože s ohledem na nízkou cenovou elasticitu poptávky¹² u předmětů těchto daní nebo monopolizaci zdaňovaných odvětví budou pravděpodobně přesunuty a dopadnou na odběratele zboží či služeb ze zdaňovaných sektorů (včetně např. zaměstnanců těchto sektorů), nikoli na vlastníky zdaňovaných firem.

V reálné daňové politice se vlády nezaměřují pouze na daňovou efektivnost či spravedlnost, ale musí neustále propojovat tyto cíle s různými „odvětvovými“ požadavky (vazba daňové politiky na různé odvětvové politiky). I když je tedy základním a obecným cílem daňové politiky její neutralita a spravedlnost, plnění specifických cílů daňovými nástroji tyto dva cíle narušuje. Nástroje, které se pro stimulaci/destimulaci určitého chování v jednotlivých specifických oblastech používají, jsou různé. Jde zejména o různé sazby daní, vynětí z předmětu daní,

osvobození či slevy na daních nebo odchylky v systému placení. Požadavky na daňové zásahy se objevují téměř ve všech oblastech, časté nebo objemově významné jsou např. v oblasti sociální politiky (např. nezdaňování sociálních transferů, podpora rodin s dětmi, podpora nízkopříjmových domácností nezdaněním jejich příjmů, podpora tvorby úspor na stáří), bytové politiky (daňová podpora vlastnického bydlení), podnikatelské a inovační politiky (podpora malých firem např. sníženými sazbami, podpora začínajících firem a podnikatelů sníženým nebo odloženým placením daní, podpora vědy a inovací odpočty či slevami) či ochrany životního prostředí (snížování zdanění ekologicky vhodných aktivit či zboží, zvýšení zdanění ekologicky škodlivých aktivit a případná recyklace takto získaných příjmů na snížení jiných distorzních daní).¹³

Daňová politika a její analýza se v neposlední řadě musí vypořádat s otázkami nastavení správy daní a plnění daňových povinností. Nejde jen o institucionální a procesní nastavení daňových úřadů (hodnoceno z hlediska jejich účinnosti a efektivnosti), ale také o systém motivací a demotivací poplatníků podporující plnění daňových povinností. Jde o téma na rozhraní práva, ekonomie kriminality a veřejné správy, které je zkoumáno pomocí různých nástrojů analýzy. Otázky typu, jak nastavit systém sankcí za neplnění daňových povinností (typy sankcí, jejich výše) či jak měnit pravděpodobnosti postihu nesprávného chování poplatníků, jsou pro výběr daní velmi důležité. Nelze je ale formulovat obecně pro celý daňový systém, ale vždy v kontextu jednotlivých typů daní, protože u každé daně či skupiny poplatníků existují různá rizika neplnění daňových povinností (tzv. řízení rizik výběru daní). Takto zacílené řízení rizik umožňuje vybírat požadované objemy daní při zachování potřebné míry redistribuce s minimálními náklady vládního i soukromého sektoru.

Daňová politika se tedy pohybuje mezi dvěma hlavními cíli (daňová efektivnost a daňová spravedlnost), které je velmi obtížné sladit. Vzhledem k tomu, že silně odráží politické preference, se také po každých volbách více či méně mění. I přesto by bylo užitečné, aby na jejich základních principech existovala dlouhodobější shoda. To by vedlo k větší daňové stabilitě, a tím i k omezení nákladů státu a poplatníků. Rovněž by se omezila rizika související s chybami ve výpočtu a placení daní.

¹² Cenová elasticita poptávky vyjadřuje citlivost poptávaného množství určitého zboží nebo služby na jeho cenu. Nízkou cenovou elasticitu lze očekávat např. u základních potravin, bydlení, energií, léčiv či jiných obtížně nahraditelných zboží či služeb.

¹³ Koncept dvojí dividendy, viz např. Goulder, L. H. (1995). Environmental taxation and the double dividend: A reader's guide. *International Tax and Public Finance*, roč. 2, č. 2, s. 157–183.

Malé zamyšlení nad některými základními daňověprávními koncepty

Ing. Roman Landgráf
daňový poradce č. 1284



„Neomezená moc zdaňovat nutně obsahuje moc zničit; poněvadž existují hranice, za kterými žádná instituce a žádný majetek nemůže unést zdanění.“

[McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 316, 327 (1819)].

*„Daně jsou to, co platíme za civilizovanou společnost.“¹
„Klíčovým testem legitimacy vlády je vybírání daní, protože to vyžaduje nikoli velké policejní síly, nýbrž spíše dobrovolné dodržování práva.“²*

„Osvobodte soudce od přísnosti psaného práva, dovolte jim, s pretoriánskou diskrecí, aby se toulali do své spravedlnosti, a celý právní systém se stane nejistým.“³

1 Úvod

Nejen u nás je častým jevem stěžovat si na kvalitu daňových předpisů. Mohli bychom obecněji říci na kvalitu daňového práva jako takového. My, co se v této oblasti pohybujeme už řadu let, si možná také pokládáme otázku, jsou-li takovéto stížnosti namístě, a pokud ano, čím je to dáno. Je snad daňové právo v tomto ohledu něčím výjimečné, nebo se jedná o projev právní hypertrofie, přítomné dnes prakticky ve všech oblastech práva? Zdá se, že nejenom v oblasti daňového práva mají současné politické elity pocit, že pokud vznikne nějaký problém, účinné řešení tohoto problému představuje nový zákon či změna stávajícího. Přitom ovšem možnosti sociální regulace právem nejsou neomezené a v řadě oblastí by lépe fungovaly prostředky jiné. Daňové právo je ovšem přece jen určité v něčem výjimečné: dotýká se každého ekonomicky aktivního člověka, a to tvrdým způsobem, neboť mu odebírá část jeho majetku a často zasahuje i do jiných ústavou chráněných práv a svobod. Každý ekonomicky aktivní člověk se navíc musí s daňovým právem potýkat prakticky kontinuálně (od podávání příznání alespoň jednou ročně až po prakticky denní rozhodování podnikatelů ohledně například daňové uznatelnosti nákladů). Další zvláštností

daňového práva je to, že je snad nejvíce zpolitizovaným oborem práva; projevuje se to už i jen tím, že daňové právo bývá centrální otázkou většiny voleb. V politické ekonomii, sociologii či politologii je možno také vystopovat zvláštní postavení daňových otázek. Daně jsou téměř výhradním zdrojem příjmů státního rozpočtu a jsou dnes i významným nástrojem regulace.

Jakým způsobem tedy (ne)kvalitu daňového práva posuzovat? Podle jakých měřítek či kritérií? A existuje nějaký návod na zlepšení? To jsou všechno otázky, kterými se dlouhodobě zabývá daňověprávní doktrína, zejména zahraniční. Z praktického pohledu je ovšem diskutabilní, do jaké míry tyto vědecké disputece ovlivňují praktickou politiku a praktické rozhodování úřadů a soudů. Nicméně je potřeba nepřehlédnout, že tuzemská daňověprávní jurisprudence je velmi slabá, zejména velmi nepočetná, pročež politikům, úředníkům a soudcům stanovuje jen velmi slabé či nezřetelné mantinely, což i těm politikům, úředníkům a soudcům, kteří by se chtěli nechat přinejmenším inspirovat, toto téměř neumožňuje.

2 Daňové právo se nachází na historické křižovatce

Bez velké nadsázky je snad možné konstatovat, že daně se právě v tomto období nacházejí ve složitém období, respektive na historické křižovatce. Mnoho politiků a nevládních organizací bije již několik let na poplach, že zejména velké korporace neplatí „správné“ daně, a vymýšlí další a další nástroje, jak tyto daně vybrat. Můžeme takto uvést například v Evropě velmi dobře známý boj proti daňovým únikům a proti agresivnímu daňovému plánování. Vedle toho zcela konkrétně můžeme jmenovat například oblast DPH, ve které se to jen hemží různými drakonickými odhady o výši tzv. daňové mezery (tedy rozdílem mezi

¹ „Taxes are what we pay for a civilized society“ (citát bývalého soudce Nejvyššího soudu USA Olivera W. Holmese, který je napsaný na budově Internal Revenue Service ve Washingtonu, D. C.).

² Fareed Zakaria v knize *The Future of Freedom*.

³ Thomas Jefferson (z dopisu Thomase Jeffersona Philipu Mazzeiovi, 1785).

daní, která by „měla“ být vybrána, a daní, která skutečně vybrána je) a popisy různých daňově podvodných schémat. Zde pak se jako jedno z možných řešení navrhuje přechod na všezahrnující systém přenesení daňové povinnosti (reverse charge), což v podstatě není nic jiného než rezignace na systém DPH a návrat k daní z obrátu. Daň z přidané hodnoty tedy v tomto ohledu zažívá významnou krizi své existence.

2.1 Boj proti daňovým únikům jako spouštěč dalších debat

Právě například i politické zadání na boj proti daňovým únikům znovu víří klasické otázky teorie daňového práva. Existují nějaké zásady či principy daňového práva, které jsou nad právem (mají tedy ústavní charakter a nejsou k dispozici běžnému zákonodárci)? Je lépe daňové právo koncipovat jako soubor (přesných) pravidel, nebo jako soubor (volných) principů? Je daňové právo možné vnímat z pozitivněprávního pohledu, nebo je vhodnější přirozeněprávní přístup? Je smyslem a účelem daňového práva pouze vybírat peníze pro státní rozpočet, nebo také slouží k regulaci? Je daní i taková dávka, která slouží převážně k regulaci?

2.2 Spor o legitimitu

Právněteoretické daňové právní dispute jsou často také sporem o legitimitu: legitimita norem přijatých demokraticky zvoleným zákonodárným sborem versus legitimita rozhodnutí přijímaných soudy, které nebyly zvoleny demokraticky. Pokud je daňové právo koncipováno spíše jako soubor (přesných) pravidel, pak vliv soudů přirozeně klesá. Pokud je daňové právo koncipováno naopak spíše jako soubor (volných) principů, pak vliv soudů samozřejmě stoupá, neboť soudy pak v konkrétních případech provádějí konkretizaci volně koncipovaných principů, včetně konkrétního řešení jejich různic.

2.3 Soupeření právní jistoty a spravedlnosti

Jednou z klíčových soupeřících dvojic právních principů v daňovém právu je právní jistota a spravedlnost. Je totiž skutečností, že čím vyšší je míra právní jistoty či předvídatelnosti, tím pravděpodobnější je, že v mnoha konkrétních případech bude tato právní úprava nespravedlivá. Na druhé straně čím vyšší je síla požadavku na spravedlnost, tím více je ohrožena právní jistota a předvídatelnost, neboť bude málo předvídatelné, jaké řešení bude v té které situaci tím kterým soudcem považováno za spravedlivé. K tomu všemu ještě přistupuje sociologická skutečnost tzv. rozumné neshody (či alespoň konstatovaná recentní obecná názorová pluralita), tedy že představy o tom, co je spravedlivé, se výrazně liší pro různé filozofické, politické či sociologické názorové skupiny, přičemž tento spor není

možné pouze racionálními prostředky rozhodnout. Spravedlnost v oblasti daní tak má mnoho tváří a je zcela jiná např. pro socialistu, konzervativce či libertariána (přičemž všechny tyto směry uvažování pak v současném politickém diskurzu mají svoji legitimitu). I proto je myslím potřebné upřednostňovat (jednosměrný) princip právní jistoty před (vícesměrným) principem spravedlnosti.

2.4 Globální a internetový (digitální) charakter ekonomiky

V neposlední řadě pak do dosti komplikované současné situace daňového práva zasahuje skutečnost, že ekonomika má čím dál více globální charakter, přičemž stále větší množství podnikatelských aktivit probíhá v internetovém (či obecně digitálním) prostředí. Jsme tak svědky pokusů o zásadní přepracování klíčových principů a zásad daňového práva, včetně mezinárodního práva, za účelem zajištění „správného“ výběru daní i v této nové situaci.

2.5 Neztrácet ze zřetele hlavní účel daní

Domnívám se, že v této významně komplikované situaci je potřeba neztrácet se zřetele hlavní (a snad i jediný) účel daní: vybrání dostatečně „spravedlivým“ způsobem dostatečného množství peněz pro pokrytí nezbytných výdajů na chod státu. Všechny ostatní motivace či cíle by měly být upozaděny.

2.6 Zdanění vyžaduje demokratickou legitimitu

Jak trefně uvádí Fareed Zakaria v citátu uvedeném v záhlaví článku, demokratická legitimita je významnou podmínkou pro dobrovolné dodržování daňového práva. Zdanění tedy vyžaduje demokratickou legitimitu, souhlas parlamentu, který reprezentuje občany, „žádné zdanění bez reprezentace“. Nicméně zdanění je také předmětem práva, tedy v konstituční demokracii je vláda pouze tehdy oprávněna zasahovat do svobod občanů, pokud tak činí zákonným způsobem. Vybírání daní tedy je řízeno i ústavními pravidly.

2.7 Výklad ve prospěch daňového poplatníka

Existují názory, se kterými autor toho článku rád souhlasí, že závazek k placení daní občany je čistě umělou zákonnou kreací. Právo vybírat daně pak je v podstatě trestní povahy, a proto musí být striktně vykládáno ve prospěch daňového poplatníka (*In re Director of Property Valuation*, 2007). V tomto názoru se také konstatuje, že daňové zákony nemohou být ve svých důsledcích rozšiřovány mimo jasný význam slov použitých v zákoně a jejich účinek nemá být rozšířen tak, aby zahrnoval i záležitosti, které v něm nebyly výslovně zahrnuty.

3 Hledání základních principů daňového práva

Při hledání základních koncepcí a principů daňového práva je potřeba vzít na vědomí, že podobně jako v jiných oblastech práva je i v právu daňovém velmi obtížná otázka objektivitu či nestrannosti. Jakýkoliv náhled na právo je totiž samozřejmě vždy významně determinován určitým předporozuměním (určitými výchozími filozofickými, ideologickými, politickými či psychologickými postoji). Tím spíše to platí v takové oblasti práva, jako je právo daňové, které je významně ovlivňováno politikou či ideologií.

V posledních letech jsme svědky významného politického zadání (náзору významných politických elit) na zvýšení přísnosti při výběru daní, a to pod praporem boje proti daňovým únikům a agresivnímu daňovému plánování. Tento politický tlak vede k tomu, že se obsah daňových zákonů a i způsob a forma jejich výkladu výrazně přesouvá ve prospěch státu, tedy na úkor daňových subjektů.

V současném často až překombinovaném světě daňově-právní legislativy a praktickém výkonu daňové správy se zdá, jako by se vytrácela základní jednoduchá myšlenka smyslu a účelu daňového práva, tj. vybrat dostatečné množství peněz pro základní funkce státu. Ve snaze vyhovět různým partikulárním zájmům, respektive ve snaze vyhovět různým politicko-ekonomickým koncepcím, je často velmi obtížné v daňovém právu nalézt nějakou jednotící linii, jednotící princip, nebo spíše soustavu principů, které by byly použitelné nejen při výkladu daňového práva, ale také při jeho tvorbě.

3.1 Existují nějaké nepřekročitelné maximy?

Z hlediska tvorby daňového práva se může zdát jako základní otázka, zda je zákonodárce při tvorbě daňových zákonů zcela neomezený, nebo zda existují nějaké maximy, které jsou i pro zákonodárce nepřekročitelné. Hovoříme tedy o ústavním přezkumu zákonodárných aktů v daňovém právu.

Z hlediska aplikace a výkladu daňového práva je rovněž tak důležité zjištění, zda v daňovém právu existují nějaké obecně respektované principy či zásady, které mohou či musejí být vodítkem při výkladu daňových zákonů, respektive při vyplňování jejich mezer.

3.2 Hodnotové či etické parametry

Ohledně daňového práva často slyšíme silné hodnotové či etické úsudky. Je zjevným faktem, že tyto názory se zejména v posledních letech významně vtělují do různých zákonných úprav a také do způsobu aplikace a výkladu daňových zákonů.

3.2.1 Kdy je daňová optimalizace již nedovoleným chováním

Zejména je to možné dokumentovat na diskusi týkající se toho, podle jakých parametrů či měřítek se pozná, že určitá daňová optimalizace (resp. vyhýbání se zdanění v obecném smyslu) je už postižitelná podle daňového správního (civilního) práva jako něco, co vede k tomu závěru, že správce daně získá nárok na doměření daně. Často již samotná použitá rétorika, například „agresivní“ daňové plánování, jasně ukazuje na to, že zde máme co do činění spíše s otázkou míry (kvantity) než s otázkou kvality. Tedy jinými slovy se posuzuje, zda určitá daňová optimalizační struktura již dosahuje kvality, té míry „agresivity“, při které je již ospravedlnitelný závěr, že se jedná o nedovolené chování. Samozřejmě právě v tomto ohledu hraje významnou roli otázka degradace právní jistoty a předvídatelnosti, která je nezbytným důsledkem takového přístupu.

3.2.2 Trestněprávní versus správněprávní důsledky

V této souvislosti nelze neučinit tuto poznámku. Při přechodu určité míry jistých ukazatelů nedovoleného chování standardně nastupují trestněprávní účinky. V trestním právu je přitom široce přijímanou zásadou, že odhalení naplnění věcných podmínek trestněprávních účinků je úkolem státu; stát v tomto ohledu nese relativně přísné důkazní břemeno. V oblasti daní to například znamená, že stát je povinen prokázat při vysokém důkazním standardu (mimo rozumnou pochybnost), že byla naplněna skutková podstata toho kterého trestného činu (tedy například trestného činu krádeže daně). Takováto trestněprávní úprava je v našem kulturním okruhu všude nastavena proto, abychom se vystříhali riziku, že bude odsouzen nevinný. V tomto ohledu tedy podle mého názoru tato úprava dostatečně bezpečně chrání a respektuje autonomii jednotlivce, přednost občana před státem (stát může občana trestněprávně postihnout pouze tehdy, pokud stát dostatečně spolehlivě prokáže úmyslné provedení trestného činu). To zjednodušeně pro ilustraci například znamená, že stát musí prokázat, že občan (daňový poplatník) věděl, jaký je správný výklad příslušné daňověprávní normy, a že se úmyslně rozhodl konat právě v rozporu s tímto výkladem. Vidíme tedy například, že nejednoznačnost výkladu daňového práva tak jde k tíži státu, protože za této situace se státnímu orgánu velmi obtížně prokazuje, že občan (daňový subjekt) konal úmyslně právě v rozporu s „jednoznačným“ výkladem daňového práva. Tato situace je podle mého názoru legitimní, neboť nejednoznačnost právní úpravy by zcela určitě měla jít na vrub toho, kdo tento zákon vytváří, tedy státu.

3.2.2.1 „Obchází“ se trestněprávní úprava?

Nyní se ovšem pojdme podívat na to, jaká může být také realita výše uvedeného uvažování. Představme si tedy

situaci daňově správního (tedy nikoliv trestního) procesu, tedy typicky řízení vedeného správcem daně. Správce daně v našem daňovém řízení pravidelně nese prakticky nulové důkazní břemeno (v tom je samozřejmě kardinální rozdíl oproti trestněprávnímu řízení), přičemž doměřuje významné daňové doměrky převážně pouze a jen na základě toho, že daňový subjekt neunesl (podle názoru rozhodujícího správce daně) své důkazní břemeno. Navíc k tomu přistupuje fakt, že správce daně v roli rozhodujícího orgánu vyžaduje pro unesení tohoto důkazního břemene daňovým subjektem pravidelně velmi vysokou míru důkazů, obvykle na samé hranici splnitelnosti (nebo někdy až za ní). K tomu navíc zvláště v poslední době přistupuje ještě to, že správce daně se odhodlává doměřit i významné daňové doměrky i na základě pouze toho, že v okolí daňového subjektu probíhaly nějaké daňové nepořádky (daňové podvody) a že daňový subjekt nevyvinul podle názoru správce daně dostatečnou aktivní iniciativu stran toho, aby zamezil svému (byť i jen nepřímému) kontaktu s těmito daňovými nepořádky.

Všimněme si zde prosím, zvláště při srovnání s trestněprávní situací popisovanou v předchozím odstavci, že zde správce daně stanoví významné daňové doměrky za situace, kdy daňový subjekt nejenže nebyl úmyslným účastníkem daňových nepořádků, ale dokonce nebyl ani vědomě nedbalý; správce daně zde totiž doměřuje daně pouze na základě konstatování nevědomé nedbalosti daňového subjektu. Přitom stojí za připomenutí, že české trestní právo zapovídá vznik trestní odpovědnosti v důsledku pouhé nedbalosti; je tedy možno s nikoli velkou nadsázkou a zjednodušením konstatovat, že takovýmto způsobem doměřování daně dochází *de facto* k obcházení trestněprávní ochrany, když dochází k významným majetkovým důsledkům pro občana i za situace, kdy mu stát neprokáže úmyslnou účast na podvodu (stát mu za této situace dokonce neprokáže ani vědomou nedbalost).

Toto konstatování je ještě oprávněnější, pokud uvážíme, že s daňovým doměrkem navíc pravidelně dochází k vyměření penále a sdělení výše úroku z prodlení⁴, které společně s doměřenou daní představují tak silný negativní účinek na občana, že tento je v mnohých ohledech srovnatelný s trestněprávním dopadem. Nadto je potřeba si uvědomit, že velmi často dochází k doměření daně takovým způsobem, kdy je daňovému subjektu neuznán daňový náklad nebo odpočet DPH na vstupu, přičemž věcně související výnosy nebo zdanitelné plnění na výstupu jsou ponechány, čímž se takto doměřená daň fakticky stává trestem, a nikoliv ekonomicky racionální výší daně (v oblasti DPH to lze dokumentovat například i tím, že přitom dochází k porušení principu neutrality této daně).

3.2.2.2 Je relevantní judikatura SDEU?

Předchozí úvahy je možno ještě doplnit takto. Pozorný čtenář možná namítne, že výše kritizovaný postup správce daně je vlastně v pořádku, neboť vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie. K tomu lze učinit dvě zásadní připomínky. Za prvé podle mého názoru není zdaleka jednoznačné, zda jsou české úřady a české soudy oprávněny či povinny respektovat výklad provedený Soudním dvorem Evropské unie, který jde v neprospěch českého daňového subjektu a který není možno vnímat jako jeden z možných výkladů českého psaného daňového práva (tedy kdy se nejedná o situaci, že české daňové právo umožňuje více výkladů, a kdy se český úřad i soud přikloní k takovému výkladu, který je v souladu s výkladem provedeným Soudním dvorem Evropské unie). Takovýto postup přitom výrazně podkopává právní jistotu a předvídatelnost, protože zde je český daňový subjekt postihován českým správcem daně, aniž by český daňový subjekt porušil české daňové právo (zcela konkrétně řečeno, žádné české daňové právo daňovému subjektu neurčuje,⁵ že je povinen provádět dostatečně obezřetný průzkum kvality svého obchodního partnera s cílem prověřit, zda zde jsou náznaky daňových nesrovnalostí, a už vůbec ne s přímým právním následkem neuznání daňového nákladu nebo odpočtu DPH).

Za druhé je pak možno namítnout, že i samotná judikatura Soudního dvora Evropské unie v této věci postrádá uspokojivou míru legitimacy, neboť podle mého názoru zejména není dostatečně přesvědčivá. Aniž bychom zabíhali do detailů, zcela zjednodušeně řečeno, v příslušné judikatuře Soudního dvora Evropské unie je možno vystopovat prazvláštní trasu od názoru, že se nelze spoléhat na aplikovatelnost evropského práva v situaci, kdy se zúčastním podvodu (a řekněme si zde, že takovýto postoj je relativně silně legitimní, zvláště ve vztahu k hodnotám, dokonce artikulovaným v závazných předpisech EU, že podvody nebudou tolerovány), až po názor, že nelze uznat odpočet DPH nebo osvobození DPH na výstupu za situace, kdy se sice (i) neprokáže, že se vědomě účastním podvodu, ale kdy správce daně (ii) dojde k závěru, že jsme neprokázal, že jsem byl při sjednávání tohoto svého obchodního vztahu dostatečně obezřetný.

Můžeme si tedy povšimnout, že zde vlastně došlo k úplnému obrácení důkazního břemene, od původní výchozí situace, kdy je správce daně povinen prokázat naší vědomou účast na podvodné struktuře, až po závěrečnou situaci, kdy je to naopak daňový subjekt, který je povinen prokázat vynaložení dostatečné míry obezřetnosti, aby ustál svůj uplatněný nárok na odpočet daně nebo daňový náklad. A právě tento finální názor je podle mého názoru výrazně problematický, protože vlastně zavádí pro daňový

⁴ Vzhledem k zákonné výši úroku z prodlení, zvláště při srovnání s skutečnou tržní „cenou peněz“, není myslím vůbec velkou nadsázkou, považovat úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu spíše za sankci než faktický úrok.

⁵ A ani tak není možno z českého daňového práva dovodit jakýmkoli výkladem, jež by byl učiněn *lege artis*.

subjekt povinnost provádět dostatečné prověřování svých obchodních partnerů pod rizikem ztráty nároku na odpočet DPH či osvobození od DPH, a to za situace, kdy ani ten nejsvědomitější daňový subjekt takovou povinnost v textu českého daňového práva nenalezne. Dochází tak k výraznému narušení důvěry v právo, zejména pak v takové zemi, jako je ta naše, která se stále považuje za součást tzv. kontinentální právní kultury, která stojí na koncepci, že právo se nachází v psaných zákonech, respektive že pramenem práva jsou psané zákony.

3.3 Daňové právo EU je směsicí různých právních kultur

Ještě jeden významný vliv na daňověprávní doktrínu zde můžeme uvést. Členské země Evropské unie jsou součástí různých právně komparativních kultur či rodin. Na jedné straně je například možno jmenovat tzv. kontinentální právní kulturu, jejíž jsme i my součástí a která stojí na výchozí myšlence, že objektivní právo se nachází v psaných textech zákonů, respektive že pramenem práva jsou psané zákony, takže úkolem soudu není právo vytvářet, ale pouze nalézat. Součástí Evropské unie ale jsou i země, které jsou součástí tzv. angloamerické právní kultury neboli také *common law*, které naopak za základní pramen práva považují soudní rozhodnutí, přičemž zákony jsou jen jedním z dalších pramenů práva. Úkolem soudů v této právní kultuře je tedy i právo nalézat, nikoliv pouze vykládat. S tím pak samozřejmě souvisí jejich speciální doktrína závaznosti rozhodnutí soudu (*stare decisis*). K tomu je potřeba ještě si uvědomit, že Soudní dvůr Evropské unie, jehož rozhodování je tak signifikantní právě i pro oblast daňového práva, se procedurálně řídí velmi specifickými pravidly platnými ve francouzském právním prostředí, což můžeme pozorovat například na existenci a významu pozice generálního advokáta.

Z toho všeho lze tedy učinit závěr, že daňové právo, které má výrazný evropský rozměr (zejména to platí o DPH, která je významně harmonizována; nicméně i řada konkrétních dílčích oblastí daně z příjmů má významné harmonizační směrnice), je fakticky směsí různých právních kultur. Tato skutečnost by si pro doktrinní účely jistě zasloužila hlubší samostatnou analýzu, nicméně i pro praxi z toho vyplývá podle mého názoru důležitý závěr, že dogmatická výstavba daňového práva musí tuto skutečnost vzít v potaz, což s sebou nese narušení pevnosti různých tradičních přístupů, na které jsme byli léta zvyklí.

Na jedné straně to například znamená rozvolnění tradičně pevného chápání pramenů práva pouze jako psaného textu zákona (a s tím související doktríny o tom, že soudy právo pouze vykládají, a nikoliv nalézají), ale na druhé straně to například otevírá debatu o existenci, významu a síle různých právních principů, i těch nepsaných, zvláště ve srovnání s právními pravidly (jedná se např. o v doktríně tradiční diskusi o charakteru, významu a kvalitě

rozhodování podle pravidel versus rozhodování podle principů). Dále to může například znamenat výrazné posílení komparativních argumentů i pro účely tuzemské aplikace daňového práva, protože čisté tuzemské (národní) daňové právo v podstatě neexistuje (zejména to platí z důvodů uvedených výše pro DPH); přitom kromě prakticky samozřejmé přípustnosti komparativní právní argumentace z oblasti nám nejbližších zemí tzv. germánské rodiny (tedy zejména Německo a Rakousko) je pak možno připustit i komparativní právní argumenty z právních kultur, které jsou rovněž přítomny v Evropské unii, tedy například i angloamerického práva (*common law*). Nadto je potřeba nezapomínat na to, že právní diskurz ohledně silně harmonizovaných daní (tedy zejména DPH) probíhá v podstatě na evropské úrovni, kdy kromě řady různých seminářů a kongresů na toto téma pořádaných v celé Evropě je možno sledovat množství odborných časopisů, ve kterých právě probíhá řada zcela konkrétních diskusí ohledně principů, ale i zcela konkrétních pravidel týkajících se daní.

4 Kde právo a kde politika?

Tuzemský, ale i evropský daňověprávní diskurz se často omezuje pouze na technické otázky, jinak řečeno na přísně pozitivistické chápání daňového práva. Zhusta se vychází z toho, jako kdyby bylo samozřejmé, že politicko-právní nastavení daňového systému je dané a správné a že je pouze potřeba se soustředit na metody správného vyhovění předpisům, často až na úrovni zcela konkrétních technických otázek. Mnohdy přitom slýcháváme, že politické otázky nejsou předmětem daňového práva. Nepříliš cynicky je však přitom možno si položit otázku, co z daňového práva zbude, pokud dáme stranou politické otázky. Nebo, řečeno jinak, zda existují nějaké oblasti či témata daňového práva, které jsou výhradně doménou práva, a nikoliv politiky. Samozřejmě neponecháváme stranou, že takováto debata je významně poznamenána mnohaletou zkušeností světové právní teorie a filozofie, že právo je zvláštní vědní disciplínou, která se totiž nedokáže shodnout ani na svém předmětu (tedy co to je právo); proto to samozřejmě ani zde nevyřešíme.

Nicméně by bylo vhodné daňověprávní komunitu upozornit na to, že nejenom v oblasti angloamerické právní doktríny, ale i například v některých částech německé právní doktríny je zvykem diskutovat i takové otázky, které si například musí klást zákonodárce při tvorbě daňového zákona či které si musejí klást ústavní soudy při přezkoumávání daňových zákonů. Diskuse se pak vede nejen o tom, zda tvorba daňových zákonů je zcela bezbřehá (tedy zcela v rukou politických zájmů zákonodárce), či nikoli, ale i o hledání vhodných právních nástrojů a jejich charakteru a obsahu, kterými lze vymezit či charakterizovat „správné“ daňové právo, vůči kterým by pak mohla probíhat nejen právě diskuse ohledně „správné“ normotvorby, ale také ohledně „správné“ aplikace a výkladu daňových předpisů úřady a soudy. Z českého pohledu je myslím

nikoliv příliš troufalé konstatovat, že systematicčnost a principiálnost daňového práva (respektive celé daňověprávní doktríny) je u nás na dosti nízké úrovni, což má samozřejmě neblahé důsledky v nežádoucí míře arbitrárnosti rozhodování úřadů či soudů, ale i v představě (a často i praxi) zákonodárce, že daňový zákon „snese všechno“. Je tedy možno říci, že systematická a principiální právní teorie daňového práva v Česku spíše neexistuje; je možno nalézt několik prací týkajících se daní z pohledu ekonomie, nikoliv však prací z důsledně právního pohledu.

5 Americký exkurz: Vykládat daňové zákony ve prospěch státu, nebo občana?

Častým předmětem úvah ohledně rozhodování soudů ve věci daní je posuzování, zda soudy mají rozhodovat právně či skutkově nejednoznačné případy ve prospěch daňového poplatníka, nebo ve prospěch státu. V tomto ohledu je celkem inspirativní historická zkušenost amerického daňového práva, kterou si dále krátce připomeneme.

V jednom z prvních případů moderní daně z příjmu v USA stanovil v roce 1917 Nejvyšší soud USA presumpci ve prospěch daňového poplatníka (*Gould v. Gould*, 1917):

„Při interpretaci zákonů vybírajících daně je zavedeným pravidlem nerozšiřovat implicitně jejich ustanovení mimo jasný význam použitého jazyka nebo nerozšiřovat jejich působnost tak, aby zahrnovaly záležitosti, které nebyly výslovně uvedeny. V případě pochybností mají být vykládány velmi přísně vůči vládě a ve prospěch občanů.“

Toto zdůvodnění bylo dále rozvedeno Nejvyšším soudem USA v dalším rozhodnutí (*United States v. Merriam*, 1923), ve kterém soud zopakoval svůj názor a konstatoval, že presumpce proti vládě je pevně zakořeněna v anglickém originálu daňového práva. Cituje přitom lorda Cairnse, který zdůraznil, že jistota a jasnost je nutným předpokladem pro to, aby zákon mohl být použit k vybírání daně, Nejvyšší soud USA konstatoval:

„Nejsem si vůbec jistý, že v případě tohoto druhu (daňový případ) forma není bohatě dostatečná; protože, jak jsem pochopil, principem všech fiskálních zákonů je: jakmile předmětná osoba spadá pod text zákona, musí být zdaněna, jakkoliv může podle názoru soudu vznikat velké strádání. Na druhé straně, jestliže Koruna, usilující o získání daně, nemůže zařadit subjekt pod slova zákona, tento subjekt je svobodný, jakkoliv zjevně se může zdát tento případ uvnitř duchu zákona. Jinými slovy, jestliže v jiných zákonech je přípustný výklad podle ekvity, takový výklad jistě není přípustný v daňových zákonech, kde je nutno jednoduše dodržovat slova zákona“ (*United States v. Merriam*, 1923, s. 188).

Tedy předtím než vláda může konfiskovat osobní vlastnictví ve jménu státní suverenity a podřídit majetek zdanění, musí prokázat, že předmět zdanění přesně spadá pod zákon. Po dobu 15 let toto rozhodnutí tvarovalo soudní interpretaci daňových případů při zachování presumpce ve prospěch daňového poplatníka v případech, kdy šíře (výkladu) zákona byla nejasná.

Nicméně v řadě dalších případů Nejvyšší soud USA ustoupil z pozice, že má být presumpce ve prospěch poplatníka, a vycházel ze zásady, že presumpce by neměla být v normálním případě aplikována.

„Nejsme nijak přesvědčeni argumentem, že jestliže otázka k rozhodnutí je pochybná, že všechny pochybnosti by měly být vyřešeny ve prospěch daňových poplatníků. Úlohou a povinností soudu je vyřešit pochybnosti. Neznáme žádný důvod, proč by od této funkce mělo být v daňovém případě odstoupeno více než v jakékoliv jiné situaci, kdy práva žalobců spočívají na výkladu zákona a kdy je naší povinností rozhodnout, jaký výklad je spravedlivý“ (*White v. United States*, 1938).

5.1 Daňové náklady a jiné odpočty jako „legislativní milost“

Toto nicméně není konec příběhu. Zhruba o pět let později Nejvyšší soud USA otočil o 180 stupňů a bez analýzy nebo artikulovaného zdůvodnění přijal presumpci ve prospěch vlády (*Interstate Transit Lines v. Commissioner*, 1943). V této kauze Nejvyšší soud USA vytvořil princip, že náklady (odpočty) jsou věcí legislativní milosti. Jak říká část americké jurisprudence, tento princip vznikl z ničeho, jako fénix z popela, bez zdůvodnění a bez ospravedlnění. V této souvislosti existuje hypotéza, že jelikož USA byly zapojené do II. světové války, vláda zkrátka potřebovala dodatečné příjmy (Colliton, 1994, s. 297). Soud jednoduše označil jako „*nyní již obvyklé pravidlo, že odpočet od daně z příjmu je záležitostí legislativní milosti a že břemeno jasného prokázání práva na nárokováný odpočet je na daňovém poplatníkovi*“ (*Interstate Transit Lines v. Commissioner*, 1943, s. 593).

5.2 Daňové odpočty mají být vykládány úzce

Možná že takto soudem použitá argumentace ohledně legislativní milosti se vyhnula kritice proto, že byla chápána pouze jako poetická próza předcházející názor, že důkazní břemeno je obecně na daňovém poplatníkovi. Pokud by tomu bylo skutečně tak, bylo by to relativně nevýznamné. Naneštěstí následující rozhodnutí demonstrovala, že poznámka legislativní milosti znamená mnohem více (*Indopco, Inc. v. Commissioner*, 1992). Stala se významným odůvodněním tvrzení, že odpočty mají být vykládány úzce, tj. stala se významným vodítkem, jak určité zákonné ustanovení má být interpretováno. Tedy

shrnuto, Nejvyšší soud USA přešel z pozice, která zvýhodňovala daňového poplatníka, do pozice, která zvýhodňuje vládu.

5.3 Námitka pokrytectví argumentace soudů

Hovoříme o obratu o 180 stupňů. O pouhých pět let dříve přitom Nejvyšší soud USA konstatoval – v tónu rozhořčení –, že presumpce favorizující daňového poplatníka představuje zřeknutí se odpovědnosti soudu (*White v. United States*, 1938, s. 292). Nyní když presumpce byla ve prospěch vlády, se zdá, že soud změnil svůj postoj sankcionovat zákonnou domněnku, i když pro to nebylo poskytnuto řádné odůvodnění. Existuje nějaký důvod, aby soud považoval použití domněnky za abdikaci svých povinností, pokud byla domněnka ve prospěch daňového poplatníka, ale nikoliv tehdy, pokud je to v neprospěch daňového poplatníka? Není pokrytecké odmítnout domněnku upřednostňující daňového poplatníka z toho důvodu, že uplatnění domněnky je zřeknutím se soudních povinností, ale pak jedním dechem vytvořit domněnku proti daňovému poplatníkovi? Toto pokrytectví trefně popsal Erwin Griswold: „*Skvělá služba byla učiněna Nejvyšším soudem USA, když se ukázalo, že problémy výkladu daňových zákonů spočívají v hledání smyslu slov a že to je problém, který musí být osvobozen od jakýchkoliv pravidel nebo předpokladů nebo jakýchkoliv překážek ve zjištění myšlenky, kterou Kongres vyjádřil. Neexistuje však žádný důvod, proč by se při výkladu ustanovení o odpočtech nemělo použít stejné pravidlo. Problémem je hledání významu toho, co řekl Kongres. Není důvod, proč by k tomu mělo být přistupováno z hlediska „legislativní milosti“ nebo „jasného“ břemene poplatníka*“ (Griswold, 1943, s. 1144–1145).

5.4 Myšlenka „legislativní milosti“ stojí i v pozadí české (evropské) doktríny

Jakkoliv se jednalo o historii z „dalekých“ USA, jistě nám její peripetie připadají velmi povědomé. I v našich končinách se dá říci, že se v podstatě vychází z toho, že uplatnění daňových nákladů či jiných daňových odpočtů je projevem legislativní milosti, protože se jejich uplatnění vykládá úzce. Z toho pak vyplývá důsledek v podobě toho, že se daňovým poplatníkům často v tomto rámci nepodaří prokázat oprávněnost svých nákladů či jiných daňových odpočtů.

V této souvislosti je možné též učinit poznámku ohledně doktríny o zákazu zneužití práva v oblasti daní. Může být totiž i právněteoretickým problémem, jaké že to vlastně právo může daňový subjekt zneužít. Daňové předpisy se totiž na první pohled zdají být pouze o tom, že popisují způsob uplatnění nároku státu na výběr daně. Čili vztah je celkem jednoznačný: stát má právo či nárok na výběr daně, občan má povinnost daň zaplatit. Kdo má tedy právo (nárok), které by mohlo být eventuálně zneužito? Evidentně pouze stát; tedy pokud je možno hovořit o zneužití práva, pak pouze na straně státu. Aby bylo možno

hovořit o zneužití práva na straně daňového subjektu, musí existovat právní konstrukce, která vytváří nějaké právo (nárok) pro daňový subjekt, které může být eventuálně zneužito. K vytvoření této právní konstrukce může tedy například sloužit výše popsaná právní doktrína o tom, že uplatnění daňových nákladů či jiných daňových odpočtů je projevem legislativní milosti. Zcela konkrétně je tak například uplatnění odpočtu DPH či uplatnění daňového nákladu právě záležitostí oné legislativní milosti, tedy se jedná o právo na straně daňového subjektu, které právě může být tímto daňovým subjektem zneužito.

6 Systematičnost versus daňový chaos

Dále si uvedeme drobnou inspiraci, tentokrát z německé právní doktríny. Jak se zde uvádí, daňové právo se nachází v nepořádku, v daňovém chaosu (Tipke a kol., 2015, s. 63). Vždy s ním bylo nakládáno jako s nástrojem stranických politických pozic, a nikoliv jako s materií práva. Společnému dobru v pluralitní demokracii hrozí, že bude vypuzeno skupinovými zájmy. Vzhledem ke svému široce rozšířenému účinku na každý aspekt života a každého voliče se daňové právo zdá být předurčeno pro volební politiku získávání hlasů prostřednictvím daňových volebních slibů. Tyto volební sliby jsou kvůli opatřením porušujícím systém draze vykoupeny. Daňovému zákonodárci „vede pero“ ministerstvo financí. Ministerstvo financí nese odpovědnost nejen za stav daňového práva, ale také za stav národních financí (státního rozpočtu). Ministr financí se často chápe v první řadě jako ministr rozpočtu, nikoli jako ministr daní. Odlehčení jedné skupiny rezultuje proto pravidelně v zatížení jiné skupiny. Zákonodárci se často také snaží překonat daňový odpor prostřednictvím podrobných a příliš složitých zákonů. Nedostatky v legislativní technologii a posuzování dopadů regulace pak neodvratně vedou k permanentním změnám.

Důsledkem ne-řádu v daňovém právu je nejenom daňové ne-právo, nýbrž také významná daňová nejistota. Institucionální nejistota zdanění způsobuje plánovací nejistotu a vyvolává u daňového poplatníka pocit, že daně mohou být libovolně manipulovány. Chybějící morálka při výběru daní se odráží v nízké daňové morálce při jejich placení (Tipke, 2000). Občan nepovažuje daňový stát za ústavní stát, nýbrž za nenasytný Leviathan (Hobbes, 1651). V důsledku toho se považuje být legitimizován k bezskrupulóznímu prohledávání více či méně legálních daňových tipů a daňových triků. Podvod na státu, daňový únik, je často považován za kavalérský delikt.

Systémové učení Klause Tipkeho (Tipke, 1993) proti nesystematickému, rozbujelému daňovému právu a panujícimu daňovému ne-řádu zdůrazňuje požadavek na spravedlnost a právní jistotu, které obecně tvoří podstatu „správného“ zákona. Cíl daňové spravedlnosti je pouze tehdy dosažitelný, pokud se zákonodárci podřídí nejen formálním, ale také

obsahovým principům a pravidlům daňového práva. Teprve potom bude vytvořen daňový systém.

6.1 Principy jako nositelé obsahového nebo vnitřního systému

Obsahový nebo vnitřní systém právního řádu je tvořen principy, které zakládají podstatné hodnoty. Jsou to směrové ukazatele, které mohou ospravedlňovat právní rozhodnutí prostřednictvím právně-etického konsenzu. Takovéto právní principy nebo právní zásady, označované také jako (obecné) právní ideje, vyžadují vesměs konkretizaci; neurčují právní následky; proto se liší od individuálních hodnocení a právních vět (norem, pravidel) (Alexy, 1994, s. 71).

Individuální hodnocení je založeno na právní větě, která stanovuje právní následky. Zatímco pravidla (nebo normy) splňující nebo nesplňující individuální hodnocení, na nichž jsou založena, jsou buďto použitelná, nebo nepoužitelná, právní principy slouží jako směrnice pro optimální realizaci jejich vlastního právně-etického konsenzu; jsou **příkazy k optimalizaci**. Právní principy jsou proto také charakterizovány tím, že je lze splnit v různém stupni, protože řád práva není tvořen principiálně monistickým, nýbrž principiálně pluralistickým způsobem. Proto mohou různé právní principy zpravidla spolupůsobit, přičemž se mohou doplňovat nebo si navzájem odporovat. Právní principy mají buďto konstruktivní (například zdanění podle schopnosti platit), nebo prohibitivní (například ústavní překážky pro zdanění) obsah; konstruktivní a prohibitivní principy přitom často působí společně (například zákaz nadměrného zdanění podle schopnosti platit).

Německá daňová doktrína uvádí (Tipke a kol., 2015, s. 71), že vnitřní systém se svými principy zejména pomáhá k:

- 1) získání **teleologických orientačních měřítek**, která jsou potřebná pro výklad zákona – takto je vnitřní systém teleologickým řádem principů; výklad jako zprostředkování významu normy je zprostředkováním hodnotového obsahu nebo technického účelu normy, teprve při zohlednění základních a jednotlivých hodnot nebo účelů se odkrývá teleologický obsah právních předpisů; výklad, který vnitřní systém nezohledňuje, snadno degeneruje ve volně plovoucí metodické tuláctví [pocitová jurisprudence; v daňovém právu často pod rouškou „hospodářského (ekonomického) přístupu“] nebo se ukazuje jako slepá pojmová jurisprudence; takto nemá být řečeno nic proti „ekonomickému přístupu“ při výkladu – správně pochopen není tento ekonomický přístup ovšem nic víc než reflexe principu zdanění podle ekonomické schopnosti, a tedy teleologickým výkladem (Tipke a kol., 2015, s. 71);
- 2) **odhalení a vyplnění mezer zákona** – tato situace nastává, když zákonodárce vychází z určitých principů

nebo hodnot, princip ale při přeměně na zákonné skutkové podstaty nevede ke konsekventním závěrům; princip potom slouží jako měřítko pro nalezení mezer a jejich vyplnění pomocí analogie

- 3) **odhalení porušení principu rovnosti** – zde se systémové myšlení ukazuje jako dynamická síla; zásada rovnosti požaduje důsledné (logické) všeobecné uplatnění hodnot zákonodárce; rozdílné hodnocení stejných věcných situací porušuje zásadu rovnosti, nicméně systémové narušení (porušení principu rovnosti) je ospravedlnitelné, pokud existují věcné důvody rozdílného hodnocení (například v případech hodnotově atypických situací).

7 Základní principy daňového práva, které používá český Ústavní soud při svém přezkumu daňové legislativy

Pojďme si alespoň přehledově připomenout základní principy, které při (abstraktním) přezkumu daňové legislativy používá český Ústavní soud.

7.1 Vysoká míra respektu vůči vládě daňové politiky

Český Ústavní soud (podobně jako soudy v obdobné pozici v Německu a USA⁶) deklaruje velkou míru tolerance (*deference*) vůči nastavení daňových politik vládou. Takto český Ústavní soud například ve svém nálezu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, konstatoval: „*Koncepce daňové politiky je věcí státu, který určuje, jaké bude daňové zatížení poplatníka konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného vyměření daně.*“

V této v souvislosti Ústavní soud výslovně prohlásil, že zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky. Takto ve svém nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, uvedl: „*Ústavní soud nebude svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost. Jinými slovy, zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu.*“

7.2 Používá se užší verze testu proporcionality

Privilegované postavení daní se projevuje také tím, že při posuzování jejich kolize s právem na ochranu vlastnictví není používán klasický tříkrokový test proporcionality, ale

⁶ Zde lze zmínit zejména tzv. Chevron doktrínu (*Chevron USA Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*, 1984).

pouze jeho modifikovaná (užší) verze, kdy je rozhodujícím hlediskem pouze extrémní disproportionality. Takto Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, konstatoval: „*Ústavní soud konstatuje, že při zkoumání ústavnosti napadených ustanovení (...) bude vycházet z modifikované verze zásady proporcionality, a bude zkoumat případné porušení zákazu extrémní disproportionality (...).*“

7.3 Důraz na zásadu zákonnosti

Ústavní soud klade důraz také na to, že daně mohou být ukládány jen na základě zákona,⁷ což například ve svém nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, projevil takto: „*Nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá.*“

7.4 Požadavek na určitost a jednoznačnost

Tuto svoji doktrinní pozici pak Ústavní soud upřesnil například ve svém nálezu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, takto (pozn. – zvýraznění doplněno): „*Pro stanovení daňové povinnosti se bez dalšího uplatní požadavky vyplývající ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, jež se obecně vztahují na tvorbu právních předpisů, a to především požadavky určitosti a předvídatelnosti práva či principy právní jistoty a zákaz retroaktivity (srov. např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 172). Zdůraznění nezbytnosti, aby zákonné vymezení daně nebo poplatku bylo určité a jednoznačné, lze odůvodnit ochranou jednotlivce, do jehož vlastnického práva má být touto formou zasazeno. Účelem daně nebo poplatku je v první řadě zabezpečení příjmů státního rozpočtu, což je však účel natolik obecný, že je jím možno odůvodnit v podstatě jakoukoliv daň nebo poplatek. Právě z tohoto důvodu, že jejich náležitosti nelze vyvodit, nýbrž pouze určit, je k jejich stanovení oprávněn výlučně zákonodárce, přičemž jeho rozhodnutí nesmí vytvářet prostor pro dvojí výklad, v jehož důsledku by dotčený poplatník nemohl s jistotou zjistit, zda a v jakém rozsahu mu vznikla daňová nebo poplatková povinnost. Jen stěžejí je naopak představitelné, aby předmětné náležitosti dotvářel svou rozhodovací činností soud či správní orgán, v důsledku čehož by jednotliví poplatníci mohli být následně sankcionováni za nesplnění své daňové povinnosti pouze z toho důvodu, že zaujali jiný výklad neurčitěho zákonného ustanovení, než k jakému se přiklonila dodatečně utvářená praxe.*“

7.5 V pochybnostech mírněji

Ústavní soud se jasně přiklonil k zásadě, že daňové předpisy je potřeba v případě pochybností vykládat mírněji vůči daňovému poplatníkovi. Ve svém nálezu ze dne

15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, to vyjádřil takto: „*Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pomínout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).*“

7.6 Kolize se zásadou rovnosti

Velkou míru tolerance vůči nastavení daňových politik zákonodárcem český Ústavní soud ohraničuje v podstatě zejména kolizí se zásadou rovnosti. Ústavní soud tak považuje za neústavní takové nastavení daňové legislativy, které narušuje právě tento princip rovnosti, ať už v jeho akcesorické, nebo neakcesorické podobě. Takto Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, konstatoval: „*Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny (hypotetickou ilustrací porušení kautel akcesorické nerovnosti by byla úprava odlišující výši daní s ohledem na náboženské vyznání, jež by ve smyslu čl. 3 odst. 1 Listiny byla diskriminační a zároveň by zasáhla do základního práva plynoucího z čl. 15 odst. 1).*“

7.6.1 Rozlišování musí být odůvodněno a v racionálním vztahu k účelu zákona

Ohledně tzv. neakcesorické rovnosti, tedy rovnosti před zákonem jako takové (čl. 1 Listiny), bez vazby na ochranu jiného základního práva, Ústavní soud zejména vyžaduje, aby rozlišování mezi daňovými subjekty bylo řádným způsobem odůvodněno a bylo v racionálním vztahu k účelu zákona. V již zmíněném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 konstatoval: „*Pro ústavní konformitu posuzované právní úpravy z hlediska neakcesorické nerovnosti postačuje, nachází-li se hodnocená klasifikace v nějakém racionálním vztahu k účelu zákona, tj. může-li nějakým způsobem dosažení tohoto účelu ovlivnit.*“

7.6.2 Daňovou progresí Ústavní soud toleruje, daňovou regresí nikoliv

Ohledně v politické ekonomii a daňové teorii často diskutované otázky vhodnosti a přípustnosti progresivní či regresivní daňové sazby se Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92, vyjádřil takto: „*V zásadě*

⁷ Čl. 11 odst. 5 Listiny: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“

nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencované daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty. Je to věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně.“

7.6.3 Nutnost odůvodnění veřejným zájmem

Pokud daňový zákon určuje prospěch jedné skupiny a zároveň tím stanoví neúměrné povinnosti skupině jiné, může se tak ústavně konformně dít pouze tehdy, pokud je to odůvodněno veřejným zájmem (viz již zmíněný náleze ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92).

7.6.4 Doktrína tzv. škrtícího (rdousícího) efektu

Je nesporné, že daně představují zásah do práva na ochranu vlastnictví. Ústavní soud v tomto ohledu zastává názor, že intenzita takového zásahu pro konkrétní daňový subjekt je dána velikostí jeho majetku, protože majetný daňový subjekt bude stejný zásah do své majetkové sféry vnímat méně intenzivně než nemajetný daňový subjekt. Na základě této úvahy Ústavní soud dovodil doktrínu tzv. škrtícího (rdousícího) efektu. Ve svém nálezu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, to vyjádřil takto: „*Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek, příp. peněžitá sankce případné dotčení v právu vlastnickém (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.*“

Z uvedené citace nálezu Ústavního soudu je navíc zřejmé, že doktrína škrtícího efektu se aplikuje z hlediska přezkumu jak vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, tak vzhledem k dotčení v právu vlastnickém.

8 Závěr

Ambicí tohoto článku bylo zejména připomenout, že daňové právo je skutečným právem se všemi z toho vyplývajícími konsekvencemi. Že tedy není vhodné na daňové

právo nahlížet pouze jako na jednoduchý technický nástroj na výpočet daně, ale spíše jako na velmi specifickou oblast právní nauky, která vedle svých zvláštností vyplývajících z povahy oblasti daní vykazuje v českém prostředí i výraznou doktrinní nerozvinutost. Jednou z určujících otázek obsahu daňového práva je jeho vztah k politice, když jsou zde zejména otázky toho, jak je konkrétně v daních určován vztah demokratického principu k principu konstitutivnímu.

Na drobných ilustracích z americké a německé doktríny bylo ilustrováno, že při obecnějším pohledu na daňové právo jsou problémy a otázky řešené v těchto zemích prakticky shodné s těmi, které řešíme u nás, a že tedy tamější diskurzy mohou být i pro nás inspirativní.

Bibliografie:

- ALEX, R. *Theorie der Grundrechte*. 1. vyd. Frankfurt nad Mohanem: Suhrkamp, 1994.
- COLLITON, J. W. Standards, Rules and the Decline of the Courts in the Law of Taxation. *Dick. L. Rev.* 1994, 99, s. 265 a násl.
- Gould v. Gould*, 245 US (Supreme Court 1917).
- GRISWOLD, E. N. An Argument against the Doctrine That Deductions Should Be Narrowly Construed as a Matter of Legislative Grace. *Harvard Law Review*. 1943, 56(7), s. 1142 a násl. Dostupné z: <https://doi.org/10.2307/1334992>.
- Hobbes, T. *Leviathan, or the matter, forme, & power of a common-wealth ecclesiasticall and civil*. Londýn: Printed for Andrew Ckooke, 1651.
- Chevron USA Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*, 467 US 837 (Supreme Court 1984).
- In re Director of Property Valuation*, 161 P. 3d 755 (Kan: Supreme Court 2007).
- Indopco, Inc. v. Commissioner*, 503 US (Supreme Court 1992).
- Interstate Transit Lines v. Commissioner*, 319 US 590 (Supreme Court 1943).
- TIPKE, K. *Besteuerungsmoral und Steuermoral. Vorträge Geisteswissenschaften G 366. Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften*, ed. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag, 2000.
- TIPKE, K. *Die Steuerrechtsordnung*. O. Schmidt, 1993.
- TIPKE, K., LANG, J., SEER, R., HEY, J., MONTAG, H., ENGLISCH, J. a J. HENNRICH. *Steuerrecht*. 22., nové, přeprac. vyd. Kolín nad Rýnem: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2015.
- United States v. Merriam*, 263 US (Supreme Court 1923).
- White v. United States*, 305 US (Supreme Court 1938).

Principy daně z přidané hodnoty

Ing. Hana Zídková, Ph.D.

daňový poradce č. 3160,

Katedra veřejných financí, FFÚ, VŠE v Praze



Daň z přidané hodnoty (DPH) patří mezi významné zdroje financování veřejných rozpočtů. Představuje kolem 23 % všech daňových příjmů ČR¹ a jejím konkurentem je v tomto ohledu jen pojistné na sociální zabezpečení. Z hlediska daňové teorie patří daň z přidané hodnoty mezi obrátové daně. Je uvalena na konečnou spotřebu obyvatel, ale i vlády či neziskových organizací. DPH byla poprvé představena Wilhelmem von Siemensem v Německu v roce 1919.² V roce 1921 ji však také navrhl americký vědec Thomas S. Adams jako alternativní formu zdanění podniků.³ Poprvé byla zavedena ve Francii v roce 1953 a odtud se postupně, mimo jiné i díky založení Evropských společenství, rozšířila do ostatních zemí Evropy, ale samozřejmě i na jiné kontinenty. Dnes je DPH vybírána ve 166 zemích⁴ z celkem 193 zemí světa.

Z historického hlediska není DPH příliš starou daní. Nicméně patří mezi daně ze spotřeby, které byly v určité formě vybírány už od starověku, nejdříve ve formě cel a později spotřebních daní z vybraného zboží. Na rozdíl od spotřebních daní je však DPH uvalena na veškeré zboží podobně jako předchozí obrátové daně, které si získaly popularitu v první polovině 20. století, a to zejména k financování válečných konfliktů (1916 v Německu, 1920 ve Francii, 1940 v Anglii).⁵ V čem tedy byla DPH novinkou na začátku minulého století? Od dříve uvalovaných obrátových daní se DPH lišila zejména způsobem svého výběru a pak také zahrnutím služeb do předmětu daně.

V následujícím textu jsou popsány principy výběru obrátových daní, které předcházely DPH, standardní systém současné DPH a nakonec i výběr DPH při přenesení daňové povinnosti na odběratele neboli reverse charge. Dále jsou v příspěvku shrnuty některé základní výhody

i nevýhody DPH a nakonec krátce uvedeny alternativy budoucího vývoje této daně.

1 Princip výběru obrátových daní

Obrátové daně se obecně dělí na jednofázové a vícefázové. Vícefázové daně, známé též pod pojmem kaskádovitě, dnes již v podstatě neexistují. V historii se vybíraly od několika nebo všech stupňů výrobního a distribučního řetězce například za první republiky v Československu. Jejich sazby byly nízké a nevýhodou bylo, že daň se během cesty zboží ke konečnému spotřebiteli kumulovala. To vedlo k tomu, že výrobci či obchodníci se snažili zkracovat celý řetězec například zakládáním podnikových prodejen nebo omezením subdodávek ve prospěch vlastní výroby. Princip výběru daně ve všech článcích produkčního a distribučního řetězce je uveden v tabulce č. 1.

Pro zjednodušení nemá výrobce žádné subdodavatelské vstupy. Výrobek v ceně 1.000 prodává velkoobchodu a musí na něj aplikovat daň z obrátu ve výši například 10 %, tj. 100. Velkoobchod nakupuje za 1.100 a přiráží si marži ve výši 1.000. Prodává tedy dál za 2.100 a na svou cenu uplatňuje 10 % daň, tj. 210. Maloobchod nakoupí za 2.210 a s přirážkou ve výši 1.000 prodává zákazníkovi za cenu 3.210. Musí aplikovat 10 % daň, která je rovna 331. Takže cena pro konečného zákazníka je 3.641.

Naopak jednofázové daně jsou vybírány ve výrobním a distribučním řetězci pouze na jednom místě, od výrobce, dalšího distributora nebo naopak až od maloobchodu. Poslední uvedená možnost platí například ve Spojených státech ve formě tzv. general sales tax. Od výrobců nebo velkoobchodníků bývala v některých případech inkasována obrátová daň za první republiky v Československu.⁶

¹ ČNB. *Vládní finanční statistika, inkasa celostátních daňových příjmů*.

² Von SIEMENS, W. *Verdelte Umsatzsteure*. Siemensstadt: 1919.

³ ADAMS, T. S. Fundamental Problems of Federal Income Taxation. *Quarterly Journal of Economics*. 1921.

⁴ OECD. Consumption Tax Trends 2014. *OECD* [online]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>.

⁵ TERRA, B. a J. KAJUS. *Introduction to European VAT and other indirect taxes*. 2014.

⁶ ZÍDKOVÁ, H. Obrátové daně a jejich srovnání s DPH. In: VÍTEK, L. *Sto let financí a účetnictví na území České republiky*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2018. s. 279–294. ISBN 978-80-245-2286-9.

Tabulka č. 1 Systém odvodu vícefázové daně z obratu (sazba daně 10 %)

	Výrobce	Velkoobchod	Maloobchod	Spotřebitel
Vstup	0	1.100	2.310	3.641
Výstup (cena výrobku bez daně)	1.000	2.100	3.310	–
Daň	100	210	331	–
Cena výrobku včetně daně	1.100	2.310	3.641	3.641
Odvod daně	100	210	331	–

Vlastní zpracování

Tabulka č. 2 Systém odvodu jednofázové daně z obratu od maloobchodu (sazba daně 10 %)

	Výrobce	Velkoobchod	Maloobchod	Spotřebitel
Vstup	0	1.000	2.000	3.300
Výstup (cena výrobku bez daně)	1.000	2.000	3.000	–
Daň	0	0	300	–
Cena výrobku včetně daně	1.000	2.000	3.300	3.300
Odvod daně	0	0	300	–

Vlastní zpracování

Základním systémem byla vícefázová daň, ale existovalo několik set tzv. paušalovacích vyhlášek, které určovaly sazbu obrátové daně na určité zboží vybíranou jednorázově od výrobce, odhadnutou z obvyklého počtu článků v distribučním řetězci. Konkrétně to znamenalo, že například z časopisů odváděl daň pouze jejich výrobce a tato daň již zahrnovala zdanění potřebných surovin i obchodní přírůstky prodejců. Paušalování mělo zamezit monopolizaci určitých odvětví, tedy redukci subdodavatelů a obchodních zprostředkovatelů za účelem snížení celkového zdanění. Pro názornost je v tabulce č. 2 znázorněn příklad výběru jednofázové daně z obratu na úrovni maloobchodu.

V tomto případě je výrobek prodáván opět s marží 1.000, ale výrobce ani velkoobchod svůj prodej nezdaňují. Proto je zboží nakoupeno maloobchodem za 2.000 (bez jakékoliv daně) a s přírůstkem ve výši 1.000 prodáno zákazníkovi za 3.000 plus 10% daň z obratu ve výši 300. Celková cena pro zákazníka je tedy 3.300. Je zřejmé, že finální výrobek je jednofázovou daní zatížen méně než v případě vícefázových daní. V realitě však byly vícefázové daně ukládány v mnohem menší sazbě, například v předválečném Československu nejprve jen 1 % a později až 3 % (od roku 1932).

2 Princip výběru DPH

Jak bylo řečeno, DPH přinesla zásadní změnu v systému výběru daně. Stejně jako předešlé obrátové daně je daní

nepřímou. Nepřímé daně nejsou vybírány přímo od osob, které jsou těmito daněmi zatíženy, ale nepřímo od jiných subjektů. Zde konkrétně od dodavatele, který inkasuje od zákazníka cenu za poskytnuté plnění včetně DPH a tu pak odvádí finančnímu úřadu. Nepřímý výběr daně ale není nic nového, protože tento princip platí i v případě starších obrátových daní.

Zásadně nové je to, že každý dodavatel sice odvede daň z prodaného zboží nebo služby, ale od této daně současně odečítá daň, kterou zaplatil při nákupu svých vstupů. Tím je zaručeno, že daň je vícefázová a zároveň se v řetězci nekumuluje, jak je vidět v tabulce č. 4. Pro zjednodušení se počítá pouze s jedním vstupem a jedním výstupem u každého článku řetězce, přičemž výrobce nemá žádné subdodavatelské vstupy.

Výrobce účtuje velkoobchodníkovi částku 1.000, k tomu DPH na výstupu ve výši 100. Tato daň na výstupu je zároveň daní na vstupu pro velkoobchodníka, který ji zaplatil v ceně výrobku. Velkoobchodník prodává výrobek maloobchodníkovi za cenu 2.000. K tomu musí přičíst DPH ve výši 10 %, což je 200. Celková daňová povinnost za zdaňovací období pro velkoobchodníka bude rovna rozdílu mezi jeho daní na výstupu a daní na vstupu, tedy částce 100. Maloobchodník nakoupí výrobek za 2.200, přičemž 200 představuje jeho daň na vstupu. Dále zboží prodává již konečnému spotřebiteli, za 3.000 plus DPH 10 %, tedy za celkovou cenu 3.300. Maloobchodník

Tabulka č. 3 Standardní systém odvodu DPH (sazba 10%)

	Výrobce	Velkoobchod	Maloobchod	Spotřebitel
Vstup	0	1.000	2.000	3.000
Výstup (cena výrobku bez daně)	1.000	2.000	3.000	–
DPH na výstupu	100	200	300	–
Cena výrobku včetně daně	1.100	2.200	3.300	3.300
DPH na vstupu	0	100	200	
Vlastní daň	100	100	100	–

Vlastní zpracování

ve svém daňovém přiznání uvede daňovou povinnost ve výši 100. Konečný spotřebitel nakoupí zboží za 3.300 včetně daně.

Daň zaplacená celkem v celém řetězci je 300, což odpovídá DPH obsažené ve finální ceně pro konečného spotřebitele. Princip uvedený v tabulce samozřejmě platí jen za předpokladu, že všichni zúčastnění jsou plátcí DPH a mají plný nárok na odpočet. Výše popsaná metoda odvodu daně se nazývá nepřímá rozdílová fakturační metoda, protože daňová povinnost za určité období je vypočtena jako rozdíl celkové daně na výstupu (z vydaných faktur) a celkové daně na vstupu (z přijatých faktur). Výsledek je zde stejný jako u daně z obrátu odvedené maloobchodem, protože byla pro srovnání použita stejná sazba daně. Odpovídá to principu, že daň je v konečném důsledku nesena spotřebitelem. Výrobce a distributoři daně jako svůj náklad nenesou, je pro ně jen průběžnou položkou.

Pro úplnost je třeba dodat, že teoreticky by mohla být DPH vybírána jinak. Přidaná hodnota, která má být podrobena zdanění, může být totiž vyjádřena nejen jako marže pomocí nepřímé rozdílové metody, ale také jako souhrn zisku a mezd (odborně důchodů výrobních faktorů). Daň by tedy mohla být alternativně vypočtena aplikací sazby na přidanou hodnotu vytvořenou podnikem za určité období. To by však bylo komplikované. Pokud by platily rozdílné sazby DPH na různé produkty, musela by být alokována přidaná hodnota (zisk a mzdy) na jednotlivé výrobky nebo služby. Zdaňovací období by muselo být pravděpodobně delší než měsíc, takže z hlediska cash flow státního rozpočtu by takto vybíraná daň byla méně výhodná. Z toho důvodu není výše popsaný výpočet a výběr DPH v praxi nikde aplikován.

3 Výhody DPH

Z výše popsaných principů výběru různých typů obrátových daní je dobře patrná jedna z hlavních výhod DPH, totiž její fiskální neutralita. Tato vlastnost DPH je často zmiňována například Soudním dvorem EU při řešení

předběžných otázek ohledně interpretace směrnice o DPH. Spočívá právě v tom, že daň se v řetězci dodavatelů neakumuluje. To znamená, že není skutečným nákladem jednotlivých plátců, kteří mají mít při použití nakoupeného zboží nebo služeb pro svoji zdanitelnou ekonomickou činnost vždy plný nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. Fiskální neutralita zaručuje, že zboží nebo služba v určité ceně (s určitou přidanou hodnotou) podléhající stejné sazbě DPH jsou zdaněny shodně bez ohledu na délku distribučního řetězce. DPH tedy překonala nedostatek předchozích vícefázových obrátových daní, které sváděly ke zkracování výrobních a obchodních řetězců, jak bylo popsáno v předchozím textu.

Fiskální neutralita je asi nejčastěji zmiňována, ale velice důležitá je také neutralita teritoriální. Ta spočívá v tom, že zboží a služby jsou zdaňovány ve státě, kde jsou spotřebovávány, zatímco ve státě, kde byly vyprodukovány, zdanění nepodléhají. Nedochází tedy ke dvojímu zdanění. Prakticky je tato neutralita zajišťována osvobozením od DPH s nárokem na odpočet aplikovaným na vývoz mimo EU a dodání zboží do jiného členského státu. Na druhé straně se zdaňuje dovoz do EU a pořízení zboží z jiného členského státu. U služeb je zdanění v zemi spotřeby řešeno prostřednictvím určení místa plnění, často v místě odběratele nebo v místě skutečného využití služby. Pro názornost je v níže uvedená tabulka naznačeno zdanění vývozu zboží.

Zdanění v řetězci plátců probíhá stejně jako v předchozím případě, tedy každý článek si přiráží marži ve výši 1.000 a odvádí 10% daň na výstupu, od které odečítá daň na vstupu. První tři články řetězce mají tedy daňovou povinnost vždy 100 a stát od nich celkem vybere 300. Vývozce však svůj prodej nezdaňuje a zároveň má plný nárok na odpočet daně zaplacené velkoobchodem. Tím dojde k tomu, že ve veřejném rozpočtu ČR nezůstane žádná daň. Zboží bude zdaněno z celé své ceny ve státě, do kterého je vyváženo. Stejně to funguje i u služeb, které jsou do jiných členských států nebo mimo EU fakturovány bez DPH, protože místo plnění je v cizině. Zároveň však mají jejich poskytovatelé plný nárok na odpočet.

Tabulka č. 4 Standardní systém odvodu DPH končící vývozem (sazba 10 %)

	Výrobce	Distributor	Velkoobchod	Vývozce
Vstup	0	1.000	2.000	3.000
Výstup (cena výrobku bez daně)	1.000	2.000	3.000	4.000
DPH na výstupu	100	200	300	0
Cena výrobku včetně daně	1.100	2.200	3.300	4.000
DPH na vstupu	0	100	200	300
Vlastní daň / nadměrný nárok na odpočet	100	100	100	-300

Vlastní zpracování

Předchozí daně z obratu tuto výhodu neměly. I když samotné vývozy například v režimu obrátové daně platné u nás za první republiky byly osvobozeny od daně, daň akumulovaná na předchozích článcích řetězce zůstávala v ceně. Bylo sice možné nárokovat v některých případech daň zaplacenou ve vstupech zpět, ale na základě zvláštního samostatného povolení, takže to bylo administrativně náročné. Konkurenceschopnost českého zboží v zahraničí tím byla oslabena.

Mezi další často jmenované výhody DPH patří možnost zdaňovat i služby, které většinou nepodléhaly obrátovým daním. Důvodem jejich nezdanění u jednofázových daní z obratu, jako je například americká general sales tax, je nutnost rozlišování zákazníků na konečné spotřebitele služeb a podnikatele. U zboží lze toto rozlišení založit na typu obchodu a předpokládat, že v maloobchodě kupují koneční spotřebitelé. U služeb však jejich poskytovatelé takto rozdělení nejsou, a proto je možnost účtovat DPH na výstupu u služeb bez ohledu na typ zákazníka považována za výhodu.

Z makroekonomického hlediska je dobrou vlastností DPH, že umožňuje plný odpočet daně na vstupu u investičního majetku. Tím splňuje požadavek na dobrou daň ve smyslu podpory investic. DPH je ekonomy oceňovaná i proto, že zvyhodňuje úspory, které jsou obecně dobré pro hospodářský růst. Z pohledu mikroekonomického, tedy potenciálních distorzí na trzích, je DPH také v pořádku. Za distorzni daně jsou považovány ty, které mají nežádoucí vliv na chování firem, spotřebitelů nebo pracujících. DPH však spotřebitele ve výběru mezi zbožím a službami neovlivňuje, protože je všeobecnou daní, které podléhá téměř veškerá produkce a všechny služby.

Spotřebitel si tedy nemůže raději koupit službu, která DPH nepodléhá, místo zboží, které jí zatíženo je, jako tomu bylo u některých obrátových daní. Na pracovním trhu neovlivňuje DPH (na rozdíl od daně z příjmů) rozhodnutí lidí, zda pracovat, nebo dát přednost volnému času.

4 Nevýhody DPH

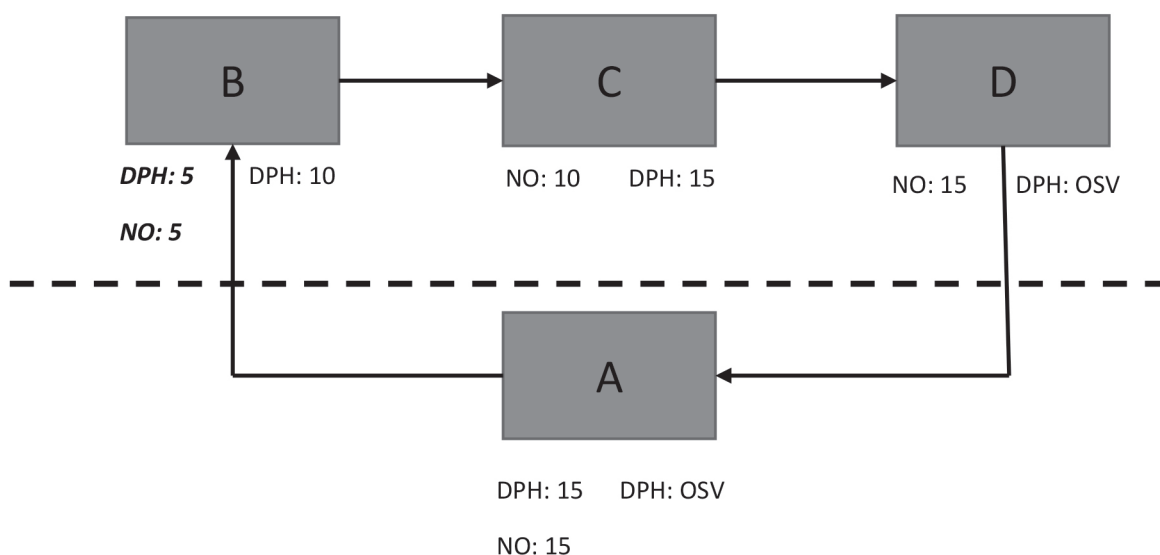
Je ovšem nutné zmínit i některé špatné vlastnosti DPH. První z nich spočívá v tom, že možnost nárokovat odpočet daně na vstupu zneužívají podvodníci. Tato základní charakteristika systému DPH je na jedné straně velmi výhodná z hlediska fiskální neutrality. Na druhé straně však umožňuje tzv. řetězové, nebo dokonce karuselové podvody, při nichž tzv. missing trader neodvede DPH na výstupu a další článek řetězce si tuto daň nárokuje jako odpočet daně na vstupu.

Karuselové podvody dosahující v celé EU výše až zhruba 50 mld. EUR ročně.

Tyto podvody využívají systému zdanění přeshraničních dodávek v EU, který byl zaveden v roce 1993 po zrušení celních hranic mezi členskými státy. Nákup zboží přes hranice členského státu je podle tohoto režimu daňově neutrální. To znamená, že kupující odvede daň z pořízení zboží z jiného členského státu a zároveň ji nárokuje jako svůj odpočet (za předpokladu, že zboží použije pro svou zdanitelnou činnost). Při následném lokálním dodání dodavatel naúčtuje cenu zboží plus DPH na výstupu, kterou však neodvede finančnímu úřadu a „zmizí“. Proto se tomuto článku řetězce říká „missing trader“. Další článek v řetězci, odběratel, který zaplatil podvodníkovi cenu včetně DPH, si tuto daň nárokuje jako svůj odpočet podle základních pravidel mechanismu DPH. Pokud mu stát peníze vyplatí, respektive mu je nechá odečíst z jeho daně na výstupu, vzniká ve veřejném rozpočtu ztráta. V následujícím schématu je znázorněno, jak karuselové podvody probíhají.

Osoba (A), např. osoba registrovaná k dani na Slovensku, prodá zboží osobě (B), plátcí daně v tuzemsku. Tato dodávka je osvobozena od daně, takže osoba (A) neodvádí žádnou daň na výstupu. Osoba (B) prodá dále zboží osobě (C). DPH na výstupu vyčíslí na faktuře např. ve výši 10. Tuto daň však úmyslně neodvede. Zároveň měla

Schéma č. 1 Karuselový podvod



Legenda: A, B, C, D ... osoby, které jsou registrovány k dani z přidané hodnoty, DPH ... daň na výstupu, NO ... plný nárok na odpočet, OSV ... osvobození od DPH s nárokem na odpočet, šipka ... značí směr plnění

povinnost odvést daň z pořízení zboží, dejme tomu ve výši 5, a také měla stejný nárok na odpočet (ve schématu je naznačeno kurzívou). Osoba B (missing trader) nepodá přiznání k DPH a zpravidla ji nelze kontaktovat. Osoba (C), tzv. nárazník, se nechá nalákat relativně nízkou cenou zboží. Nakoupí a prodá dané zboží. Podá daňové přiznání, kde vykáže daň na výstupu, dejme tomu ve výši 15, a daň na vstupu ve výši 10 (tu zaplatila v ceně zboží podvodníkovi). Osoba (D), opět podvodník, prodá zboží na Slovensko, v našem případě původní osobě (A). Tento prodej je osvobozen, proto uplatní nadměrný odpočet ve výši 15. Tím je kolotoč uzavřený. Je vidět, že ČR ztratila 10 na výnosu daně.

Kromě náchylnosti k daňovým únikům je DPH kritizována kvůli značné administrativní náročnosti. Ta je způsobena jednak měsíčním nebo čtvrtletním podáváním daňových přiznání a jednak také opatřeními proti daňovým únikům, jako je například kontrolní hlášení nebo nutnost prokazovat dobrou víru pro uznání nároku na odpočet u sporných dodávek zasažených daňovými úniky. Další opatření zaměřené proti daňovým únikům, a to sice zavedení specifického reverse charge neboli přenosu daňové povinnosti na odběratele, k jednoduchosti výběru DPH také nepřispělo.

Z ekonomického hlediska se ještě jeví jako nevýhoda DPH její tzv. regresivita, jinými slovy relativně vyšší zatížení chudších obyvatel touto daní. Důvodem toho, že nižší příjmové skupiny platí relativně více na DPH než lidé s vyššími příjmy, je skutečnost, že méně vydělávající jedinci větší část svého příjmu spotřebují. Chudší

domácnosti ze svého výdělku vynaloženého na nákup služeb a zboží musí zaplatit DPH. Naopak bohatší lidé utratí jen menší část svého příjmu, a proto je jen menší část jejich výdělku podrobena DPH. Tento problém se snaží tvůrci daňové politiky řešit aplikací snížených sazeb na zboží a služby základní potřeby, o kterých se předpokládá, že tvoří významnou část spotřeby právě chudších domácností.

5 Reverse charge

Jednoznačně největší nevýhodou DPH je její zneužití ke karuselovým podvodům. Členské státy se snaží proti těmto podvodům bojovat různými opatřeními. Jedním z nich je již dříve zmiňovaný reverse charge neboli přenos daňové povinnosti na příjemce plnění. Kromě tzv. specifického reverse charge, který je aplikován jen na některé druhy zboží či služeb náchylné k daňovým podvodům, se uvažuje o tzv. všeobecném reverse charge, který by se uplatnil u všech plnění.

V tomto „reversním“ systému odvádí daň z dodávky zboží nebo služeb nikoliv prodávající, ale kupující zboží či služby (pokud je to plátc DPH). Zároveň si tento kupující odvedenou daň nárokuje jako svůj odpočet. Jednotliví plátc DPH ve výrobním a distribučním řetězci tedy fakticky DPH neplatí, ale pouze o ní účtují a vykazují ji ve svém daňovém přiznání. Reálně je daň odvedena správcem daně až na posledním stupni distribuce, tedy maloobchodem. Daň na výstupu a na vstupu je kumulována vždy u jednoho obchodníka. Proto nepřipadá v úvahu, že by dodavatel sice naúčtoval daň na výstupu, ale tu by

Tabulka č. 5 Systém odvodu daně mechanismem reverse charge(10% sazba DPH)

	Výrobce	Velkoobchod	Maloobchod	Spotřebitel
Vstup	0	1.000	2.000	3.300
Výstup (cena výrobku bez daně)	1.000	2.000	3.000	–
DPH na výstupu z uskutečněného plnění	0	0	300	–
DPH na výstupu z přijatého plnění	0	100	200	–
DPH na vstupu	0	100	200	
Vlastní daň	0	0	300	–

Vlastní zpracování

neodvedl a odběratel ji pak od státu nárokoval, jako se to děje v karuselových podvodech. Jak konkrétně funguje přenos daňové povinnosti, je patrné z tabulky č. 5.

Výrobce prodává zboží za 1.000. Zboží podléhá režimu reverse charge, takže daň na výstupu z prodaného zboží výrobce neodvádí. Daňová povinnost výrobce je nulová. Velkoobchod kupuje zboží v režimu reverse charge a musí odvést daň na výstupu z tohoto nákupu ve výši 100. Normálně by tuto daň zaplatil v ceně za zboží výrobcí, teď ale zaplatil jen 1.000 bez DPH. Velkoobchod dále prodává zboží za 2.000 maloobchodu. Na tento prodej se také aplikuje reverse charge, takže z prodeje neodvádí velkoobchod žádnou daň na výstupu. Jeho daňová povinnost je rovna nule (rozdíl mezi daní na výstupu z přijatého plnění a tou samou částkou daně na vstupu). Maloobchod nakupuje v režimu reverse charge za 2.000, proto musí odvést daň na výstupu z přijatého plnění ve výši 200. Dále pak prodává zboží konečnému spotřebiteli v normálním režimu za 3.000. Maloobchod musí odvést daň na výstupu z této částky, proto také bude účtovat spotřebiteli cenu včetně DPH ve výši 3.300. Celková daň na výstupu maloobchodu bude $200 + 300 = 500$. Zároveň má maloobchod nárok na odpočet daně ze svého nákupu ve výši 200. Maloobchod odejde v přiznání částku $500 - 200 = 300$. Konečný spotřebitel zaplatí za zboží cenu 3.300 včetně DPH. Nemůže si odečíst daň na vstupu, protože nepoužije zboží pro ekonomickou činnost.

Z tabulky je patrné, že zatížení zboží je stejné jako ve standardním režimu, ale daň je odváděna podobně jako v režimu jednofázové obrátové maloobchodní daně vybrané až na konci řetězce. To je předmětem kritiky přenosu daňové povinnosti a obav, že poslední článek řetězce může mít tendenci daň neodvést a stát přijde o celou částku daně.

Závěr

Přestože DPH má své nesporné výhody a v porovnání s obrátovými daněmi je určitě lepší daň, její náchylnost ke karuselovým podvodům dělá velké starosti vládám všech evropských států. Protože jsou tyto podvody založeny na osvobození dodávek zboží mezi členskými státy, uvažuje se o zrušení tohoto osvobození a přechodu na tzv. definitivní systém.⁷ Pokud by byly tyto dodávky do jiných členských států zdaňovány, nenastávala by situace, kdy se může obchodník pořizující zboží z jiného členského státu stát tzv. missing traderem. Pokud by totiž chtěl zmizet s daní na výstupu z následného lokálního dodání, přišel by zároveň i o nárok na odpočet z nakoupeného zboží v jiném členském státě. Získal by jen DPH ze své marže a podvod by pro něj nebyl tak výhodný.

Jinou variantou je zavedení všeobecného reverse charge na veškeré zboží a služby, jak bylo zmíněno výše. V systému přenesené daňové povinnosti by podvodníci nemohli zmizet s DPH na výstupu, protože by ji svým odběratelům vůbec neúčtovali. Koncem minulého roku byla schválena Radou EU možnost pro členské státy požádat o zavedení tohoto režimu pro dodávky vyšší hodnoty než 17.500 EUR.⁸ Platnost této výjimky je však zatím omezena pouze do 30. 6. 2022. Proti zavedení plošného reverse charge se ozývají hlasy podnikatelů, kteří se brání dalším velkým změnám v systému DPH. Jako problém vidí plátcí DPH zejména to, že i po zavedení všeobecného reverse charge na velké dodávky by stále existoval dosud platný specifický reverse charge na určité zboží a služby (např. odpad, šrot, emisní povolenky, stavební služby atd.). Nepříznivě by také plošný reverse charge dopadl na podniky a instituce, které poskytují služby osvobozené od DPH bez nároku na odpočet nebo aktivity, které nejsou ekonomickou činností. Ty by totiž nově odváděly DPH ze všech nakoupených služeb a zboží, a proto by musely zjišťovat správné

⁷ HRŮŠOVÁ, R. Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise. *Bulletin KDP*. 2018, (4).

⁸ Podrobnosti k návrhu na změnu směrnice o DPH, která umožňuje některým státům zavést plošný reverse charge, jsou v článku od autorek HRDINKOVÁ, M. a H. ŠTULAJTEROVÁ. Plošný reverse charge. *Bulletin KDP*. 2018, (4).

sazby těchto plnění. Pro stát je plošný reverse charge sice spásou v oblasti karuselových podvodů, ale je jednoznačně nevýhodný z hlediska cash flow.

Často se také ozývá argument, že reverse charge udělá z DPH vlastně již dříve známou daň z obrátu. Podle mého názoru je toto tvrzení nesprávné. Jistě by se nejednalo o vícefázovou daň z obrátu, jak je patrné z popisu jejího fungování výše v tomto článku. Možná se plošný reverse

charge trochu podobá jednofázové maloobchodní dani. Velkým rozdílem však je, že tato maloobchodní daň není uvalována na služby, a její základ je tedy daleko užší. V případě zavedení reverse charge by služby byly nadále zdaňovány, takže výnosy DPH pro veřejné rozpočty by se nesnížily. Česká republika o možnost zavedení plošného reverse charge již požádala. Necháme se tedy překvapit, jestli ho nakonec budeme, nebo nebudeme zkoušet.

O ztracené obrátové dani, nalezené sales tax a definitivní DPH

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.
Česká zemědělská univerzita v Praze



Cílem článku je ukázat na trend vzájemného sblížení sales tax s DPH vynucený změnou obchodních nástrojů a vyzdvihnout některé opomíjené konsekvence směřování nepřímých daní v kontextu krátkodobých praktických dopadů i v širších ekonomických souvislostech.

1 Historická východiska DPH a sales tax v kontextu dneška

V poválečných padesátých letech minulého století byla ve Francii zavedena vícestupňová daň z přidané hodnoty. Stala se inspirací pro další státy a podmínkou pro přistoupení k EU pro další země, včetně České republiky. Z DPH se stala daň proklínaná pro svoji komplikovanost a občas rozdílnou aplikaci směrnice v různých zemích EU i vynášená do nebes pro svůj zásadní podíl na příjmech státních rozpočtů. V rámci EU musela být respektována přetrvávající odlišnost sazeb a klíčovým principem se v mezinárodním kontextu stala modifikace DPH do podoby zdanění v zemi spotřeby. Praktický dopad této podoby DPH se promítl do podoby osvobozených dodání do jiného členského státu se zachováním nároku na odpočet v zemi původu zboží (známé jako reverse charge), což fakticky představuje zařazení *ad hoc* prvku obrátové daně do principu DPH, jinak zdaňujícího přidanou hodnotu na každém

stupni transakce. Tato skutečnost se v běhu času ukázala jako kritické místo systému DPH v boji s profesionálními tzv. karuselovými podvody a umožnila některým organizovaným skupinám, při troše drzosti a dostatku kapitálu, vylákat nárok na nadměrný odpočet téměř v každé členské zemi s tím samým kolujícím nákladem zboží. Paradoxně pak případné hledání dodatečných zdrojů pro státní rozpočet a zvyšování sazeb DPH vedlo k větší atraktivitě tohoto nelegálního odvětví. Trend rostoucí daňové mezery přiměl správce daní některých zemí reagovat na vysoké ztráty DPH. Neb s ohledem na prioritu zachování DPH jako vlajkové lodě EU v daňové oblasti bylo možné reagovat pouze *ad hoc* a v rámci národních ekonomik, docházelo k diseminaci těchto problémů do jiných členských zemí a tvorbě komoditních trendů v únicích na DPH, jež se postupně přelévaly Evropou. A tak se stala daňová mezera na DPH evropským problémem.

Pro systémové řešení byla od počátku vedena teoretická diskuse o možném přechodu na všeobecný reverse charge. Jasně politické preference DPH ze strany EU neumožnily dlouhé roky posun diskuse o reverse charge z akademické do praktické roviny, až dosud. A zde vstupují do hry zkušenosti s tzv. sales tax, tedy obrátovou daní aplikovanou mimo USA také například v Kanadě, Austrálii, Japonsku či na Novém Zélandu.

V USA se moderní historie obrátové daně v podobě sales tax datuje do 20. let minulého století. Ze Západní Virginie se rychle rozšířila do dalších států během krize ve 30. letech a po ní. Dnes se významem pro státní rozpočet vyrovná významu DPH v Evropě. Ve státech se zavedenou sales tax jsou tzv. karuselové podvody a jejich modifikace neznámým pojmem, a to právě díky vypuštění zdanění na každém stupni, a tedy i vypuštění kroku, kdy dochází k nároku na odpočet. Výběr daně je odložen až do okamžiku prodeje konečnému spotřebiteli. Nepřímým důkazem vyloučení tohoto typu „profesionálních podvodů“ díky systému sales tax může být výše dostupných odhadů daňové mezery na sales tax, která je indikována na procentuálně výrazně nižší – až poloviční – úrovni než realizované odhady daňové mezery DPH v zemích EU.¹

2 Vzájemné opisování při řešení problémů DPH a sales tax

Z logiky fungování sales tax (a případně nepřesných odhadů daňových mezer) můžeme tedy předpokládat, že modifikace DPH do podoby všeobecného reverse charge by mohla být řešením evropského problému.

V USA je sales tax aplikována v každém státu (případně městě, pokud aplikuje municipální sales tax) mírně odlišně, od její absence až po její nejvyšší kumulativní sazbu na úrovni cca 10 procent.² Vzhledem k tomu lze považovat výsledný systém sazeb za relativně komplikovaný. Nicméně systém sales tax respektoval desetiletí princip vzniku povinnosti odvádět sales až po vzniku tzv. nexus. Tento princip znamenal, že fakticky došlo na aplikaci daně pouze v případě fyzického nákupu zboží v daném státě, případně při vyskladnění zboží ze skladu (například Amazonu) umístěného ve stejném státě, kde se nacházel aktuální kupující, kterému bylo zboží zasíláno.

Lze teoreticky hovořit o analogii sales tax a všeobecného reverse charge, navíc v podmínkách USA s velmi rozsáhlým osvobozením části transakcí od sales tax (převážně v případě přeshraničního zasílání zboží mezi státy). Můžeme říci, že tento systém byl inspirací pro reformní snahy o změnu systému DPH v EU a přechod na všeobecný reverse charge. Ale to lze říci také o obrátové dani vybírané do roku 1993 v ČR.

Ale tyto atraktivní principy sales tax, vstřícné k poplatníkům, imunní vůči „profesionálním“ podvodům (jak je známe na DPH), se v důsledku technologických proměn obchodování začínají také měnit, dokonce se v jistých ohledech paradoxně přibližují DPH.

V důsledku komplikovanosti lokálních systémů sales tax a turbulentního rozvoje zásilkového obchodu nejen díky Amazonu si jednotlivé státy USA uvědomily možné ztráty na sales tax, a tak byla v roce 2018 zahájena revoluce v aplikaci sales tax v USA. Byla vytvořena fikce vzniku tzv. nexus a označena jako ekonomický nexus (economic nexus). Pokud se tedy ekonomická přítomnost prodejce ve státu stane významnou v důsledku překročení limitního objemu tržeb ze zasílaného zboží či vysoké frekvence zásilek, vzniká prodejci v dotčeném státu tzv. ekonomický nexus a návazná povinnost registrace k sales tax, výběru a odvodu daně. Postupně tato pravidla nabíhají v jednotlivých státech od 1. 4. 2018, přičemž data účinnosti se liší, stejně tak počet transakcí či objem vyjádřený v tržbách. Obvykle se v jednotlivých státech pohybuje limitní počet transakcí kolem pouhých 200 za předchozí či současný kalendářní rok či posledních 12 měsíců a/nebo limitní objem tržeb se pak pohybuje mezi 10.000 USD a 500.000 USD za předchozí či současný kalendářní rok či posledních 12 měsíců. Pravidla jsou tedy značně roztržité a každý stát si nárokuje aplikovat ekonomický nexus vlastním způsobem a s jiným termínem účinnosti.³

Z evropského pohledu se pak jedná o pravidlo velmi podobné limitům registrace pro zasílání zboží do jednotlivých členských zemí EU, jež jsou také nastaveny jednotlivými členskými zeměmi EU a jsou významné pro rozhodování o volbě distribučních schémata drobných prodejců Amazonu v Evropě.

Shrňme si to tedy. Systém DPH v Evropě pod tíhou profesionálních podvodů považoval za spásné řešení inspiraci v sales tax v podobě zavedení všeobecného reverse charge. Systém sales tax v USA se pak vzhledem k technologickým proměnám obchodu posouvá v oblasti podmínek registrace a „místa zdanitelného plnění“ směrem k DPH.

3 R/CH vs. definitivní režim

Nicméně do tohoto dlouho neúspěšně prosazovaného řešení v podobě systémového přechodu DPH na reverse charge vstoupil tzv. definitivní režim DPH. Přitom ale zároveň dlouholetá snaha České republiky přinesla po čase ovoce v podobě možnosti aplikovat režim všeobecného reverse charge na území ČR s výhradou dočasnosti do aplikace tzv. definitivního režimu a s limitem aplikace na transakce přesahující cca 450.000 Kč. Lze hovořit o průlomovém politickém úspěchu. Ale také lze uvažovat o tom, že v této podobě se benefity reverse charge vytrácejí, může docházet k účelovému rozdělování transakcí a ještě výraznější kumulaci rizikových transakcí

¹ Publikované studie sales tax gap se týkají několika málo států, jako je Minnesota, Washington či Kalifornie. Odhady daňové mezery na DPH jsou poplatné použité metodě a je nezbytné vždy brát v úvahu interval zjištěných hodnot daňové mezery i v rámci hodnocení jednoho státu.

² Každoročně jsou sazby sales tax a celková daňová atraktivnost jednotlivých států prezentovány ve zprávách Tax Foundation.

³ Konkrétní podmínky daného státu lze obvykle nalézt na webu jednotlivých daňových správ.

do skupiny přeshraničních operací. S ohledem na dočasnost pak samozřejmě roste relativní nákladovost přechodu na všeobecný reverse charge. První diskutované odhady⁴ ukazovaly relativně akceptovatelnou výši a je zatím předčasné z tohoto faktoru vytvářet kritický bod, neb v současnosti teprve probíhá odhad těchto nákladů s novými parametry režimu reverse charge několika odbornými týmy.

4 Výhled DPH a sales tax v kontextu blízkých a vzdálených změn

Proč by nás mělo zajímat, zda zdanění spotřeby inklinuje v dlouhodobém horizontu k sales tax, nebo DPH a v jaké podobě? V dlouhodobém pohledu je význam nepřímých daní markantní, a to zejména v kontextu některých opomíjených aspektů a trendů.

Práva poplatníků a plátců DPH jsou často probíraným tématem s možností zaznamenat široké spektrum názorů. Kdo, co a proč má v rámci výběru daní plnit? Existuje hledisko, které hovoří o tom, že jednotlivé úkony by měl provádět ten (správce daně nebo plátců daně), kdo to umí efektivněji. V případě sales tax ukládané prodejcům Amazonu v USA je součástí probíhající revoluce v sales tax v mnoha státech také přechod této povinnosti výběru daně od kupujících na Amazon, který daň následně převede prodejci a ten daňové správě. Je to *ad hoc* řešení s ohledem na konkrétní efektivitu výběru sales tax, nebo možný trend?

DPH je v EU podceňovaným nástrojem progresivního zdanění.⁵ Jednotlivé státy EU totiž využívají možností směrnice EU a pouze na definované okruhy komodit a činností mohou aplikovat sníženou sazbu daně.⁶ Převážně se jedná o tzv. nezbytné statky, případně činnosti s vysokým podílem ruční práce apod., na které je právě aplikována některá ze snížených, či dokonce nulových sazeb DPH. Pokud pro potřeby modelového příkladu zúžíme tzv. nezbytné statky na potraviny a komodity základní potřeby, budou tyto komodity mít rostoucí podíl na spotřebním koši s klesajícím příjmem poplatníka/domácnosti. Takže čím nižší příjmová skupina, tím nižší celková relativní daňová zátěž DPH, neboť větší část spotřebního koše bude zdaněna sníženou sazbou DPH. Význam progresivity DPH pro politická rozhodnutí může narůstat s trendem zvýšené frekvence pokusů s tzv. nepodmíněným příjmem, který eliminuje základ daní příjmových.

Základní nepodmíněný příjem je stále častěji prezentovaným lékem na kapacitní nedostatečnost a zneužívání systému sociální podpory a důchodů. Ponechme stranou diskuse nad utopičností/reálností takového projektu, který dobíhá například ve Finsku, a obdobné pokusy zvažují také další nejen evropské země.⁷ Zaměříme se na možný vliv nepodmíněného příjmu na DPH / sales tax. Pokud v důsledku nepodmíněného příjmu významně poklesne základ pro výpočet příjmových daní, sociálních a zdravotních odvodů navázaných na příjem, pak nezbytně naroste význam nepřímých daní s potenciálem postupného zvyšování. V případě výpadku příjmů pak státy přistupují i ke zvýšení daní z komodit základní potřeby.⁸ Právě výše, režim jejich výběru a zejména jeho efektivnost u daní ze spotřeby pak bude zásadní pro financování správy věcí veřejných. Z tohoto dlouhodobého, ač zatím teoretického pohledu je volba a nastavení správných parametrů zdanění daní ze spotřeby během probíhajících principiálních změn důležitější, než se může zdát v krátkodobém horizontu.

Technologický pokrok hraje roli i v přípravách zavedení nové obrátové, tzv. digitální daně. Pokud je mechanismus transakcí skupiny reálně nastaven tak, aby byla mimo jiné výhody minimalizována celková daňová zátěž příjmů,⁹ pak princip digitální daně fakticky vytváří fikci generování zisku a přiřazuje zisk, a tedy také daň do příslušné lokality spotřeby. Ač se jedná o kompenzaci nedostatku příjmové korporátní daně, evokuje analogii s fikcí ekonomické přítomnosti, u sales tax aplikované v USA od roku 2018.

V obecné rovině lze také poznamenat, že na podobném principu, tedy na fikci výše zisku korporací ke zdanění v příslušné zemi v rozporu se ziskem vykázaným, funguje i společný konsolidovaný základ daně (CCCTB).

5 Závěr

Pokud shrneme nastíněné aspekty trendu klíčových nepřímých a přímých daní, pak musíme zdůraznit globální posun předmětu daně do místa reálné spotřeby či místa reálného výkonu činnosti generující globální zisk. Do budoucna lze pak očekávat nárůst významu a sazeb nepřímých daní, přičemž principiální parametry jejich dlouhodobého fungování po relativně klidných dekáдах se nastavují právě nyní.

⁴ Na konferenci MF k R/CH dne 4. 12. 2015.

⁵ Vyjma Dánska s jednotnou sazbou DPH.

⁶ Vyjma převážně historicky vyjednaných výjimek.

⁷ Nutno odlišovat termín a jeho reálnou náplň v podmínkách konkrétní země. Například tzv. nepodmíněný příjem v italském podání je velmi přísně podmíněn aktivizací jeho příjemců.

⁸ Takzvané Ramseyovy daně, které minimalizují možnost distorzního chování poplatníků.

⁹ Předpokládáme, že nedochází k porušení principu GAAR / zneužití práva.

Podvody, precedenty, principy

JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D.
advokát



Téma podvodů na DPH je tématem natolik aktuálním, že se může jevit být až omlétým. V tomto příspěvku se proto čtenáři pokusím nabídnout možná poněkud jiný úhel pohledu, než na jaký je zvyklý. Zdá se mi totiž, že vedení daňových i soudních řízení ve věcech podvodů na dani i akademická diskuse na to téma přerostly v šerm citací judikatury, aniž bychom se byť jen blížili nějakému konsenzu, který by pomohl nastolit kýženou právní jistotu. Co jiného si ovšem počít s právním institutem, který je masivně uplatňován, dynamicky se vyvíjí a nemá explicitní oporu v právním předpisu Evropské unie ani vnitrostátního práva?

Možná nejzřetelnějším projevem popsaného je aktuálně probíhající řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“). Daňářské komunitě (či přinejmenším její procesualistické části) je dobře známo rozhodnutí čtvrtého senátu NSS ve věci *Stavitelství Melichar*¹ i skutečnost, že první senát Nejvyššího správního soudu inicioval řízení před rozšířeným senátem proto, aby závěry tohoto rozhodnutí byly odmítnuty.² Přitom je paradoxem, že jak čtvrtý senát ve svém rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar*, tak první senát v předkládacím usnesení se dovolávají **totožných rozsudků Soudního dvora Evropské unie** (dále též „SDEU“ či „Soudní dvůr“). Oba senáty ovšem na jejich základě dospívají (přinejmenším zdánlivě) ke zcela protichůdným závěrům. Nejedná se přitom o kuriozitu ani o neschopnost kteréhokoli ze senátů NSS porozumět správně judikatuře SDEU, nýbrž o **systémový problém, který je důsledkem povahy řešené materie**. V situaci, kdy nám schází text právního předpisu, který by bylo možné interpretovat standardními výkladovými metodami, jsme sklouzli k tomu, že této interpretaci podrobujeme odůvodnění soudních rozhodnutí, přičemž přehlízíme, že právní předpis a text odůvodnění soudního rozhodnutí není totéž.

Popsaný paradox demonstruje, že při řešení podvodů na DPH se střetává vícero právních principů. Za situace, kdy schází zákonná úprava, která by tento střet řešila v obecné rovině upřednostněním některého z kolidujících principů, je nutno hledat odpovědi zas a znovu tváří v tvář skutkovým okolnostem projednávané věci. Touto optikou pak je třeba číst i judikaturu, která postupně vzniká. Domnívám se, že jejímu porozumění může napomoci, pokud budeme svou pozornost více soustředit na obecné principy, které jsou v jednotlivých rozhodnutích vyjádřeny, než na jednotlivé formulace použité v rozsudcích. Pro tento účel se výborně hodí poznatky právní teorie o právních principech. Níže uvedený článek je tedy pokusem o uplatnění těchto poznatků na problematiku postihování podvodů na DPH.

1 Podvody

Celá konstrukce odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu na DPH je založena výhradně na judikatuře a nic nenasvědčuje tomu, že by se tento stav v dohledné době změnil. Impulzem vzniku celé doktríny jsou rozhodnutí Soudního dvora EU ve věcech *Optigen*³ a *Axel Kittel*,⁴ na něž navazuje celá řada dalších rozhodnutí SDEU. Klíčovým vyústěním je **akceptace pravomoci správce daně odepřít plátcí nárok na odpočet daně s odůvodněním, že transakce, z níž je odpočet uplatňován, je zasažena podvodem na DPH, o němž plátcе daně věděl či vědět měl**. Jak shrnuje Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *KRPOL*, „[j]udikatura Soudního dvora podvodem na DPH označuje zejména situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“.⁵ Jádrem celé konstrukce je **kategorický zákaz uplatňovat práva směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému**

¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78.

² Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, čj. 1 Afs 334/2017-35.

³ Rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03, C-484/03.

⁴ Rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04.

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 333/2017-63, odst. 29.

daně z přidané hodnoty podvodným či zneužívajícím způsobem. Pravomoc (či snad dokonce povinnost) správce daně nárok na odpočet v takovém případě odepřít tak dle SDEU implicitně vyplývá přímo ze směrnice o DPH, přičemž dle SDEU jejímu uplatnění nemůže stát v cestě ani skutečnost, že odpovídající pravomoc správce daně nebyla implementována do vnitrostátního práva.⁶

Navazující judikaturou SDEU byly následně zpřesňovány dílčí aspekty, které se k doktríně jako takové vážou. V první řadě jde o vymezení podmínek, za kterých lze dospět k závěru, že se daňový subjekt zúčastnil transakce zatížené podvodem na DPH. S touto otázkou pak bezprostředně souvisí problematika rozložení důkazního břemene. Pravidla se utvářejí za pochodu judikaturou a jsou zhusta aplikována zpětně. Právní jistotě nepřispívá ani skutečnost, že výklad práva EU přísluší Soudnímu dvoru, zatímco vyhodnocení skutkových okolností přísluší vnitrostátním soudům, čímž se silně ztěžuje interpretace konkrétních rozhodnutí, neboť lze jen obtížně rozklíčovat, jak moc jsou jednotlivé závěry ovlivněny skutkovým stavem věci.

2 Precedenty

Není mou ambicí do detailu rozebírat otázku závaznosti judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu.⁷ Není nutno zabývat se otázkou, zda precedentní účinky má každé jednotlivé rozhodnutí, určitá vybraná rozhodnutí, či zda existuje něco jako konstantní judikatura, která izolované soudní rozhodnutí povyšuje na precedent. Pro účely tohoto pojednání si vystačíme s konstatováním, že soudobá teorie⁸ i právní praxe akceptuje, že judikatura má normativní účinky i v prostředí kontinentální právní kultury.

Současně je ovšem třeba vnímat **zásadní odlišnosti mezi normativním působením právního předpisu a judikatury.** Právní předpis obsahuje právní normy, které jsou svou povahou abstraktní, a následně dochází k jejich aplikaci na zjištěný skutkový stav. Závěry soudních rozhodnutí se naopak striktně vážou ke zjištěnému skutkovému stavu. Jakkoli se setkáváme se zobecněním těchto závěrů do formy tzv. právních vět, bylo by chybou domnívat se, že s takto abstrahovanou právní větou následně můžeme pracovat

shodně jako s textem právního předpisu. Přesněji řečeno, můžeme, avšak nesmíme se divit, že v jiné právní věci soud právní větu neaplikuje, neboť sezná, že skutkové odlišnosti odůvodňují jiné posouzení věci. Pokud zůstaneme u práce s právními větami, soud následně právní větu doplní, resp. upřesní či zúží.⁹ Argumentace právní větou se pak stává poněkud bezzubou, neboť jedna strana sporu cituje judikaturu a druhá strana namítá, že závěry jsou neaplikované, neboť šlo o odlišnou skutkovou či právní věc.

Vazba textu odůvodnění soudního rozhodnutí a formulací v něm použitých na skutkový kontext¹⁰ věci (onen často vzývaný příběh) vylučuje mechanické přebírání použitých formulací. Je dobré si uvědomit, že pokud by skutkový stav věci byl jen trochu jiný, použitá formulace by se v textu soudního rozhodnutí třeba neobjevila vůbec či by byla méně kategorická.

Popsané aspekty soudního rozhodování mě vedou k závěru, že **obecné tendence, trendy a způsoby uvažování** mají silnější precedentní potenciál než **jednotlivé konkrétní závěry, byť třeba i kategoricky formulované.** Pochopení judikatury zkrátka přispěje, budeme-li v soudních rozhodnutích hledat právní principy, které se tu větší, tu menší měrou prolínají rozhodovací praxí soudů jako celkem, a lze tedy s vyšším stupněm jistoty předpokládat, že tomu tak bude i do budoucna.

3 Principy

Právní principy¹¹ jsou charakteristické svou neurčitostí, obecností či vágností. Od právních norem majících povahu pravidel chování se odlišují způsobem své aplikace. Právní norma mající povahu právního pravidla se uplatní v binárním režimu (ano/ne).¹² Jsou-li splněny definované podmínky (naplněna její hypotéza), pravidlo chování (dispozice) se uplatní, přičemž v případě střetu dvou v kolizi stojících právních norem může být uplatněna jen jedna z kolidujících právních norem (typicky s využitím pravidla *lex specialis derogat legi generali*). Naproti tomu právní princip se neuplatňuje v režimu všechno, nebo nic, nýbrž je otázkou míry. Jeho normativní působení je založeno na tom, že **princip musí být zohledněn**, avšak

⁶ Srov. rozsudek SDEU *Italmoda* ze dne 18. 12. 2014, spojené věci C-131/13, C-163/13, C-164/13.

⁷ I v tomto případě přitom lze odkázat na práce jiných autorů, v tuzemské literatuře zejm. KÜHN, Z. in KÜHN, Z. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vyd. Praha: AUDITORIUM, 2013, s. 101 a násl., a KÁČER, M. *Prečo zotrvať pri rozhodnutí. Teória závaznosti precedentu*. Praha: Leges, 2013, s. 79 a násl.

⁸ Srov. práce Z. Kühna a M. Káčera cit. shora.

⁹ Přibližně na tomto principu pracuje mechanismus odlišování (distinguishing) v precedentním právním systému. KÜHN, Z., op. cit., s. 63 a násl.

¹⁰ Pohříchu nelze vyloučit ani to, že některé významné skutkové okolnosti ovlivňující konečné rozhodnutí soudu zůstanou čtenáři rozhodnutí z různých důvodů zamlčeny, avšak přesto na autora rozhodnutí působí. Křiklavým případem jsou procesně nepoužitelné důkazy a argumenty, o které soud z procesních důvodů nemůže své rozhodnutí opřít a které současně nemůže vymazat ze své hlavy.

¹¹ I v tomto případě přitom lze zájemce odkázat na celou řadu prací jiných autorů, kteří se tématu věnovali do daleko větší hloubky. V tuzemské literatuře srov. např. KÜHN, Z. *Aplikace práva ve složitých případech*. Praha: Karolinum, 2002, BARÁNY, E. *Pojmy dobrého práva*. Bratislava: Eurokodex, 2007, s. 70 a násl., HOLLÄNDER, P. *Filosofie práva*. Praha: Aleš Čeněk, 2006, s. 139, BOGUSZAK, J. (ed.). *Právní principy, kolokvium*. Pelhřimov: Vydavatelství 999, 1999, příp. TRYZNA, J. *Právní principy a právní argumentace*. Praha: AUDITORIUM, 2010.

¹² HOLLÄNDER, P., op. cit., s. 141–143.

výsledek jeho působení je nejistý, neboť závisí i na zohlednění dalších v kolizi stojících principů. O Weinberger v této souvislosti tvrdí, že „*princip je normativně stanovené hledisko právního hodnocení, ke kterému nutno hledět v hodnotící úvaze determinující právní rozhodnutí*“.¹³ Normativní účinky odlišují právní principy od hodnot,¹⁴ se kterými jinak velice úzce souvisejí.¹⁵ Je to totiž právě hodnotový náboj, co právnímu principu dává jeho legitimitu.¹⁶

Jinou otázkou je, jak poznáme, zda máme co do činění s normou typu pravidlo, či právním principem. U principů, které jsou vyjádřeny přímo v textu právního předpisu,¹⁷ mnohé napoví už samotné jazykové vyjádření. I tehdy je ovšem namístě jistá obezřetnost, neboť např. čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod sice vcelku jednoznačně stanoví, že daně a poplatky mohou být stanoveny jedině na základě zákona (což by nasvědčovalo tomu, že se jedná o pravidlo), avšak soudní praxe, zdá se, s tímto ustanovením pracuje jako s právním principem, když se ho nezděráhá prolomit.¹⁸

Obsahové hledisko je významné i pro účely nacházení vzájemných vztahů právních principů. Jak poukazuje E. Barány, i v případě právních principů lze hovořit o jejich hierarchickém uspořádání.¹⁹ Oproti jiným právním normám ovšem tato hierarchie není dána formální právní silou (*lex superior derogat legi inferiori*), nýbrž obsahem. Barány takto formuluje „*hypotézu, že existuje pyramida právních principů vytvořená podle míry jejich všeobecnosti. Nejvšeobecnější právní principy (anebo snad nejvšeobecnější právní principi) tvoří její vrchol. Na nižších poschodích se nacházejí právní principy úměrně nižšímu stupni své všeobecnosti. Stavba pyramidy je však o mnoho méně pevná než konstrukce kelsenovské pyramidy právní síly*“.²⁰

Z hlediska způsobu uplatnění můžeme o principech uvažovat jako o regulativních idejích, které by měl racionální zákonodárce brát v potaz v procesu tvorby práva,²¹ i jako o významných vstupech při interpretaci práva, tj. hledání odpovědi na otázku, co jest po právu. Právní principy

mohou hrát významnou roli při hledání skutečného významu jazykového vyjádření právní normy, při vyplňování mezer v právu a také mohou sloužit k otevření právní normy, tj. ve výsledku k popření zdánlivě jednoznačného textu právní normy s ohledem na hodnotové hledisko.²²

4 Principy ve hře

Shora popsané úvahy představují teoretický základ k tomu, abychom si mohli ujasnit, **jaké principy by měly orgány aplikující právo** (tj. správní soudy a správci daně) brát v potaz při hledání odpovědi na otázku, **zda konkrétní skutkové okolnosti zjištěné správcem daně odůvodňují mocenský zásah správce daně spočívající v odepření nároku na odpočet**. V této souvislosti je třeba znovu si uvědomit, že obsah právních principů i jejich označení jsou do značné míry neostře a samotný pojem právního principu je značně variabilní. Jakýkoli pokus o kategorizaci a katalogizaci je proto zatížen subjektivním pohledem autora a ovlivněn účelem, pro který je pokus činěn. Níže uvedený výčet principů ve hře proto nelze absolutizovat (lze si představit zcela jinak koncipovaný výčet) ani z něho vyvozovat závěry týkající se hierarchie a z ní plynoucí právní síly jednotlivých předpisů. Současně si lze povšimnout, že budeme-li jednotlivé právní principy sestavovat do pyramidy, o níž píše E. Barány, zjistíme, že principy nacházející se v nižších patrech pyramidy jsou zahrnuty v principech nacházejících se ve vyšším patru či jsou z těchto principů odvozeny a mnohdy jsou jejich konkretizací uplatňující se v dílčí oblasti právního řádu. Takto jsou například principy neutrality DPH jakožto ústřední principy společného systému DPH svým způsobem konkrétním projevem obecného principu rovnosti.

4.1 Princip daňové spravedlnosti

Princip daňové spravedlnosti musí být zmíněn na samém počátku proto, že se podle mého názoru jedná o **vůdčí princip určující uspořádání daňového systému materiálního právního státu**. Tento význam daňové spravedlnosti lze zaznamenat i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který uvádí: „*Současný stát je nutno vnímat jako*

¹³ WEINBERGER, O. Formální charakteristika právních a právně-politických principů. In: BOGUSZAK, J. (ed.), op. cit., s. 41.

¹⁴ Pokud jde o hodnoty, lze odkázat např. na definici V. Čermáka, který hodnotami rozumí „*vzory sociálního myšlení a jednání, vlastnosti, sociální stavy a jevy, institucionální tvary, jejichž společným rysem je jejich konsenzuálně podmiňovaná disponibilita k určitému cíli a účelu*“; ČERMÁK, V. *Otázka demokracie. 4. Hodnoty, normy, instituce*. Sv. 2. 2. vyd. Brno: Centrum pro studium demokracie a kultury, 2017, s. 195.

¹⁵ Lze odkázat na P. Holländera, který – s odkazem na Alexyho – uvádí, že hodnoty mají axiologickou povahu, zatímco principy mají povahu normativní, tj. stanoví, co býti má. Srov. HOLLÄNDER, P., op. cit., s. 142.

¹⁶ Platnost právní normy vyjádřené v právním předpisu je odvozena od formální autority zákonodárského sboru, právní princip může působit jako svébytný pramen práva, přičemž jeho závaznost je odvozována od povahy věci. Takto např. KÁČER, M., op. cit., s. 17.

¹⁷ Typickým příkladem jsou základní zásady správy daní.

¹⁸ Rozsudek NSS *ARMOSTAV Frýdek Místek* ze dne 18. 12. 2018, čj. 7 Afs 8/2018-56.

¹⁹ BARÁNY, E., op. cit., s. 77.

²⁰ Tamtéž.

²¹ WINTR, J. in GERLOCH, A. a kol. *Teorie a praxe tvorby práva*. Praha: ASPI, 2008, s. 147.

²² K těmto otázkám podrobněji a výrazně sofistikovaněji KÜHN, Z. *Aplikace práva ve složitých případech*. Praha: Karolinum, 2002, s. 147–159.

důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že je racionální existence instituce, zajišťující veřejné zájmy. Jakkoliv proto má stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní podstata založena na smluvní bázi. To mimo jiné znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), nýbrž rovněž řadu práv. Touto optikou nazíráno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimacy instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkci státu.“²³

Na významu principu daňové spravedlnosti nic nemění skutečnost, že se vzhledem ke své povaze prosazuje zejména v procesu tvorby práva. Jeho prosazení v procesu aplikace práva ovlivňuje skutečnost, že je předmětem politické soutěže. Co je, či není spravedlivé, je věcí politické debaty a záležitosti politické odpovědnosti zákonodárního sboru. Pouze v krajních případech je pak důvodem pro derogaci daňového zákona z věcných (obsahových) důvodů.²⁴

4.2 Princip právní jistoty

I princip právní jistoty můžeme hledat při samém vrcholu pomyslné pyramidy právních principů. Na rozdíl od materiálně koncipovaného principu daňové spravedlnosti do popředí vstupuje kritérium formální v tom smyslu, že ať už je předmětem zdanění cokoli, adresát práva musí mít možnost spolehnout se na to, že mu nebude zdaněno něco jiného. Občan demokratického právního státu musí akceptovat, že se bude podle předem daných pravidel podílet na financování výdajů státu, avšak současně má právo na to, aby tato pravidla existovala, byla dostupná a bylo podle nich postupováno. V zásadě se jedná o požadavky, které jsou kladeny na právní řád právního státu jako celek a které lze považovat za součást tzv. vnitřní morálky práva.²⁵

V oblasti daní je význam principu právní jistoty posílen.²⁶ Je tomu tak zejména proto, že vztah daňového poplatníka a státu je vztahem výrazně asymetrickým. Je to stát, kdo stanoví pravidla, jejichž soudní přezkum je silně omezený, a proto to musí nutně být stát, k jehož tíži bude přičtena nedostatečnost či nejednoznačnost právní úpravy.²⁷

4.3 Zákaz zneužití práva

Princip zákazu zneužití práva rovněž patří mezi obecné principy, které jsou vlastní právnímu řádu materiálního právního státu. V jistém ohledu doplňuje princip daňové spravedlnosti tím, že brání jeho narušení nezamýšlenou aplikací principu právní jistoty. Současně ovšem (zcela logicky) princip právní jistoty ohrožuje v jeho samých základech. Nelze přitom říci, že společné působení principu daňové spravedlnosti a zákazu zneužití práva převáží formální princip právní jistoty, neboť by to ve skutečnosti znamenalo jeho úplné popření.

Zákaz uplatňování práva zneužívajícím způsobem leží v samotných základech konstrukce odepření odpočtu z důvodu účasti na podvodu na DPH. Soudní dvůr již ve svých prvních rozhodnutích na toto téma prohlásil zákaz uplatnění nároku zneužívajícím způsobem za imanentní součást směrnice o společném systému DPH. Touto cestou pak ve věci *Italmoda*²⁸ překlenul námitku chybějícího ustanovení, kterým by konstrukce vyvozená Soudním dvorem ze směrnice byla implementována do vnitrostátního práva.

Ani z rozsudku *Italmoda* ovšem dle mého názoru nelze vyvodit závěr, že by princip zákazu zneužití práva byl *a priori* nadřazen všem ostatním právním principům a pravidlům (což je neslučitelné s teorií principů, jak bylo vysvětleno shora), nýbrž toliko to, že tento princip dokáže (za určitých skutkových okolností) prolomit princip právní jistoty.

I odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti podvodu na DPH by mělo být záležitostí zásadně výjimečnou,²⁹ na což upozorňuje Nejvyšší správní soud ve věci *VYRTYCH*³⁰ a následně pak v odborné literatuře L. Matyášová, soudkyně zpravodajka v dané věci.³¹

²³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, čj. 2 Afs 140/2004-155.

²⁴ K této problematice srov. např. ŠIMKA, K. a L. KANIOVÁ. „Rdousící efekt“ solárního odvodu v judikatuře vysokých soudů. *Bulletin komory daňových poradců*. 2015, (2), s. 29–35, příp. MORAVEC, O. Co všechno si může dovolit demokraticky legitimovaný zákonodárce. In: JIRÁSEK, J. (ed.). *Ústava ve stínu politiky*. Olomouc: 2012, s. 271 a násl.

²⁵ FULLER, L. *Morálka práva*. Praha: Oikoymenth, 1998, s. 37 a násl.

²⁶ BARÁNY, E. Neurčitost' v práve. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 2017, (4), s. 611.

²⁷ Shodně ŠIMKA, K. Obrana principu „in dubio pro libertate“. *Bulletin komory daňových poradců*. 2015, (2), s. 40–42.

²⁸ *Italmoda*, cit. shora.

²⁹ Výjimečnost je přitom nutné posuzovat nikoli s ohledem na prostý počet případů, nýbrž se zřetelem ke zjištěným skutkovým okolnostem. Právě ty by totiž měly být výjimečné, aby odůvodňovaly nestandardní zásah, jímž uplatnění principu zákazu zneužití práva je, či spíše má být.

³⁰ Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60.

³¹ MATYÁŠOVÁ, L. Když dva čtou totéž, nemusí či nechťejí číst vždy totéž. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 22. 8. 2018 [cit. 2018-08-24]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=249612>. ISSN 2533-4484.

4.4 *Nullum tributum sine lege* – není daně bez zákona

Explicitní zakotvení tohoto principu do čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod činí z tohoto principu jeden ze základních stavebních kamenů daňového práva.³² Vedle prvku právní jistoty (známost předem daných pravidel) se přitom uplatní i hledisko demokratické. S ohledem na politickou povahu otázky rozložení daňového břemene (viz výše) je totiž žádoucí a nevyhnutelné, aby rozhodnutí o zdanění prošlo demokraticky legitimovaným zákonodárným sborem.

Jak již bylo výše naznačeno, textace tohoto ustanovení by dávala tušit, že se vůbec nejedná o právní princip, nýbrž o pravidlo, které se nadto uplatní bezvýjimečně. Tím je ovšem zaděláno na fatální střet vnitrostátního ústavního práva a doktríny, z níž vyplývá povinnost správce daně odepřít nárok na odpočet v případě transakce zatížené podvodem na DPH, a to i bez výslovné opory ve vnitrostátním právu (zejm. rozsudku SDEU ve věci *Italmoda*). Oproti právu EU totiž vnitrostátní ústavní právo vyžaduje řešení spočívající v implementaci judikatury SDEU do vnitrostátního daňového práva. Nutno dodat, že takový postup by rozhodně byl myslitelný a po mém soudu i vhodný. Zároveň platí, že rozsudek SDEU ve věci *Italmoda* nás v tomto ohledu nikam neposunuje, neboť vznikající kolizi řeší v rovině práva Evropské unie (prolomením obecného principu zákazu přímé aplikace směrnice v neprospěch jednotlivce), avšak nikoli v rovině vnitrostátního ústavního pořádku (soulad s ním by byl zajištěn implementací judikatury ve formě zákona). Ze skutečnosti, že zákonodárce je dlouhodobě nečinný, správní soudy bez rozpaků aplikují judikaturu SDEU, aniž by byla promítnuta do zákona č. 234/2005 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), a žádná korekce ze strany Ústavního soudu dodnes nepřišla, lze usuzovat, že na dnešním stavu se toho mnoho nezmění. Právní praxe tak zachází s čl. 11 odst. 5 Listiny jako s právním principem, když připouští stanovení daně bez jasné opory v textu zákona. Právně dogmatickou oporou pro tento přístup pak patrně může být spojení *na základě zákona*, které ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny dává potřebnou vágnost a otevírá jej možnému prolomení. Dodejme, že obdobným způsobem (doufejme) nelze přistoupit k příkazu, že jen zákon smí stanovit, jaké jednání je trestným činem, který je vyjádřen v čl. 40 Listiny.

4.5 Zásada správného stanovení daně a zabezpečení její úhrady

Zásadě správného stanovení daně a zabezpečení její úhrady přiznává zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen

„DŘ“ nebo „daňový řád“), zvýšený význam, neboť ji ustanovením § 1 odst. 2 povýšil na **explicitně označený cíl správy daní**. Z tohoto úhlu pohledu můžeme zásadu správného stanovení daně pokládat za tzv. řídící princip³³ daňového řízení, jemuž se musí přizpůsobit i interpretace jednotlivých ustanovení daňového řádu. Je zřetelná souvislost mezi správně stanovenou daní a daní předepsanou zákonem, jak ukládá ust. čl. 11 odst. 5 Listiny. Výsadní postavení zásady správného stanovení daně připisuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, a to i ve srovnání s dikcí zákona o správě daní a poplatků, jehož cílem, dle Nejvyššího správního soudu, byla snaha o maximální výběr daně. Dle platné a účinné právní úpravy je proto správce daně **za všech okolností volit svůj procesní postup tak, aby v maximální možné směroval ke stanovení ve správné (tj. zákonné, a nikoli maximálně možné) výši subjektu, který je dle hmotného práva k odvedení daně povinen**.

Neznamená to po mém soudu nic jiného, než že ústavní pořádek (a snad i obecné zásady materiálního právního státu) zapovídá správci daně např. úskokem či s využitím neznalosti daňového subjektu usilovat o výběr vyšší než správné daně s odůvodněním, že takový postup je v souladu s veřejným zájmem, neboť je ve prospěch veřejného rozpočtu, přičemž je na daňovém subjektu, aby si svá práva i vůči státu střežil. Právě uvedené ovšem nevylučuje, že v jednotlivých případech může zcela v souladu se zákonem nastat situace, kdy daňový subjekt skutečně z důvodu vlastního pochybení odvede státu na dani více, než by musel. Typicky se může jednat o nesprávné posouzení situace při podání daňového přiznání, zmeškání lhůty k podání opravného prostředku apod. Na procesním právu a procením postupu správce daně není to, aby daňovému subjektu garantovaly, že na dani neodvede více, než je podle práva povinen, nýbrž to, aby daňovému subjektu bylo umožněno hájit svá práva a oprávněné zájmy ve spravedlivém řízení a aby nebyl správcem daně chytán do zbytečných (tj. samoúčelných) procesních pastí.

Domnívám se, že o významu takto pojaté zásady správného stanovení daně nebude z hlediska jejich praktických dopadů zásadnějších sporů. Kontroverznější nicméně může být otázka, **co je onou správně zjištěnou daní** ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu. Jedná se o daň, k jejíž úhradě je daňový subjekt povinen podle hmotného práva, nebo zkrátka daň zákonným způsobem stanovenou? Tato otázka je navýsost praktická právě z hlediska potírání podvodů na DPH prostředky daňového práva. Jak má být nahlíženo na situaci, kdy správce daně detekuje podvodný řetězec (tj. řetězec, v němž jeden článek neodvedl daň, zatímco ostatní články uplatnily nárok na odpočet) a judikatura SDEU mu pro takový případ umožňuje

³² Podrobněji MORAVEC, O. Není daně bez zákona. *Bulletin advokacie*. 2014, (5), s. 66–73.

³³ K pojmu srov. HLOUCH, L. Instituce jako interpret práva v aplikačním diskursu. In: GERLOCH, A., TRYZNA, J., WINTR, J. a kol. *Metodologie a interpretace práva a právní jistota*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2012, s. 235–257.

odepřít plátcí, který o podvodu věděl či vědět měl a mohl? Je správce daně oprávněn takto inkasovat plnění od všech článků řetězce (o nichž prokáže vědomost o podvodu), nebo správce daně končí tím, že navodí zpět narušenou neutralitu daně? Nebrání-li právní předpis ani prostý text odůvodnění rozhodnutí SDEU odepření nároku na odpočet na více místech v řetězci, znamená to, že správce daně je oprávněn takto postupovat a že i takto stanovená daň je daní správně stanovenou, neboť při jejím stanovení bylo postupováno podle judikatury SDEU? Právě toto jsou aktuální otázky dneška.³⁴

Mám za to, že obecné pojmání procesního a hmotného práva, dle něhož právo procesní slouží k prosazování práv hmotných, vede k závěru, že ust. § 1 odst. 2 DŘ je nutno pojímat materiálně a že ukládá správci daně usilovat o soulad výsledků správy daní s poměry vyplývajícími z hmotného práva. V opačném případě (pojímali bychom proklamovanou správnost jako správnost procesní) by celé ustanovení § 1 odst. 2 DŘ bylo zjevně nadbytečné; rozumí se totiž snad samo sebou, že pokud jsou stanovena určitá procesní pravidla, pak je třeba usilovat o jejich dodržování. V obecné rovině je proto podle mého názoru třeba uzavřít, že **i v situaci, kdy je správce daně konfrontován s možným podvodem na DPH, je povinen svou pravomoc uplatňovat tak, aby jeho činnost směřovala ke stanovení daně, která odpovídá skutečným hmotněprávním poměrům daňového subjektu, a to jak při hodnocení důkazů, tak při interpretaci práva.**

4.6 Zásada neutrality DPH

Zásada neutrality DPH je pokládána za jeden ze základních principů společného systému DPH. V rovině hmotného práva je neutralita DPH konkrétním vyjádřením zásady rovnosti (jednotlivá plnění mají být podrobena pokud možno stejnému zacházení a žádné plnění nemá být zvýhodněno či naopak znevýhodněno oproti jiným).³⁵ V rovině práva procesního (tj. při uplatňování této zásady v procesu aplikace práva) pak do popředí vystupuje příkaz adresovaný správcům daně postupovat tak, aby k porušení této zásady nedocházelo ani v konkrétních situacích. Je proto např. vyloučeno odpirat nárok na odpočet toliko z formálních důvodů. Odepření nároku na odpočet nemůže být uplatňováno jako sankce za porušení povinností daňového subjektu vůči správci daně; k tomuto účelu má vnitrostátní právo k dispozici jiné nástroje, jako např. pokuty.

Současná judikatura SDEU nicméně napovídá, že i dosažení dokonalé neutrality daně z přidané hodnoty je sice ideálním stavem, avšak v praxi nastávají situace, kdy požadavek neutrality DPH ustupuje jiným hodnotám, a proti principu neutrality DPH se prosadí jiné právní principy. Jedním z příkladů je právě odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH. V tomto případě je totiž obecně akceptováno, že hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet byly splněny, nicméně s ohledem na konkrétní specifické okolnosti věci (jimiž jsou právě správcem daně zjištěné objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se jedná o transakci zatíženou podvodem na DPH, o němž daňový subjekt věděl či vědět měl a mohl) je namísto výjimečně³⁶ nárok na odpočet odepřít. Ani to ovšem po mém soudu neznamená (viz výše), že takový postup je zobecnitelný do teze, že ochrana fiskálních zájmů státu přebíjí zásadu neutrality DPH, která v tomto případě musí fiskálním zájmům státu ustoupit.

4.7 Zákaz uplatňování daně jako nástroje trestání

Postupně se dostáváme k principům, které jsou již poměrně konkrétní a kazuistické. Jejich konkrétnost spočívá v tom, že dopadají na relativně konkrétní situace a jsou vyvozovány (převážně judikaturou) z principů obecnějších. Zatímco výše popsané principy se vyznačují značnou stálostí, kdy si lze představit, že se v čase mění síla právního principu a intenzita jeho působení vůči principům jiným, avšak jeho úplné popření v podstatě předpokládá reformu celého systému,³⁷ principy uváděné níže jsou vyvozeny z relativně nedávné judikatury Nejvyššího správního soudu. Není tudíž zcela vyloučeno, že budou časem opuštěny, tj. tak, jak se objevily, tak i zmizí. Pravděpodobnost takového vymizení snižuje jednak síla spojení s obecnějšími právními principy a dále intenzita, s níž Nejvyšší správní soud s těmito dílčími principy pracuje. Jedním z těchto principů je zákaz uplatňování daňových povinností jako nástroje trestání daňových subjektů. Tento princip lze vypožorovat i v judikatuře SDEU, který jej odvozuje z obecného principu neutrality.

Nejvyšší správní soud formuluje obdobnou zásadu v kontextu soudního přezkumu zajišťovacích příkazů. Takto např. ve věci *Naryner*³⁸ uvádí: „*Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené zdůrazňuje, že daňové řízení zásadně neslouží k trestání daňových subjektů (byť ve vztahu k některým institutům daňového práva bylo dovozeno,*

³⁴ K diskusi na toto téma srov. MORAVEC, O. Nástroje pro boj proti podvodům na DPH a limity jejich využívání. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 22. 8. 2018 [cit. 2019-02-11]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=249617>, ŠVANCARA, D. Podvod na dani z přidané hodnoty: Je ručení tou správnou cestou?. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 19. 6. 2018. [cit. 2019-02-11]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=246934>. ISSN 2533-4484.

³⁵ Bližší ŠEFČÍK, M. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, s. 13 a násl.

³⁶ Výjimečnost zdůrazňuje judikatura SDEU i NSS. V literatuře viz MATYÁŠOVÁ, L., op. cit.

³⁷ Jistě si lze představit zdaňování spotřeby bez uplatňování zásady neutrality, avšak v takovém případě by to už byla zcela jiná daň než DPH, jak ji známe dnes.

³⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018, sp. zn. 6 Afs 364/2017.

že se jedná o trest ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod – srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57), tudíž výsledek daňového řízení nemá představovat skryté trestání.“

Racionalita zákazu trestání prostřednictvím daní souvisí se základními principy daňového práva hmotného i procesního a jejich odlišnostmi oproti jiným právním odvětvím, zejména pak právu trestnímu. Tyto odlišnosti spočívají zejména ve specifickém postavení správce daně coby strany daňového řízení³⁹ a současně orgánu vybaveného pravomocí vést řízení, hodnotit důkazy a rozhodovat ve věci samé. Postup správce daně v daňovém řízení zásadně neprobíhá pod průběžnou a bezprostřední soudní kontrolou; soudní přezkum přichází ke slovu až následně a v reálu se značným časovým odstupem.⁴⁰ Odlišné je koncipováno rozložení důkazního břemene a také procesní práva daňového subjektu v daňovém řízení, která ani zdaleka nedosahují standardu obhajovacích práv, která se uplatní v řízení trestním.⁴¹ Dalším problémem, který není radno podceňovat, je potenciální působení zásady *ne bis in idem*, neboť v okamžiku, kdy odepření odpočtu bylo posouzeno jako trestní sankce, může to mít zcela zničující důsledky pro možné vyvození trestní odpovědnosti. Nejde přitom o to, zda tuzemské soudy či SDEU považují krácení odpočtu za sankci trestní povahy dnes, nýbrž o to, zda krácení odpočtu do této pozice nedotlačí striktní praxe správců daně.

Jde totiž o minci, která má dvě strany. Tu první vyjadřuje teze, že odepření nároku na odpočet **není trestní sankcí ukládanou daňovému subjektu za to, že se svým jednáním zapojil do podvodného vylákání DPH**. Druhou stranou téže mince je ovšem teze, že **správce daně musí respektovat, že odepření nároku na odpočet nemá být trestní sankcí**.

Z popsanych důvodů je třeba vyhnout se přenášení institutů trestního práva do práva daňového. Takto nežádoucí je např. občas se vyskytnuvší snaha **postihovat prostředky daňového práva podvody ukončené ve stadiu pokusu**. Není-li pokus úspěšný a podaří-li se správci daně vyměřit a vybrat daň na výstupu (tj. není-li splněna podmínka chybějící daně), pak neutralita daně nebyla narušena, a není tedy co napravovat. Argument, že i neúspěšní daňoví

podvodníci zasluhují spravedlivý trest, sice má svou váhu, avšak daňové právo a daňové řízení není prostředím, v němž by měl nacházet své uplatnění. Neúspěšný pokus o vylákání DPH může být trestán, přičemž je v zásadě věcí trestní politiky státu, zda bude trestán prostředky trestního, či správního trestání. Pokud by ovšem byla zvolena třetí cesta, založená na tom, že oním trestem v materiálním slova smyslu má být odepření nároku na odpočet, pak je třeba uvědomit si všechny důsledky s tím spojené.

4.8 Zákaz multiplikace výběru daně

Na uvedené závěry navazuje uplatňování obsahově souvisejícího principu **zákazu multiplikace výběru daně**. Jeho obsahem je požadavek, aby daň z uskutečněného zdanitelného plnění byla vybrána jednou, a to primárně od subjektu, který je k její úhradě dle hmotného práva povinen. Zásada tak stojí v cestě občas se vyskytující snaze správce daně o maximalizaci výběru daně, a to i za cenu, že daň fakticky zaplatí jiný subjekt (odejmutím nároku na odpočet), či že dokonce bude vybrána dvakrát.⁴²

Jednoznačné vyjádření tohoto principu nalezneme v rozsudku ve věci *FAU*.⁴³ V něm Nejvyšší správní soud uvádí, že „*prostředky boje proti daňovým podvodům totiž nemohou sloužit k obohacení fisku, resp. multiplikaci výběru daně z přidané hodnoty tím, že by stejná daň byla opakovaně vybírána od jednotlivých článků řetězce*“.

K téže problematice se vyjadřuje i rozsudek ve věci *VYRTYCH*⁴⁴, kde Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že „*[z]nakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality*“. Z hlediska zaměření tohoto článku je zajímavé právě spojení s hodnotou neutrality, kterou má pravomoc odepřít nárok na odpočet z titulu účasti na podvodu na DPH chránit. S tímto pojetím je pak závěr Nejvyššího správního soudu zakazující multiplikaci výběru téže daně konzistentní. Je-li totiž chybějící daň po právu vybrána od jiného článku v řetězci, pak je neutralita daně ochráněna a **zásadně již není důvodu korigovat výši daňové povinnosti i na jiných místech řetězce**. V praxi pochopitelně nelze vyloučit vznik situací, kdy za totéž plnění bude daň fakticky vybrána dvakrát,

³⁹ Jde o stranu, která je zatížena svým důkazním břemenem a svými procesními povinnostmi, které jsou příznačné právě pro účastníka řízení, a nikoli pro rozhodující orgán.

⁴⁰ To bohužel platí i pro zásahové žaloby, které mají potenciál stát se nástrojem bezprostřední ochrany proti nezákonnému postupu správce daně. I v tomto případě ovšem platí, že jde o kontrolu následnou a jakákoli změna v tomto ohledu (např. občas diskutované zapojení správních soudů do rozhodování ve věcech zajištění daně) představuje výrazný zásah do samotné podstaty fungování správního soudnictví.

⁴¹ Jako jeden příklad za všechny stačí zmínit rozsáhlou vysvětlovací a ediční povinnost, která daňový subjekt tíží při daňové kontrole, kdy je daňový subjekt v podstatě povinen vydat správci daně vše, oč si řekne. Takováto součinnostní povinnost je na hony vzdálená absolutnímu právu odepřít výpověď a nepřispívat tak k vlastnímu usvědčení, jak je známe z trestního práva.

⁴² Jednou na výstupu a podruhé odepřením nároku na odpočet, příp. odepřením nároku na odpočet na více místech dodavatelského řetězce.

⁴³ Rozsudek ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54.

⁴⁴ Cit. shora.

a zásada tedy bude porušena. Opět se však jedná o situaci ve své podstatě nežádoucí a důsledek působení jiných principů.

V rozsudku ve věci *VYRTYCH* pak Nejvyšší správní soud zásadu zákazu multiplikace výběru daně dal do souvislosti se zásadou správného stanovení daně: „*Nejvyšší správní soud připomíná nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval: „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.“*

Citovaná formulace podle mého názoru skýtá dostatečnou oporu pro závěr, že princip zákazu multiplikace výběru daně je v judikatuře Nejvyššího správního soudu etablován a že bude respektován i v budoucnu. Opět platí, že to neznamená, že se v jednotlivých případech musí vždy a bez dalšího prosadit proti principům jiným.

5 Dynamika působení právních principů

Již tak složité a vzájemně propletené vztahy právních principů a jejich souhlasné či naopak antagonistické působení jsou dále komplikovány dynamikou, kterou těmto sporům dávají skutkové okolnosti věci. Další dimenzi pak přidává proces hodnocení důkazů – stav zjištěný dokazováním totiž zdaleka ne vždy odpovídá stavu skutečnému. Rozhodnutí ve věci je výsledkem poměřování principů, do kterého vedle síly jednotlivých principů vstupuje též skutkový kontext, v němž jsou principy uplatňovány. Jednotlivé principy zkrátka nelze sestavit do vývojového diagramu a krok za krokem testovat, který z principů má dostat přednost. Současně se uplatní fenomén vyvažování: určité zesílení v jednom místě může být kompenzováno oslabením na místě jiném.⁴⁵

Stěžejním bude vyvážení principu zákazu zneužití práva a principu právní jistoty, neboť právě při řešení této kolize

se střetávají klíčové hodnoty, ve jménu jejichž ochrany celá doktrína podvodu na DPH vznikla. Pro řešení tohoto střetu jsou podle mého názoru nejdůležitější **zjištěné skutkové okolnosti**.

Nejméně sporné by patrně měly být krajní případy (krajnost je definována skutkovými okolnostmi). Je-li totiž skutečně prokázáno (tj. nikoli zjištěno v rovině domněnek či pochybností správce daně), že daňový subjekt celý podvod v podstatě zosnoval, tj. účelově vytvořil řetězec, do něhož zapojil článek, který vykázal vysokou daňovou povinnost a který následně zmizel, aniž by tuto povinnost uhradil, pak prostor obhájit nárok na odpočet s odůvodněním, že koncept podvodu na DPH není zákonem definován, se za současného stavu judikatury limitně blíží nule, neboť **za tohoto skutkového stavu věci** se prosadí princip zakazující zneužití práva, na jehož straně bude působit i princip neutrality daně.

Právě tak jednoznačná by měla ale být ochrana běžně obezřetného obchodníka. Samotná skutečnost, že se i za přispění své neobezřetnosti stal součástí podvodného řetězce, ještě neospravedlňuje, aby stát upozadil princip, dle něhož je daň stanovena zákonem. Nedbalostní jednání neobezřetného obchodníka totiž samo o sobě **není zneužitím práva**, neboť jeho pojmovým znakem je záměr krátiť svou daňovou povinnost, tj. vědomé a úmyslné jednání. Nebude-li úmyslné jednání daňového subjektu ze skutečností zjištěných správcem daně prokázáno, pak **nelze konstrukci podvodu na DPH v její stávající podobě použít**, neboť tomu brání principy právní jistoty a zákonného stanovení daně.

Obdobně bychom se měli stavět k situaci, kdy se skutkový stav věci nepodaří zjistit, neboť potřebné důkazní prostředky nejsou k mání, a proto je z hlediska skutkového nutno připustit více variant skutkového děje. Skutková zjištění, z nichž vychází rozhodnutí o stanovení daně, v tomto případě nejsou založena na poznání skutečného stavu věci, nýbrž jsou důsledkem právní úpravy rozložení důkazního břemene. V této situaci není přiměřené zacházet s daňovým subjektem jako se subjektem zneužívajícím nárok na odpočet. Tato úvaha pak podporuje závěry Nejvyššího správního soudu o rozložení důkazního břemene, které jsou prvotně opřeny o textaci zákonné úpravy.⁴⁶

Jistý korektiv zasluhují případy, kdy úmyslné jednání daňového subjektu sice není *prima facie* prokázáno (daňovému subjektu je přičítána pouze nedbalost, tj. to, že

⁴⁵ Typickým příkladem tohoto jevu je přezkoumávání zajišťovacích příkazů. Judikatura Nejvyššího správního soudu se, zdá se, ustálila na schématu, v němž je přezkoumávána míra pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a intenzita obav o budoucí dobytost potenciálně stanovené daně, přičemž silnější indicie svědčící ve prospěch předpokladu budoucího stanovení daně ospravedlňují relativně nižší intenzitu obav o její budoucí dobytost a naopak. Obě roviny je přitom třeba zkoumat současně a finální rozhodnutí je dáno až dosaženým výsledkem.

⁴⁶ Srov. rozsudky ve věcech *VYRTYCH*, cit. shora, příp. *FILÁK* ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 427/2017-48.

nedbal okolností, které nasvědčují tomu, že jde o plnění zatížené podvodem na dani), avšak všechny objektivní okolnosti zjištěné v daňovém řízení svědčí o tom, že poměry, v nichž daňový subjekt jednal (obchodoval), v zásadě nelze vysvětlit jinak než tím, že daňový subjekt jednal s vědomím, že v řetězci dodání došlo k úniku na DPH.⁴⁷ V takovémto případě je ovšem nutno mít na zřeteli, že chceme-li s takovým subjektem jednat jako s podvodníkem zneužívajícím právo, musí jeho jednání vykazovat nestandardnosti, které skutečně signalizují podvod na dani. Skutečnosti, že dodavatel nemá webové stránky, nemá reprezentativní sídlo (zapsané sídlo je office-house), že nezakládá účetní závěrky apod., svědčí o ledasčem, o tom, že ve skutečnosti jde o daňového podvodníka, ovšem rozhodně nikoli. Musí jít o takové skutečnosti, jejichž podezřelost je zjevná a které by řádného obchodníka měly zkrátka „trknout“.

Státu ovšem nic nebrání, aby naznačený stav upravil ve prospěch fisku tím, že **přijme konkrétní pravidla**, kterými by bylo možné veřejné rozpočty proti podvodnému uplatňování nároku na odpočet ochránit. Tím se ovšem dostáváme k jiné diskutované otázce, jíž je vztah krácení nároku na odpočet daně a podvodu dani, která byla Nejvyšším správním soudem nedávno vyřešena ve prospěch správce daně. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že neplatí teze, dle níž správce daně nemůže daňovému subjektu krátit odpočet z důvodu jeho účasti na podvodu na DPH, může-li veřejné zdroje ochránit pomocí institutu ručení.⁴⁸

6 Závěry

Sluší se, aby předložené spíše teoreticky laděné pojednání vyústilo v poněkud konkrétnější závěry, které by bylo možno promítnout do právní praxe. Pokusím se proto alespoň o bodové shrnutí do závěrečných tezí, které snad z celého pojednání vyplývají. Laskavého čtenáře si pak dovoluji požádat o toleranci ke zjednodušením a jistě nadsázce, které si po přečtení textu chci dovolit.

- 1) Odepření nároku na odpočet z důvodu podvodu na DPH je již etablovanou součástí společného systému DPH, přičemž prvotním hybatelem v této oblasti není unijní či vnitrostátní zákonodárce, nýbrž Soudní dvůr EU, následovaný Nejvyšším správním soudem. Jinak to v dohledné době nebude.
- 2) Zdrojem poznání a základem pro hledání odpovědi na otázku, co jest po právu, je proto opět judikatura obou zmíněných institucí, bez jejíž znalosti nelze smysluplně poskytovat poradenství v této oblasti. Přestože judikatura je bohatá a jednotlivé floskule se

opakuji, stále dochází k posunům. Co bylo napsáno včera, nemusí se prosadit zítra. Informačně hodnotné nejsou jednotlivé formulace použití v odůvodnění soudních rozhodnutí, nýbrž způsob, jakým se v judikatuře uplatňují právní principy, které jsou ve hře.

- 3) Právní principy tvoří hierarchický systém založený na tom, že některý z principů *a priori* převáží princip jiný. K poměrování principů dochází na podkladě skutkových okolností věci, z čehož vyplývá, že v různých věcech se jednotlivé principy prosadí odlišnou měrou. Je proto třeba mít se na pozoru před kategorickými a absolutizujícími závěry, a to zejména tehdy, jsou-li opřeny o citaci z jednoho rozsudku s odůvodněním, že „na toto je přece Nejvyšší soud...“.
- 4) Zbraň v podobě odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH principiálně vychází ze zásady zákazu zneužití práva. I podvodník sice má svá práva, avšak k tomu, aby si mohl ponechat odpočet, který chce podvodně vylákat, nestačí, že „to není napsáno v zákoně...“.
- 5) Skutečnost, že podvodníkovi můžeme sebrat nárok na odpočet, neznámá, že takto lze zacházet s kým-koli s odůvodněním, že zásada „není daně bez zákona“ platí jen někdy. Podvodník není ten, o kterém si to berní úředník, byť třeba i v dobré víře, myslí, nýbrž ten, o kom je to prokázáno. S jinými subjekty než s podvodníky nemůže být zacházeno jako s podvodníky. Ani se sprostými podezřelými...
- 6) Správce daně nemá být za blbce. Podvodníkovi správce daně proto nemusí na stříbrném podnosu vyplatit odpočet, který chtěl podvodník vylákat. Správce daně nemá podvodníka trestat, od toho jsou orgány činné v trestním řízení. Daně nejsou za trest, i když si to všichni myslíme...
- 7) Vztah daňového a trestního práva je neskutečně složitý a odbornou veřejnost čeká velké přemýšlení o tom, jak tento vztah vyladit. Je myslitelné vytvořit pro tento účel nástroje správního trestání (např. modifikaci stávajícího penále), aby v tom orgány činné v trestním řízení nebyly samy. Jen nesmíme zapomenout, že i v tomto případě se jedná o trestání.
- 8) Pokud chceme někoho trestat (postihovat) za to, že porušil pravidla, je praktické, aby tato pravidla existovala a aby se s nimi dotyčný seznámil dříve, než je porušil. V právním státě to tak už chodí...
- 9) Když už z ručení jednou máme, zkusme je používat. Zákon o DPH není umělecká literatura, aby si zasloužil ornamenty na okrasu. Adepty právního a daňového poradenství lze zkoušet i z něčeho jiného...
- 10) Právo je záležitostí diskurzu. Ve skutečnosti proto všechno může být jinak...

⁴⁷ Blíže LANDGRÁF, R. Znalostní test: doktrína „jediného rozumného vysvětlení“. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 11. 10. 2017 [cit. 2019-02-11]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=238396>. ISSN 2533-4484.

⁴⁸ Rozsudek *ARMOSTAV Frýdek-Místek*, cit. shora.

Cla a jejich význam

RNDr. Jan Kaucký



Je zvykem články o cle začínat v biblických dobách. Vždyť povolání celníka se tak často vyskytuje v různých příbězích, které dokládají význam vybírání cla před dvěma tisíci lety. Tedy na úvod: Zacheus byl vrchní celník, velmi bohatý, ale vzrůstem malý muž z Jericha. Jako správný celník byl také zvědavý a chtěl mít dobrý rozhled.¹ Příběh o něm končí jeho slovy: „Polovici svého majetku, Pane, dám chudým, a jestli jsem někoho o něco ošidil, nahradím mu to čtyřnásobně!“

Před sedmi lety přijala vláda České republiky usnesení s názvem Desatero „dobré správy“ při posuzování žádostí o odškodnění za nezákonné rozhodnutí nebo nesprávný úřední postup.²

Inu, Zacheus měl poměrně jasno, a jak je to v současnosti, najdete v daňovém řádu.³ Ovšem český celní zákon z roku 2016 má jasno ještě víc než Zacheus: „*Vyloučení úroku z neoprávněného jednání správce cla: Při správě cla se neuplatní ustanovení daňového řádu o úroku z neoprávněného jednání správce cla.*“ Pro celou Evropskou unii totiž platí: Pokud celní orgány clo vrátí, nejsou povinny platit úrok⁴ až na některé výjimky.

Ovšem pro pojednání o významu cla je důležité, aby obě strany, tedy celník i dovozce, byly co nejlépe informovány o clu, nástrojích k jeho vybírání a aby se clo vybíralo takové, jak stanoví celní sazebník a předpisy k jeho výběru.

Čtenář *Bulletinu KDP* je součástí odborné veřejnosti a ve své praxi se setká se clem jako částkou, kterou jeho klient – dovozce – nese jako „nutné zlo“. Pokud ovšem vše dobře skončí a dovozce je srozuměn se zaplacenou částkou, nenastane situace zmíněná v příběhu výše uvedeném a nikdo nikomu nic nenahrazuje.

Clo má tedy význam jako důležitý příjem osoby, která rozhoduje o jeho vybírání. V minulosti to byl panovník, místodržitel nebo správce území, v našich dobách v České republice rozhoduje o clu a jeho výši jako o důležité součásti vlastních zdrojů Evropská unie. „Tradiční“ vlastní zdroje tvoří cla, zemědělské poplatky a dávky z cukru a isoglukózy. Tyto zdroje byly zavedeny rozhodnutím z roku 1970 a od té doby probíhá jejich výběr. V roce 2016 činily „tradiční“ vlastní zdroje 14% celkových příjmů Evropské unie.⁵ To je tedy fiskální účel cla.

Další účely cla uvádí Celní správa České republiky takto:⁶

- **ochranná** (protekcionistická) – chrání domácí výrobce před konkurencí ze zahraničí; tato cla lze dále dělit na:
 - **prohibitivní** – clo, které je tak vysoké, že úplně zabraňuje dovozu daného zboží,
 - **skleníková** – má chránit nově se rozvíjející sektor domácího hospodářství (tzv. infant industry – tj. průmysl v plenkách, pozn. autora) před zahraniční konkurencí, mělo by být dočasné do doby, než se odvětví etabluje, a postupně uvolňované, aby bylo odvětví tlačeno k efektivní výrobě,
 - **antidumpingová** (vyrovnávací) – dodatečné clo, které je uvaleno na zboží, jehož cena je nižší, než je běžná cena v zemi vývozu (dumping), a je s to poškodit domácí výrobce,
 - **preferenční** – snížené clo, které se vztahuje na zboží pocházející ze zemí, kterým bylo uděleno zvýhodnění před ostatními; toto clo bývá poskytováno v rámci všeobecného systému preferencí Světové obchodní organizace (WTO);
- **odvetná** (retorzní) – cla uvalená na zboží z jiného státu za jeho obchodní politiku;
- **vyrovnávací** (kompenzační) – tato cla mají za účel vyrovnat sníženou cenu dováženého zboží, které je zahraniční vládou subvencováno (například zemědělská produkce a podobně);

¹ Lukáš, 19. kapitola.

² Usnesení vlády ze dne 15. 8. 2012, č. 593.

³ § 254, Úrok z neoprávněného jednání správce daně.

⁴ Článek 116 bod 6 celního kodexu Unie, č. 952/2013 EU.

⁵ Fakta a čísla o Evropské unii. *Evropský parlament* [online]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/27/prijmy-unie>.

⁶ Clo. *Celní správa České republiky* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>.

- *vyjednávací* (negociační) – slouží jako vyjednávací prostředek při obchodně-politických jednáních.

Pro čtenáře je jistě důležité, aby svého klienta, kterým je český výrobce, dokázal informovat o cle, které by bylo vybíráno, kdyby podobný výrobek byl dovážen. Taková výše cla je tedy indikativní pro stanovení ceny zboží a následně zisku při jeho prodeji. Výše cla je součástí rozhodování, jak výrobek lze umístit na trhu v rámci Evropské unie, který je společně chráněn právě touto funkcí cla před dovozem konkurenčního výrobku z třetích zemí. Výše cla je uvedena v celním sazebníku.

Celní sazebník byl vždy v minulosti důležitým pro správný výběr cla. Jako kamenné kvádry je ke zhlédnutí v Ermitáži celní sazebník z Palmýry⁷ (mimořádně nejvyšší autorův odborný dojem z Ermitáže, žádný Rousseauův obraz zde nenajdete). Pozdější vydání celního sazebníku jsou krásnou vázanou knihou, v naší elektronické době rychle se měnící sazebník EU je ke čtení na stránkách Evropské unie.⁸ Správné zařazení do celního sazebníku je vždy založeno na dokonalé znalosti zboží, zkušenosti tariféra a nejmodernějších laboratorních postupech. Pro zařazení do celního sazebníku je vhodné se spojit s pracovníky celní správy nebo zkušenými celními deklaranty. Těmi jsou odborníci z oblasti elektrotechniky, strojaři, zoologové, chemici a další specialisté, jejichž nejoblíbenější četbou jsou vysvětlivky k harmonizovanému systému popisu a číselného označování zboží⁹ a k celnímu sazebníku.

Odvetné clo je trumfem posledních let. Je sice neslučitelné s doložkou nejvyšších výhod (MFN), ale stalo se moderním nástrojem typu „oko za oko, zub za zub“ neboli „clo na motorky za clo na ocel“. Zájemcům o nový motocykl H-D tak jistě odvetné clo radost nedělá, i když třeba pracují v ocelárně. Pokud by se zavádění odvetných cel stalo běžným nástrojem, mohlo by vykojet mnoho nákladních vlaků na jejich trase „z Čech až na konec světa“ dříve, než dojedou na celní hranici Evropské unie. Doufejme, že odvetná cla budou brzy opět zrušena a transatlantická spolupráce naváže na svoji dlouhou dobrou tradici.

Užití nižšího cla je jistě důležitým nástrojem, jak ušetřit při dovozu zboží. Pokud dovozce má při jednání s potenciálním dodavatelem od svého poradce informaci, že na zboží pocházející z Kanady nebo z Japonska se snižuje dovozní clo, může se dobře rozhodnout. Je nesprávné, že tak důležitým informacím o dohodách typu CETA (Komplexní hospodářská a obchodní dohoda s Kanadou) nebo EUJEPa (Dohoda mezi Evropskou unií a Japonskem o hospodářském partnerství) je věnováno v odborném tisku tak málo prostoru.

O clu a jeho významu se zmiňuje řada disertačních prací, celní právo je přednášeno na předních evropských univerzitách a celní problematika je důležitou součástí vysokoškolských studií ekonomie. Jsou pořádány i postgraduální kurzy a semináře. To jsou zdroje pro další prohloubení znalostí o cle, které je významné i v zemi v srdci Evropy.

Povolání celníka bude jistě světovou civilizaci provázet několik dalších tisíc let...

⁷ Palmyrian Tariff. *The State Hermitage Museum* [online]. Dostupné z: http://www.hermitagemuseum.org/wps/portal/hermitage/learn/interesting_themes/items/palmira_tariff/?lng=zh.

⁸ Taxation and Customs Union. *European Commission* [online]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp.

⁹ Notes explicatives. *WCO Online Bookshop* [online]. Dostupné z: <http://wcoomdpublishings.org/harmonized-system/6th-edition-hs-2017/explanatory-notes.html>.

Je princip tržního odstupu nadále udržitelný?

Ing. Veronika Solilová, Ph.D.
Mendelova univerzita v Brně

prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.
Mendelova univerzita v Brně



Text vychází z nové publikace: *Transferové ceny – Unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019.

Před zamyšlením se, zdali je princip tržního odstupu udržitelný, či nikoliv, je zapotřebí se zabývat okolnostmi vzniku a vývojem principu tržního odstupu. Tento princip je užíván k sestavení převodních cen v rámci přeshraničních vnitropodnikových transakcí od samotného prvopočátku, kdy teorie převodních cen vznikla (tj. od 60. let minulého století). **Princip tržního odstupu** řeší zásadní otázku, jak spravedlivě rozdělit zdanitelné zisky generované v rámci přeshraničních transakcí spojených osob mezi zúčastněné jurisdikce. Z principu vyplývá zásadní pravidlo, že zisky dosažené spojenou osobou mají odpovídat ziskům, které by byly dosaženy nezávislou osobou, a tudíž očištěny od deformací vytvořených neobvyklými podmínkami v transakcích mezi těmito propojenými osobami. Tento přístup je chápán již od svého zavedení jako právní fikce.¹ Přesněji řečeno, na dvě zcela ekonomicky a/nebo kapitálově spojené osoby se má pro účely zdanění nahlížet jako na dvě zcela nezávislé samostatné entity a jakékoliv podmínky či skutečnosti vyplývající z tohoto vzájemného vztahu, které deformují ceny, příp. zisky plynoucí z řízené transakce, musejí být eliminovány.

V jádru věci se jedná o přístup samostatné nezávislé jednotky, kdy se na osoby spojené a transakce uskutečněné mezi nimi nahlíží jako na transakce realizované mezi osobami nespojenými, tj. nezávislými.

K pochopení toho, proč je princip tržního odstupu považován u transakcí spojených osob za správný alokační mechanismus, je nutné se blíže zabývat okolnostmi vzniku a podmínkami zahraničního obchodu a mezinárodního zdanění v dané době. Existence principu tržního odstupu se nezrodila v 60. letech minulého století, kdy vznikala teorie převodních cen. První zmínku lze nalézt v návrhu Modelové smlouvy Společnosti národů z roku 1928 a následně v první smlouvě o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi USA a Francií v roce 1932.² Mezinárodní charakter principu tržního odstupu dala až následná Modelová smlouva Společnosti národů z roku 1933, která zavedla princip tržního odstupu jak pro případ stálých provozoven, tak pro případ spojených osob, a to na základě rozsáhlého výzkumu amerického právníka Mitchella B. Carrola, jehož úkolem bylo zjistit nejvhodnější způsob alokace příjmů mezi dvě jurisdikce. Výsledky jeho rozsáhlého výzkumu probíhajícího v letech 1930–1933 byly publikovány v celkem pěti vydáních. Z pohledu principu tržního odstupu je nejvýznamnější tzv. Carrollova zpráva neboli IV. vydání z roku 1933,³ kde se poprvé Carroll odkazoval na princip tržního odstupu jakožto na vhodný

¹ Právní fikce byla již zdůrazněna v tzv. Carrollově zprávě. Více k této problematice viz WILKIE, J. S. Reflecting on the Arm's Length Principle: What is the Principle? Where Next? In: SCHÖN, W. a K. A. KONRAD (eds.). *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*. 2012, s. 137–156. Dále viz PREBBLE, J. *Fictions of Income Tax* [online]. Victoria University of Wellington Legal Research Paper, č. 29. 2011 [cit. 2018-07-16]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1604978. Dále viz PETRUZZI, R. The Arm's Length Principle. In: LANG, M., STORCK, A. a R. PETRUZZI (eds.). *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. Kluwer Law International B. V., 2016, s. 1–32. 1.

² Smlouva vycházela z podoby Modelové smlouvy Společnosti národů z roku 1928 a navíc zahrnovala čl. 4 s alokačním mechanismem v podobě principu tržního odstupu na základě amerického národního práva, konkrétně části 45 zákona o příjmech z roku 1928, která byla přepracovanou částí z roku 1921, a je tedy považována za předchůdce současného ustanovení části 482, Treasury Regulations, zákona o příjmech (*Internal Revenue Code*). Smlouva byla dohodnuta v roce 1930, ratifikace ze strany USA proběhla v roce 1932 a ze strany Francie v roce 1934.

³ Více viz CARROLL, M. B. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Sv. I až III. League of Nations, 1932. Autor zde popisuje praxi a legislativu v této otázce u 24 států a tří amerických států. CARROLL, M. B. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Sv. IV. League of Nations, 1933. Autor zde analyzuje národní zprávy jednotlivých států a doporučuje vhodné alokační pravidlo. CARROLL, M. B. *Taxation of Foreign and National Enterprises, Methods of Allocating Taxable Income*. Sv. V. League of Nations, 1933. V posledním, tj. V. vydání se M. B. Carroll zabýval již účetními aspekty alokačního pravidla.

alokační mechanismus.⁴ Následující nové návrhy modelových smluv⁵ až po první návrh Modelové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) z roku 1963 – a její následující revize – zahrnovaly princip tržního odstupu, konkrétně již v čl. 9 odst. 1, Sdružené osoby, jak ho známe dnes. Zrcadlové narovnání základu daně neboli následná úprava zisku nebyla v případě spojených osob do článku zahrnuta od samotného začátku, ale až v rámci první revize Modelové smlouvy OECD v roce 1977, a to do čl. 9 odst. 2. Je tedy zřejmé, že současné stanovení převodních cen vychází z principu, který má za sebou minimálně 90letou historii.

Praktická aplikace principu stála a částečně i v současnosti stojí na čtyřech základních předpokladech:⁶

- 1) na fikci samostatné nezávislé entity,
- 2) na významu smluvních ujednání v řízených transakcích s důrazem na posouzení stanovení „tržní“ ceny,
- 3) na srovnatelnosti transakce, tj. za srovnatelných podmínek a okolností, a
- 4) na existenci dokonale konkurenčního trhu.

Dále je vhodné zmínit, že předpoklad existence dokonale konkurenčního trhu je stěžejní, neboť při dokonalé konkurenci v dlouhém horizontu existuje jen jedna rovnovážná cena, ke které by *de facto* ocenění transakcí mělo směřovat.

Při bližším zkoumání jednotlivých předpokladů a ve vztahu k současným globalizovaným mezinárodním obchodům vyvstává řada otázek a problémů, které stojí proti aplikaci principu tržního odstupu v současnosti, jako např.:

- V reálném světě se řízené transakce nadnárodních společností uskutečňují na trzích, které se vyznačují nedokonalou konkurencí. Tento rozpor dává možnost vzniku řadě problémů, jako jsou asymetrické informace, nedostatek srovnatelných nezávislých transakcí na trhu a následně dat potřebných ke srovnání atd.⁷
- Přístup samostatné nezávislé entity je v případě spojených osob považován za zcela mylný,⁸ neboť není schopen reflektovat dnešní globální ekonomiku s rostoucím vlivem digitalizace, e-obchodu, informačních technologií a dalších faktorů, kdy je stále těžší se pohybovat mezi v minulosti určenými mantinely teorie zdanění, kdy bylo zcela zřejmé, co se zdaňuje, kde se zdaňuje a komu a za jakých okolností se zdaňuje. U vysoce integrované nadnárodní skupiny podniků je taktéž velmi obtížné stanovit přínos jednotlivých spojených osob k celkovému zisku skupiny.
- Dále je stále více ekonomicky nemožné podnikat, aniž byste se stali spojenou osobou,⁹ což vede ve svém důsledku k trhům, kde s největší pravděpodobností nebudou existovat srovnatelné nezávislé subjekty či jen ve velmi malé míře. Předpoklad nezávislého trhu se srovnatelnými subjekty je tedy v dnešní době diskutabilní.

⁴ Více viz PETRUZZI, R. The Arm's Length Principle. In: LANG, M., STORCK, A. a R. PETRUZZI (eds.). *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. Kluwer Law International B. V, 2016, s. 1–32. Dále také viz WITTENDORF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on international taxation. 2010, č. 35, 2. a 3. kapitola. Dále SOLILOVÁ, V. a M. STEINDL. Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized. *Bulletin for International Taxation*. 67(3), s. 128–136.

⁵ Jednalo se o návrhy modelových smluv z roku 1935, z roku 1943 – známý jako Mexický návrh, který se stal podkladem pro Modelovou smlouvu Spojených národů – a z roku 1946, známý jakou Londýnský návrh, který se stal podkladem pro Modelovou smlouvu OECD. WITTENDORF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on international taxation. 2010, č. 35, 3. kapitola. Dále viz SOLILOVÁ, V. a M. STEINDL. Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized. *Bulletin for International Taxation*. 67(3), s. 128–136.

⁶ Viz PETRUZZI, R. The Arm's Length Principle. In: LANG, M., STORCK, A. a R. PETRUZZI (eds.). *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. Kluwer Law International B. V, 2016, s. 1–32.

⁷ Více viz WITTENDORF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on international taxation. 2010, č. 35, 21. kapitola.

⁸ Kritici tohoto přístupu jsou zejména: AVI-YONAH, R. S. a I. BENSHALOM. Formulary apportionment – myths and prospects. *Empirical Legal Studies Center*. Working paper, č. 10-029. University of Michigan Law School, 2010. Dále AVI-YONAH, R. S. a K. A. CLAUSING. Reforming corporate taxation in a global economy: a proposal to adopt formulary apportionment. *The Hamilton Project* [online], 2007 [cit. 2018-07-20]. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/237514875_Reforming_Corporate_Taxation_in_a_Global_Economy_A_Proposal_to_Adopt_Formulary_Apportionment. AVI-YONAH, R. S. a Z. P. TINHAGA. *Unitary Taxation and International Tax Rules*. ICTD Working paper, č. 26. 2014. GAMMIE, M. Arm's Length of Formulary apportionment? In: ARNOLD, B. J., SASSEVILLE, J. a E. M. ZOLT (eds.). *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*. Canadian Tax Foundation, 2003, s. 204–206. SULLIVAN, M. Data Show Big Shift in U.S. Income to Tax Havens. *Tax Notes International*. 2002, (28), s. 876–879. SULLIVAN, M. U. S. Multinationals Move More Profits to Tax Havens. *Tax Notes International*. 2004, (33), s. 589 ad. McDANIEL, P. R. Formulary Taxation in the North American Free Trade Zone. *Tax Law Review*. 1994, 49(4), s. 691–744. WEINER, J. M. *Formulary Apportionment and Group Taxation in the EU: Insights from the United States and Canada*. Taxation papers. Working Paper č. 8. DG Taxation and Customs Union, European Commission, 2005. WEINER, J. M. *Using the Experience in the U.S. States to Evaluate Issues in Implementing Formula Apportionment at the International Level*. U.S. Department of the Treasury OTA Paper 83. 1999. MILLER, B. F. None Are So Blind As Those Who Will Not See. *Tax Notes International*. 1995, 66, s. 1023–1035. HELLERSTEIN, W. Federal Income Taxation of Multinationals: Replacement of Separate Accounting with Formulary Apportionment. *Tax Notes International*. 1993.

⁹ Tato situace je ve značné míře ovlivněna i skutečností, že řada států má velmi širokou definici spojených osob.

- Na závěr samotné srovnání činností spojených osob z pohledu právní fikce (tj. bez ohledu na jakékoliv podmínky či skutečnosti vyplývající z tohoto vzájemného vztahu, vzniklé synergie či úspor z rozsahu atd.) s nezávislými osobami, jejichž činnosti jsou *de facto* nesrovnatelné, a následná úprava hospodářských výsledků či základu daně spojených osob na základě tohoto srovnání je v současnosti pro řadu expertů zcela nepochopitelná.

Z toho lze vyvodit, že předpoklady, ze kterých přístup samostatné nezávislé entity, a tedy princip tržního odstupu vycházel, které platily v minulosti, již nereflektují globální ekonomiku a způsob, jakým se řídí nadnárodní skupiny podniků. Tento přístup mohl být smysluplný před 80 lety, kdy mezinárodní obchody nebyly tak provázané, globalizované a systematizované a platily základní mantinely zdanění. V současné době je aplikace principu tržního odstupu ovšem diskutabilní a vyžaduje jeho úpravu či změnu pohledu, aby lépe reflektoval měnící se podmínky.

Pokud bychom zhodnotili dění v posledních letech, tak určité změny byly již reflektovány, a to ve výkladové směrnici¹⁰ praktické aplikace daného principu, tj. ve směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“). Za zmínku stojí zejména změny vyplývající z projektu BEPS,¹¹ jako je např. důslednější zdokumentování převodních cen, zvýšení praktické využitelnosti transakční metody rozdělení zisku (profit split), přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě a tvorbě hodnoty zejména ve vztahu k nehmotným aktivům, rizikům a kapitálu atd. Z pohledu historického vývoje je tedy možné nyní praktickou aplikaci a samotný princip tržního odstupu rozdělit na:

- **tzv. období před BEPS¹²** – kdy klíčovými aspekty jsou:

- fikce samostatné nezávislé entity potřebná k testování, zdali jsou řízené transakce v souladu s principem tržního odstupu tak, jak je definován v čl. 9 Modelové smlouvy OECD,
- rozpoznání řízené transakce a důraz na smluvní podmínky řízené transakce a
- srovnání řízené transakce s nezávislou¹³ transakcí;
- **tzv. období po BEPS¹⁴** – kdy klíčovými aspekty jsou:
 - ekonomická realita řízené transakce,
 - přispění každého člena nadnárodní skupiny podniků k vytváření hodnoty a generování zisku a
 - analýza hodnotového řetězce umožňující přidělování zisku uvnitř nadnárodní skupiny.

V tzv. období po BEPS je kladen důraz na přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě a méně na smluvní uspořádání mezi účastníky řízené transakce. Stále je respektován přístup samostatné nezávislé entity (tj. právní fikce), nicméně nyní jsou výsledky každé entity ve skupině analyzovány ve vztahu k výsledkům celé nadnárodní skupiny podniků. Na základě toho je vyžadována přesnější a detailnější analýza převodních cen, kdy jsou pojmy **ekonomického a právního vlastnictví** v kontextu nehmotných aktiv, **ekonomické a právní podstaty transakce** v kontextu rizik a kapitálu včetně **obchodní racionality** rozhodujícími faktory k rozpoznání¹⁵ skutečně realizovaných řízených transakcí a ke stanovení „správné“ převodní ceny.¹⁶ Navíc – v případě posuzování ekonomické podstaty je důležité, zdali mají spojené osoby **funkční kapacitu a s tím související zodpovědnost** a zejména **finanční zdroje** k plnění zakázek, které uzavřely. Z toho je zřejmé, že spojené osobě nelze přiřadit rizika, která nejsou ekonomicky opodstatněná, tj. společnost je nemůže kontrolovat či nemá dostatek finančních zdrojů k jejich případné eliminaci a nesouvisí s nimi žádné skutečné provádění rozhodovacích procesů. Alokace rizik a následně souvisejících zisků by měla být v souladu s umístěním

¹⁰ Status výkladového pravidla byl Směrnicí OECD včetně jejich předchůdců udělen v roce 1992 prostřednictvím odkazu v komentáři odst. 3 čl. 9 Modelové smlouvy z roku 1992.

¹¹ BEPS projekt neboli *Base Erosion Profit Shifting* projekt započal v září 2013 z iniciativy OECD a G20. V současnosti se do projektu zapojilo více než 100 zemí a jurisdikcí. Cílem projektu je zabránit nežádoucím daňovým praktikám, které vedly k minimalizaci daňové povinnosti, či dokonce k neplacení daní vůbec v zemi, kde docházelo ke generování zisků. Dále se projekt zaměřuje na eliminaci přesouvání zisků do jiných zemí a narušování daňových základů. Z pohledu převodních cen je nejpodstatnější akční plán 8–10, Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě, a akční plán 13, Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí (*country-by-country reporting*). Tento projekt představuje nejzásadnější změnu mezinárodních daňových pravidel od počátku vzniku OECD. Více informací dostupných online z: www.oecd.org/ctp/beps/.

¹² Více k analýze principu tržního odstupu v tomto období viz PANKIV, M. *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*. IBFD, 2017.

¹³ Definice nezávislosti subjektů je ponechána na úrovni vnitrostátní legislativy smluvních států. Danou problematiku čl. 9 neřeší a otázku srovnatelnosti a s tím související aspekty ponechává na Směrnici OECD.

¹⁴ Viz poznámka pod čarou č. 12.

¹⁵ Jednou ze základních charakteristik principu tržního odstupu je rozpoznání skutečně realizovaných řízených transakcí, které zahrnuje zejména právní formu, ekonomickou podstatu a smluvní podmínky transakce, podnikatelské strategie, okolnosti ovlivňující řízenou transakci, stejně jako tržní pozici a vyjednávací sílu spojených osob či další okolnosti jako úspory v rozsahu a vzniklé synergie, které vyplývají z ekonomické integrace spojených osob. Z pohledu úspor z rozsahu je však nutné zmínit, že v současnosti neexistují obecně uznávaná objektivní kritéria pro určení úspor z rozsahu nebo užitek, které přináší ekonomická integrace spojených osob. Dále viz WITTENDORF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on international taxation. 2010, č. 35, 2. kapitola, a bod 1.10 Směrnice OECD.

¹⁶ Více viz PANKIV, M. *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*. IBFD, 2017.

funkcí, která tato rizika řídí a kontroluje, a případně kapitálu potřebného pro jejich efektivní krytí.¹⁷

Je tedy zřejmé, že snaha o odstranění mezery mezi teorií principu tržního odstupu, která vznikala od 30. let minulého století, a jeho samotnou praktickou aplikací je v poslední dekádě mnohem výraznější. V zásadě je zde viditelný **posun** od principu původně koncipovaného jako zcela právní fikce k alokování generovaných zisků spojených osob mezi dvěma jurisdikcemi **k ekonomickému principu**, který reflektuje ekonomickou realitu řízené transakce zejména ve vztahu k tvorbě hodnoty, nesených rizik a generovanému zisku.¹⁸ Analýza převodních cen by dle nové podoby Směrnice OECD reflektující doporučení z BEPS projektu měla zajistit korektnější interpretaci principu tržního odstupu. Je však otázkou, zdali toto pojetí bude dostačující a zdali nezvažovat i jiné alternativy.

Je pravdou, že jako možná alternativa k principu tržního odstupu, a tedy k přístupu samostatné nezávislé entity je často zmiňován přístup rozdělení globálního zisku¹⁹ dle alokační rovnice. Tento přístup byl identifikován již během výzkumu Carrolla ve 30. letech minulého století, kdy autor taktéž zdůrazňoval, že tento přístup s sebou přináší značné administrativní nároky, problém s odlišnými účetními pravidly, jinými měnami a mnoho dalších praktických problémů, proto by byla jeho případná aplikace jakožto vhodného alokačního mechanismu u přeshraničních transakcí spojených osob značně obtížná. Nicméně s obdobnými problémy se v minulosti potýkaly i tradiční ziskové metody ke stanovení převodních cen, které byly do nedávné minulosti považovány za metody poslední instance, tj. byly preferovány tradiční transakční metody – metoda srovnatelné nezávislé ceny,

metody opětovného prodeje a metody nákladů a přírážky. Na základě praktických zkušeností bylo však prokázáno, že tradiční ziskové metody, a to zejména metoda čistého ziskového rozpětí, jsou velmi často v praxi využívány, a současný pohled na metody obecně je ten, že se má zvolit ta, která je nejvhodnější pro daný posuzovaný případ, tj. metody tradiční transakční a metody tradiční ziskové jsou si rovny. Opětovné posouzení přístupu rozdělení globálního zisku, a tedy opuštění fikce samostatné nezávislé entity stojí v kontextu současného dění za zvážení a nemělo by se zcela zavrhnout.

Metoda rozdělení zisku podle alokační rovnice by rozdělovala globální zisky nadnárodní skupiny podniků na konsolidovaném základě mezi spojené osoby v různých jurisdikcích, a to prostřednictvím předem určeného alokačního vzorce. Tento přístup vyžaduje určení zejména toho, kdo bude do konsolidace zahrnut a za jakých podmínek, dále jak se globální zisky stanoví a samozřejmě jaký alokační vzorek bude aplikován. Obecně je možné alokační mechanismus rozdělit na dvě skupiny:

- 1) skupina, kdy je alokace založena na **makrofaktorech**, zpravidla agregovaných hodnot na národní úrovni, jako je např. HDP či národní základ DPH;
- 2) skupina, kdy je alokace založena na **mikrofaktorech**, zpravidla na nějaké kombinaci aktiv, objemu mezd, tržeb a nákladů atd.²⁰

Není nutné zdůrazňovat, že výběr alokačního mechanismu a faktorů zahrnutých do alokačního vzorce významně ovlivňuje velikost alokovaného zisku, případně daňového základu každé entity z nadnárodní skupiny podniků a následně daňových příjmů zúčastněných jurisdikcí.²¹ Proto by se této části mělo věnovat značné pozornosti.

¹⁷ Viz více BLÁHA, R., BORKOVEC, D., JAKOUBEK, J., KAPOUN, V., KARPÍŠKOVÁ, L., SZMARAGOWSKI, D., TEICHMANN, J. a I. WOTKE. Převodní ceny v České republice v roce 2016. *Bulletin KDP*. 2016, s. 5–41.

¹⁸ Viz PETRUZZI, R. The Arm's Length Principle. In: LANG, M., STORCK, A. a R. PETRUZZI (eds.). *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. Kluwer Law International B. V., 2016, s. 1–32.

¹⁹ Metoda rozdělení globálního zisku by neměla být zaměňována za transakční metodu rozdělení zisku (*profit split*), kdy tato metoda srovnává zisky jednoho nebo více sdružených podniků se skutečnými zisky, kterých by se snažily dosáhnout srovnatelné nezávislé podniky ve srovnatelných situacích. Více k metodě *profit split* viz ve studii *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method*, publikované 22. 6. 2018. Dostupná online z: <http://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.htm>.

²⁰ V rámci druhé skupiny je známý tzv. massachusettský alokační vzorec, který využívá mikrofaktory objemu mezd, tržeb a kapitálu. Dále je známý kanadský alokační vzorec, který využívá mikrofaktory hrubého příjmu a práce, a samozřejmě alokační vzorec EU v rámci CCCTB, který využívá mikrofaktory tržeb, objemu mezd a počtu zaměstnanců, aktiv a objemu digitálních dat. Více viz KRCHNIVÁ, K. Comparison of European, Canadian and the U.S. formula apportionment on real data. In: *Enterprise and Competitive Environment – Conference Abstract Proceedings*. Martin Stříž Publishing, 2014.

²¹ Více k problematice alokačního mechanismu a dopadů na daňové příjmy viz von OESTREICHER A. a R. KOCH. The Revenue Consequences of Using a Common Consolidated Corporate Tax Base to Determine Taxable Income in the EU Member States. *FinanzArchiv*. 2011, 67, s. 64–102. WEINER, J. M. *Using the Experience in the U.S. States to Evaluate Issues in Implementing Formula Apportionment at the International Level*. U.S. Department of the Treasury OTA Paper 83. 1999. WEINER, J. M. a J. M. MINTZ. An Exploration of Formula Apportionment in the European Union. *European Union*. 2002, 42(8), s. 346–351. WEINER J. M. *Formulary Apportionment and Group Taxation in the EU: Insights from the United States and Canada*. Taxation papers. Working Paper No. 8. DG Taxation and Customs Union, European Commission, 2005. KRCHNIVÁ, K. a D. NERUDOVÁ. The Influence of Allocation Formula on Generation of Profit in Different Economy Sectors. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2015, 63(6), s. 1961–1967. FUEST, C., HEMMELGAM, T. a F. RAMB. How would the introduction of an EU-wide formula apportionment affect the distribution and size of the corporate tax base? An analysis based on German multinationals. *International Tax and Public Finance*. 2007, 14(5), s. 605–626. Dále z pohledu České republiky viz NERUDOVÁ, D., SOLILOVÁ, V., BOHUŠOVÁ, H. a P. SVOBODA. *Dopady zavedení společného konsolidovaného základu daně na příjmovou stránku rozpočtu České republiky*. Wolters Kluwer ČR, 2015.

Rozdělení zisku dle alokační rovnice v rámci federálního systému zdanění je v současnosti využíváno USA, Kanadou a Švýcarskem. Jelikož má USA s tímto typem rozdělení zisků nejdelší a největší zkušenosti, snaží se o prosazení tohoto přístupu i na globální úrovni²² a projekt BEPS a následně návrh evropské směrnice o C(C)CTB²³ opět rozvířil diskusi na toto téma. Mimo jiné v roce 2013 Mezinárodní měnový fond (dále také jen „IMF“) uvedl, že i když jde o radikálnější alternativu, měla by být důkladně a realisticky posouzena.²⁴ O rok později přímo IMF navrhl stejně jako USA, že by se měl zvážit tzv. **hybridní přístup**, kdy se kombinuje rozdělení globálního zisku dle alokační rovnice s principem tržního odstupu, kdy je jeho aplikace přímočará a zřejmá.²⁵ V rámci odborné debaty bylo zdůrazněno, že je nutné se zaměřit na vytvoření efektivního pravidla, které by reflektovalo současnou globální ekonomiku.²⁶ Je tedy otázkou, kam se tato otázka v budoucnu posune.

Na závěr jen krátké shrnutí. Přizpůsobení principu tržního odstupu ekonomické realitě bylo jedním z cílů BEPS projektu. Reflektování této podoby principu tržního odstupu do Směrnice OECD je relativně „čerstvé“ a řada států teprve začíná promítat tyto změny do své legislativy či daňové praxe. Jedna skutečnost je však zcela zřejmá, a to že princip tržního odstupu nebyl „sesazen“ ze svého „trůnu“. Nadále je i přes 90letou historii chápán jako světově uznávaný mezinárodní daňový standard pro spravedlivou alokaci daňových práv mezi smluvními státy v kontextu transakcí mezi spojenými osobami a generovaných zisků. Danou situaci reflektuje většina států²⁷, která má již princip tržního odstupu zabudovaný do svých

smluv o zamezení dvojího zdanění či případně i do své vnitrostátní legislativy. V této situaci s sebou princip tržního odstupu nese i řadu výhod:

- spravedlivou alokaci daňových práv v kontextu generovaných zisků spojených osob,
- eliminaci dvojího ekonomického zdanění,
- prevenci daňových úniků či agresivního daňového plánování,
- stabilitu a jistotu v daňovém právu,
- možnost mezinárodního koordinovaného přístupu v této oblasti,
- kompatibilitu s primárním a sekundárním evropským právem, stejně jako s ostatními částmi smluv o zamezení dvojího zdanění a
- snadnější vynutitelnost.²⁸

Jakékoliv odchylky od tohoto principu by vyžadovaly časově nákladný proces k pokrytí změn. Odklon od principu tržního odstupu by taktéž znamenal odklon od pevného teoretického základu a ohrožení mezinárodní shody v této oblasti s rizikem vzniku dvojího ekonomického zdanění. Nicméně v posledních letech sílí diskuse o využití tzv. hybridního přístupu, kdy se kombinuje rozdělení globálního zisku dle alokační rovnice s principem tržního odstupu, aby tak bylo možné lépe reflektovat globální ekonomiku spojených osob.

Více k problematice principu tržního odstupu, jeho současným problémům, praktické aplikaci a judikatuře se dočtete v publikaci *Transferové ceny – Unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019.

²² Za zmínku stojí situace z roku 2009, kdy americký Společný výbor ohledně zdanění ve své zprávě Kongresu USA zmínil případnou náhradu principu tržního odstupu za rozdělení globálního zisku dle alokační rovnice. Konkrétně bylo navrhováno, aby se globální rozdělení zisku aplikovalo jen na hlavní podnikatelskou činnost nadnárodní skupiny podniků a současný princip tržního odstupu na „vedlejší“ činnosti. Jednalo by se *de facto* o hybridní přístup, kdy se kombinuje rozdělení globálního zisku dle alokační rovnice s principem tržního odstupu. Více viz zpráva JOINT COMMITTEE ON TAXATION. Description of Revenue Provisions Contained in the President's Fiscal Year 2010. Budget Proposal Part Three: Provisions Related to the Taxation of Cross-Border Income and Investment. JSC-4-09, září 2009. Dále byl přechod ze současného principu na navrhovaný v podobě rozdělení zisku znovu otevřen v rámci odborné diskuse, zejména po opětovném předložení C(C)CTB v EU.

²³ Návrh směrnice CCTB ze dne 25. 10. 2016, COM(2016) 685 final, a návrh směrnice CCCTB ze dne 25. 10. 2016, COM(2016) 683 final. Více k dané problematice online viz: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en. Dále z pohledu výhodnosti vůči malým a středním podnikům (SMEs) také viz SOLILOVÁ, V. a D. NERUDOVÁ. CCCTB as a Suitable Solution? In: *Transfer Pricing in SMEs, Critical Analysis and Practical Solutions*. Springer, 2018, s.129–185.

²⁴ Více viz IMF *Issues in International Taxation and the Role of the IMF* [online]. [cit. 2018-07-20]. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/062813.pdf>.

²⁵ Více viz IMF. *Spillovers in International Corporate Taxation* [online]. IMF Policy Paper. 2014 [cit. 2018-07-20]. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>.

²⁶ Více viz DURST, M. C. Analysis of a Formulary System for Dividing Income, Part II: Examining Current Formulary and Arm's-Length Approaches. *BN Tax Management Transfer Pricing Report*. 2012, 22(5), s. 270. AVI-YONAH, R. S., CLAUSING, K. A. a M. C. DURST. Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split. *Florida Tax Review*. 2009, 9. VINCENT, F. Transfer Pricing and Attribution of Income to Permanent Establishment: The Case for Systematic Global Profit Splits (Just Don't Say Formulary Apportionment). *Canadian Tax Journal*. 2005, 53(2). ROIN, J. Can the Income Tax Be Saved? The Promise and Pitfalls of Adopting Worldwide Formulary Apportionment. *Tax Law Review*. 2008, 61. MORSE, S. C. Revisiting Global Formulary Apportionment. *Virginia Tax Review*. 2010, 29. PANKIV, M. *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*. IBFD, 2017.

²⁷ Všechni členové OECD, stejně jako řada států Organizace spojených národů daný princip akceptují.

²⁸ Viz poznámka pod čarou č. 17.

Úvaha nad určením příjmu a jeho zdaněním příjmovou daní

Mgr. Simona Hornochová¹
daňový poradce č. 2550,
Kocián Šolc Balašík



V poslední době jsem se až nestandardně často setkávala s daňovými otázkami, jejichž řešení bylo podle mého vnímání v samotné podstatě spojeno s určením, zda a jaký vzniká daňovému subjektu vlastně příjem, respektive zda skutečně nastal okamžik, kdy by mu měl být příjem (nárůst hodnoty jeho majetku) zdaněn. Možná je to spojené s tím, že otázky, na které lze nalézt smysluplnou odpověď už za použití prostého textu zákona o daních z příjmů², začínají být s narůstající dobou našeho fungování s tímto zákonem postupně vyřešeny. Nebo se takový text ze zákona s přibývajícími novelizacemi vytrácí. Nebo nad výkladem a hlavně výsledkem, ke kterému vede, přemýšlím víc, a odpovědi si tak sama komplikuji. Nebo se mě na „jednoduché“ otázky nikdo neptá. Nevím, kde je důvod, ale je to tak.

Přestože se necítím být povolána tuto otázku koncepčně vyřešit, přemýšlím o způsobu, jak „správně“ určit, kdy vzniká či by měl vznikat poplatníkovi příjem, který by měl být podroben zdanění, už poměrně dlouhou dobu. A to

nejen v intencích platné právní úpravy, ale i obecně, protože si myslím, že tato oblast by si koncepční uchopení rozhodně zasloužila. Proto jsem se rozhodla do tohoto čísla přispět svými úvahami i já, i když si uvědomuji, že je to díky zvolenému tématu trochu odvážné.³

Vzhledem k absenci definice příjmu v zákoně o daních z příjmů výklad postupně precizuje judikatura Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), k této problematice se tedy vyjadřují podstatně větší a povolanější kapacity. Přesto mě jedno z nedávných rozhodnutí NSS k napsání tohoto článku motivovalo. Nejen proto, že soudu takové rozhodování opravdu nezávidím, jelikož posuzovaná situace je při troše zobecnění přímo esencí konfliktu možných náhledů na tuto problematiku, ale protože jsme se s kolegy, se kterými si zpravidla docela rozumíme, názorově neshodli. A to dost zásadně. Naše diskuse znovu jasně ukázaly, jak velký deficit českých příjmových daní je nemít vyjasněnou koncepci (nebo řekneme nějaký deklarovaný princip, na němž by zákon postavil definici) příjmu podléhajícího zdanění.⁴

¹ Autorka děkuje za podnětné diskuse k tématu Radkovi Novotnému a Zuzaně Rylové, kteří vytrvali, i když je někdy dováděly k šílenství.
² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (zákon o daních z příjmů).

³ Bohužel si uvědomuji, že toto téma žádné „jasné“ řešení nemá, zvláště pokud někomu vyhovuje technicistní pohled na svět (to myslím bez pejorativního zabarvení). Například nekonečné diskuse o tom, jestli povinný oběd s klientem by měl být „příjem“ zaměstnance v podobě bezplatně poskytnutého stravování, nebo výkon práce a jestli to má mít řešení obecné, nebo záleží na konkrétních okolnostech (jeden by do takového podniku jinak nešel, například může mít dietu a stejně se pak musí jít najíst jinam, a druhý si to velmi užije, protože je pro něj svátek jít do restaurace s michelinskou hvězdou), vedeme už spoustu let. Protože názor nezávisí na schopnosti lépe vykládat zákon, ale na osobním nastavení každého diskutujícího. Rozpracování nějaké obecnější teorie by se proto docela hodilo – nelze donekonečna stavět na tom, že z judikatury analyzujeme příběhy (skutkové okolnosti) podle informací dostupných z odůvodnění jednotlivých rozhodnutí a snažíme se dovodit klíčové znaky, v jejichž kontextu soud aplikoval vyslovená pravidla.

⁴ Pro úplnost podotýkám, že pravidlo pro poplatníky vedoucí (podvojně) účetnictví obsažené v § 21h zákona o daních z příjmů, tedy že příjmem je to, co je zaúčtováno do výnosů, nepovažuji za koncepci. Neříkám, že takto pojatý postup pro určení základu daně považuji principiálně za špatný, ale vnímám ho jen jako určitý „technický“ nástroj, nad nímž stále musí existovat nadřazené koncepční pravidlo. Důvodů je více, například zcela odlišný smysl existence (cíl) účetnictví a daní, který pak může determinovat zcela odlišný pohled na určité situace, s nimiž se daně musejí umět (zákonným způsobem) vypořádat. Přestože ho tady nechci nijak detailněji zmiňovat, protože ve mně jako v pravověrném účtaři některé formulace v odůvodnění i po takové době stále vzbuzují emoce, typickým příkladem je známý rozsudek na nerealizované kurzové rozdíly sp. zn. 5 Afs 45/2011 ze dne 19. 4. 2012. Dalším důvodem je, že dogmatické akceptování záměru zákonodárce z důvodové zprávy k § 21h, tedy že „[d]efinice příjmu se uplatní pro celý zákon o daních z příjmů a i pro zákon o rezervách. Uplatní se tedy rovněž pro účely ustanovení § 3 a § 18“, může podle mého názoru (fiskálu) nadělat problémy například v oblasti příjmů zdaňovaných srážkovou daní. Tyto problémy jsou navíc umocněné překvapivým výkladem Ministerstva financí, který prosazovalo v rámci diskuse o přechodných ustanoveních novely zákona o daních z příjmů č. 170/2017 Sb., tedy že srážková daň je jen „jiným způsobem výběru daně z příjmů“. V § 36 zákona o daních z příjmů totiž nalezneme položky, které v určitých případech nebudou zaúčtovány do výnosů, ale přitom není sporu o tom, že z nich má být daň sražena (bavíme se třeba o výplatách některých složek kapitálu, nemusí se tedy jednat o malé částky). Pro připomenutí, § 3 a § 18 zmiňované v důvodové zprávě k § 21h definují předmět daně, tedy „vstupní bránu“ pro to, aby se na příslušnou transakci pravidla v zákoně vůbec vztahovala.

Je jasné, že s mými názory, jak by mohl přístup k otázce vzniku zdanitelného příjmu vypadat, jistě nebude souhlasit řada čtenářů tohoto článku. Ale bylo by skvělé, kdyby je moje úvahy motivovaly k zamyšlení, co si o tom myslí. A jakmile bude příležitost, používali jsme svůj názor v praxi, třeba při obhajobě klienta nebo v rámci připomínkování zamýšlených změn zákona. Abychom se nějaké koncepce vyslovené přímo zákonodárcem jednou dočkali.⁵

1 Širší úvaha znovu inspirovaná diskusí nad nedávným rozhodnutím NSS

Není asi nutné zdůrazňovat, že určení příjmu je bezesporu úhelným kamenem každého zákona, kterým se kodifikuje příjmová daň. Stejně tak není nutné připomínat přístup NSS, že „(...) se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné“.⁶ Tento koncept či „test“ (mohu-li to tak nazvat) původně vyslovený v oblasti daně z příjmů fyzických osob následně soud potvrdil i pro osoby právnické.⁷ Zní to velmi logicky, ale přiznejme si – když se tuto logiku snažíme aplikovat v praxi, byť jí velmi věřím, ve výsledku se k podmiňovacímu způsobu („mělo by“) uchýlí snad i ten nejodvážnější kolega. Navíc není nijak neobvyklé, že se v názorech na konkrétní situace neshodneme, což přirozeně vyplývá z povahy citovaného „testu“ a neurčitosti použitých pojmů.⁸

Abych dala svému uvažování v této oblasti nějaký systém, rozdělila jsem si citovaný „test“ na dvě části, které obě musejí být splněny – za prvé, jestli je něco vůbec příjem, respektive jestli opravdu došlo k navýšení majetku poplatníka, a za druhé, jestli se toto navýšení v jeho právní sféře skutečně projevilo, tedy došlo k jeho „realizaci“ – a nastal

tedy okamžik, kdy by mělo být zdaněno.⁹ Což je, upřímně řečeno, ta horší část. Vůbec se nebudu pouštět do akademických koncepcí pojetí příjmu, protože jsou pro můj účel příliš složité a hlavně v praxi je podle mého názoru stejně nakonec nutné z těch teoretických konceptů přijmout nějakou kombinaci. Jen se pokusím vysvětlit své vnímání obsahu těch slov, která pojetí příjmu provázejí. Jako rozvíčku bych zkusila ukázat na několika příkladech své vnímání toho, zda něco je, či není „reálný“ příjem (a proč).

1.1 Co je příjem – příklad první

Vezměme si situaci – úrovně křížení silnice s železnicí (pozemní komunikace s dráhou). Prostě železniční přejezd – koleje procházejí napříč vozovkou, prostor mezi nimi je do úrovně vozovky vyplněný nějakým materiálem (stejným či jiným, než ze kterého je vyrobená vozovka), aby přes koleje dokázala přejet auta. Předpokládám přejezd sice starý, ale udržovaný a nepoškozený. Je potřeba vědět, že železniční přejezd (včetně vozovky mezi kolejemi a do určité vzdálenosti od nich) není součástí silnice.¹⁰ Není tedy ve vlastnictví majitele silnice, ale majitele dráhy. Majitel dráhy má také za povinnost silnici v tomto úseku udržovat v řádném stavu.¹¹

Majitel silnice (například obec) se rozhodne udělat nový povrch, a když už ho dělá, chce ze své iniciativy vyměnit povrch i v úseku vedoucím přes železniční přejezd, aby pěkně navazoval. Majitel dráhy je ochotný obci vyhovět a dá k tomu souhlas, byť takový zásah k ničemu nepotřebuje, z funkčního pohledu nedojde k žádné změně. Otázka zní, zda majiteli dráhy vznikl příjem. Už dlouho o této otázce existuje spor (a přiznám se, že nevím, jestli se státní správa nějak dohodla). Můj názor je, že i když majitel dráhy namísto původního povrchu vlastní povrch jiný (být nový), bylo by „přepjatým formalismem“ trestat ho za svolení k zásahu do jeho majetku, který mu v principu nic nepřinesl a kterým vyhověl zájmu někoho jiného, tím, že bychom mu ho zdanili jako příjem (stejně jako by si

⁵ Určitě to někomu jinému naopak může vyhovovat, ale já se nějak nemohu smířit s tím, že odpověď na otázku, proč něco není příjem poplatníka, bude pořád znít „protože účetnictví“. Což tak v současné praxi je. Přitom chápu, že se špatně definičně podchycují například situace vkladu do kapitálu, nabytí majetku sloučením a podobně, kdy bezesporu k reálnému navýšení majetku poplatníka dochází, ale danit ho nechceme. Opřít se o účetní zachycení je nejjednodušší, ale určitě by to nějak ošetřit šlo (přínejhorším výčtem).

⁶ Pro příklad je citováno z rozsudku sp. zn. 2 Afs 42/2005 ze dne 12. 1. 2006, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS 5/2006 pod č. 843/2006 (technické zhodnocení provedené nájemcem jako příjem vlastníka nemovitosti).

⁷ Například ve výše zmiňovaném rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 45/2011 ze dne 19. 4. 2012 (nerealizované kurzové rozdíly).

⁸ Obsah slov „skutečný“, „zdánlivý“, „reálné“ atd. bude u každého jednotlivce poplatný nejen jeho osobnímu vnímání logiky zákona o daních z příjmů ve spektru daného, rozumného či spravedlivého zdanění, které si chtě nechtě, vědomě či nevědomky každý z nás musel při práci s tímto zákonem nastavit, ale i obecnému způsobu nazírání na svět a žádoucí či akceptované společenské uspořádání.

⁹ Pro demonstraci lze použít současný vývoj českého trhu s nemovitostmi. Prakticky u každého vlastníka bytu v České republice (ve velkých městech zvláště) za posledních pár let došlo k významnému navýšení jeho majetku, protože jeho byt dnes stojí aspoň o třetinu víc (neberte mě za slovo, prostě ceny bytů výrazně narostly). Dokud ale tento byt neprodá nebo s ním neprovede nějakou podobnou transakci, v intencích citovaného testu lze říct, že toto navýšení majetku se v jeho právní sféře dostatečně neprojevilo. Naopak v okamžiku, kdy vlastník svůj byt prodává, k žádnému navýšení jeho majetku nedochází (předpokládáme-li tržní cenu, v okamžiku prodeje jen vymění jedno aktivum za druhé ve stejné aktuální hodnotě, tedy byt za peníze). Nicméně dochází k „realizaci“ té hodnoty, která postupně narostla v předchozích letech. (Pro úplnost dodávám, že jde o princip a abstrahuji od osvobození.)

¹⁰ § 14 odst. 2 písm. c) zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích.

¹¹ § 37 odst. 5 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích.

soused chtěl přetříť zeď na mém domě jinou barvou, protože už se na tu růžovou nemůže dívat). Domnívám se, že ke skutečnému navýšení jeho majetku nedošlo. Jiná situace by samozřejmě byla, kdyby byla vozovka na přejezdu poškozená a majitel dráhy by porušoval svoji povinnost udržovat ji v řádném stavu – pak by za něj výměnou povrchu obec *de facto* plnila jeho závazek, což evokuje příjem i v mém vnímání.

1.2 Inspirace z jiné oblasti – příklad druhý

Za inspirativní pro úvahy ohledně vzniku skutečného příjmu považuji i rozhodovací praxi Ústavního soudu v oblasti plnění z pojištění vozidel, tedy známé spory o amortizaci nových náhradních dílů použitých při opravě staršího havarovaného vozidla.¹² Ústavní soud zde posuzoval praxi pojišťovacích ústavů, které snižovaly nároky poškozených majitelů starších vozidel, když jim náklady na provedené opravy (odstranění následků havárie) neproplácely celé, ale nižší o tzv. amortizaci – tedy poměrnou část hodnoty použitých nových náhradních dílů, která odpovídá stáří vozidla (a tedy předpokládané míře opotřebení původního dílu). Důvodem byl argument, že úhradou plné ceny nových dílů by vznikalo majiteli poškozeného vozidla bezdůvodné obohacení. Ústavní soud mimo jiné konstatoval, že smyslem náhrady škody je obnovení předchozí situace poškozeného, tedy zjednodušeně obnovení stavu, kdy měl k dispozici funkční vozidlo způsobilé k provozu; přitom druh použitých dílů v tom není rozhodující, pokud je oprava provedena účelně. „*Je-li za škodu považována újma, která nastala v majetkové sféře poškozeného, a její výše je dána rozdílem mezi majetkovým stavem poškozeného před a po poškození, musí i rozsah náhrady škody zohlednit výši všech nutných prostředků, které byl poškozený nucen vynaložit k obnovení původního majetkového stavu, v daném případě k opravě vozidla tak, aby bylo z technického hlediska stejně provozuschopné jako před škodnou událostí. Pokud obnovení původního majetkového stavu není možné jinak než za použití nových náhradních dílů, oprava byla provedena účelně a směřovala jen k odstranění následků škodné události, nelze přenášet povinnost k úhradě nákladů na uvedení věci do původního stavu na poškozeného a neodůvodněně jej znevýhodňovat oproti škůdci.*“

Pro vysvětlení, v čem mi přijde výše uvedený způsob uvažování relevantní i pro otázku vzniku příjmu v daňové oblasti, zkusím nastínit další příklad. Situace je následující: Obec potřebuje využít pro veřejně prospěšný účel pozemek, na kterém stojí garáže soukromé firmy sloužící pro parkování jejích vozidel. Například chce na tom místě vybudovat místní komunikaci pro lepší dostupnost občanské vybavenosti a rozložit tím dopravní zatížení. Garáže jsou jednoduchá stavba, která byla vybudována v dávné minulosti, firma je průběžně opravuje a jsou plně funkční, nicméně jejich pořizovací cena je prakticky odespaná. Obec se s firmou dohodne, že pro ni vybuduje obdobné garáže na jiném místě, pokud ty stávající přenechá obci, aby je mohla zbourat. Firma potřebuje zajistit parkování svých vozidel a z hlediska jejího fungování je nerozhodné, na kterém místě budou garáže umístěny, nemá tedy důvod obci nevyhovět.

Při formálním posouzení – směna? Pro účtující poplatníky tedy aplikace známého pravidla – nákladem je zůstatková cena vyřazovaného majetku, výnosem ocenění přijímaného majetku. Výnos je příjemem. Při faktickém posouzení – směna jako taková ve své podstatě představuje dva „protisměrné“ prodeje, tedy transakci motivovanou zájmem každé ze smluvních stran prodat svůj majetek a za utržené peníze si pořídit majetek jiný, který je shodou okolností ve vlastnictví strany druhé. To v daném případě nebylo naplněno, zájmem firmy bylo dál stejným způsobem garážovat vozidla a zájmem obce nijak jí v této činnosti neuškodit, a přitom mít možnost vyřešit dopravní obslužnost. K navýšení majetku firmy touto transakcí nedošlo.¹³ Zároveň jsem přesvědčena, že při zohlednění okolností případu a úmyslu smluvních stran ani nedošlo k realizaci nárůstu hodnoty, který nastal po dobu držby garáží (rozdíl se v právní sféře daňového poplatníka reálně neprojevil). Firma měla a má garáže shodné kvality, které nerušeně dál užívá při provozování své podnikatelské činnosti, přitom kvalita užívání se nijak nezměnila. Pochopitelně účetní i daňové ocenění musí být převzato ve výši ocenění původních garáží – tak bude zajištěno, že kdyby firma nové garáže prodávala, nárůst hodnoty oproti nákladům původně vynaloženým na vybudování garáží bude zdaněn.¹⁴ Jsem přesvědčená,

¹² Například nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2221/07 ze dne 19. 3. 2008, publikovaný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod č. N 58/48 SbNU 857, nebo nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1902/13 ze dne 11. 6. 2014. Pro zájemce z řad automobilistů bych pro zajímavost dodala, že novější nález sp. zn. II. ÚS 795/16 ze dne 27. 4. 2017 uvádí, že nahradit by se měla i újma v podobě snížení tržní hodnoty vozidla, které přirozeně nastává v důsledku samotného faktu, že vozidlo bylo havarované (což s mými daňovými úvahami nesouvisí, ale může se hodit).

¹³ Předpokládám, že tržní (reálná) hodnota garáží je obdobná.

¹⁴ Tento příklad podle mě potvrzuje, že z předmětného „testu“ vzniku příjmu je nakonec výrazně složitější vyložit si jeho druhou složku, tedy určit okamžik, kdy dochází k „realizaci“ nárůstu hodnoty majetku poplatníka, která se v jeho právní sféře skutečně projevila. Respektive kdy je správné a rozumné (nebo možná i spravedlivé), aby tento nárůst byl zdaněn. Patrně tím nejzajímavějším okamžikem je prodej majetku (tedy jeho výměna za aktivum zcela jiné povahy, vysoce likvidní, fungující jako všeobecně akceptované platidlo a nijak nelimitované způsobem využití, tedy peníze) – v tomto okamžiku totiž původní majetek v dané podobě z právní sféry poplatníka definitivně odchází a později už by pro zdanění hodnoty narostlé po dobu jeho držby nebyl prostor. Jaká kritéria brát v úvahu v jiných situacích a kde má posouzení situace „po smyslu“ své hranice, je však úkol výrazně složitější.

že toto řešení je správné¹⁵ – a věřím, že je zřejmé, v čem jsem inspirována logikou, kterou vidím v rozhodování Ústavního soudu zmíněném v úvodu.

Ještě si dovolím na tomto místě malou odbočku, která snad čtenáře nezmate. V rámci přípravy jsem totiž při studiu judikatury narazila na jedno rozhodnutí NSS¹⁶, kde se podle popisu skutkového stavu v odůvodnění rozsudku na první pohled jevil posuzovaný případ jako podobný (cítila jsem tedy potřebu se s ním vypořádat). Tělovýchovná jednota Sokol Doubí byla podle svého vyjádření vyzvána statutárním městem Liberec k postoupení svých pozemků a sportovního areálu v Liberci ve prospěch města z důvodu zamýšlené výstavby průmyslové zóny. Na oplátku byla ze strany města tělovýchovné jednotě nabídnuta výstavba nového sportovního areálu na základě směnné smlouvy. Byla tedy uzavřena směnná smlouva, podle níž město obdrželo od tělovýchovné jednoty pozemek v hodnotě 732.290 Kč a tělovýchovná jednota obdržela nemovitosti v hodnotě 19.167.890 Kč (částka uvedená ve smlouvě). Směna měla proběhnout bez finančního dorovnání cenového rozdílu. Správce daně z tohoto rozdílu doměřil tělovýchovné jednotě daň. Tělovýchovná jednota namítala, že úmyslem bylo na základě směnné smlouvy přijmout městem bezúplatně poskytnuté pozemky jako podporu její veřejně prospěšné činnosti, o čemž měl svědčit výrazný nepoměr mezi hodnotami směňovaných pozemků. Smluvní strany tedy výslovně deklarovaly, že součástí transakce bylo navýšení majetku tělovýchovné jednoty o rozdíl hodnot směňovaných aktiv, který byl podle tvrzení tělovýchovné jednoty zamýšlen jako dar města na podporu její činnosti.¹⁷ Uzavřela jsem si tedy, že v tomto případě posuzoval soud jinou situaci, než jsem zvolila pro daný příklad¹⁸, a na mé úvahy tedy nedopadá.¹⁹

1.3 Příklad třetí – úvaha nad situací v rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 192/2017

Na závěr této části konečně rozkryju, který rozsudek byl vlastně motivátorem pro napsání článku, jak jsem avizovala v úvodu. Na rozdíl od prvních dvou příkladů, u kterých jsem poměrně přesvědčená o svém názoru ohledně (správného) daňového řešení, tady skutečně nevím. Nebo možná vím, ale nechce se mi s tím smířit. O to zajímavější jsou však diskuse na podkladě rozhodovaného případu, tedy pokud tyto úvahy člověka baví.

Soud zde posuzoval následující situaci: Tři společníci (fyzické osoby) spoluvlastnili tři společnosti podnikající ve zdravotnictví (každý držel třetinový podíl na každé ze společností). V určitém okamžiku se rozhodli vypořádat své vzájemné vztahy (patrně pod vlivem nějaké trestní kauzy, jak naznačuje odkaz na rozsudek sp. zn. 50T 4/2014). Cílem bylo, aby na konci každý ze společníků měl podíl (100%) v jedné společnosti a zároveň výše majetku každého z nich zůstala po provedení transakce zachována. Za tím účelem sjednali smlouvu o smlouvě budoucí, na jejímž základě měl být uzavřen komplex smluv o převodech jednotlivých obchodních podílů ve zmíněných třech společnostech. Ceny předmětných obchodních podílů měly být uhrazeny formou zápočtu, aby žádné ze stran nevznikl žádný majetkový prospěch.

Společník (stěžovatel) tvrdil, že v případě komplexu smluv o převodech obchodních podílů ve společnostech uzavřených mezi ním a zbylými dvěma společníky se ve skutečnosti jednalo o bezúplatné směnné smlouvy, při nichž nedošlo k navýšení jeho majetku ani k získání zdanitelného příjmu. Krajský soud vycházel ze znění jednotlivých smluv a dospěl k závěru, že žalobce uzavřel úplatné smlouvy o převodu obchodního podílu se zvoleným způsobem úhrady kupní ceny formou zápočtu.

¹⁵ Pro ty, kterým nevyhovuje pouštět se při interpretaci daňového zákona do takto „úvahových“ konceptů a inklinují spíše k techničtějšímu přístupu, tedy příjem = účetní výnos, přidám ještě úvahu z oblasti účetnictví. Zrovna v tomto případě bude totiž zatížená úplně stejným výkladovým oříškem – a vzhledem k základnímu principu „věrného a poctivého obrazu“ se jí podle mého názoru nelze vyhnout. Při formální variantě „směna“ získá uživatel z účetních výkazů informaci, že firma realizovala několik milionů výnos – a bude se ptát, kde jsou ty peníze. Při faktické variantě bude z výkazů plynout, že majetek firmy se nezměnil a podniká se na něm stejně jako předtím (při bližším pohledu zjistí, že se změnila adresa garáží). Domnívám se i z účetního pohledu, že faktická varianta je správně, protože odpovídá realitě.

¹⁶ Rozhodnutí NSS sp. zn. 9 Afs 67/2012 ze dne 23. 10. 2013.

¹⁷ NSS dospěl k závěru, že tvrzení tělovýchovné jednoty (stěžovatele) neodpovídají okolnostem případu. Samotná směnná smlouva nevzbuzuje pochybnosti o vůli smluvních stran poskytnout si vzájemně předmětné pozemky, proto kasační stížnost zamítl.

¹⁸ V příkladu jsem záměrně zvolila garáže jako prostou stavbu s jednoduchým účelem, u které z hlediska funkčního obecně není příliš prostorů pro její zhodnocení (může například dojít ke změně ovládání vrat z mechanického na dálkové, ale parkování je stále parkování) – na rozdíl od sportovního areálu, kde si lze představit při porovnání historického na periferii a moderního v centru města velmi výrazný kvalitativní posun. Potenciální rozdílnou frekvenci oprav starých (udržovaných) a nových garáží nepovažuji za dostatečnou změnu v (reálné) hodnotě majetku.

¹⁹ Abych se vypořádala se všemi potenciálními argumenty, napadla mě ještě možná podobnost situace popsané v příkladu s vyvlastněním (jen na rozdíl od něj transakce v příkladu proběhla na základě dohody dobrovolně). Zákon o daních z příjmů totiž podle § 19 odst. 1 písm. zg) považuje náhradu za vyvlastnění za osvobozený příjem. Sice by to nebyl první případ, kdy by daňový zákon osvobozoval něco, co není předmětem daně, ale podle mého názoru je podstata odlišná. Při vyvlastnění se podle zákona o vyvlastnění (zákon č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě) poskytuje náhrada v penězích – poplatník tedy nedostává náhradní srovnatelný majetek, který by mohl dále užívat, ale jsou mu vyplaceny peníze. Jde tedy o obdobu prodeje, majetek definitivně odchází z majetkové sféry poplatníka a dojde (v principu, odhlédneme-li od stanovení „ceny“) k realizaci nárůstu jeho hodnoty, která vede ke vzniku příjmu. Ani tyto situace tedy nelze srovnávat.

Transakce totiž byla formálně realizována prostřednictvím sady dvoustranných smluv o převodech jednotlivých podílů, v nichž byla uvedena cena každého podílu 8 mil. Kč.²⁰ Správce daně posuzoval každou ze smluv jako samostatný převod, což vzhledem k nabývací ceně a době držby podílů u stěžovatele vyústilo v konstatování zdanitelného příjmu 15.900.000 Kč a doměření daně ve výši 2.367.600 Kč (plus penále 473.520 Kč). To potvrdil následně i krajský soud. Stěžovatel namítal, že v projednávané věci nebylo možno odhlédnout od provázanosti převodních smluv a jejich účelu. Závěr žalovaného i krajského soudu byl podle něj vytržen z kontextu celkového účelu transakce.²¹

NSS s hodnocením správce daně nesouhlasil a konstatoval, že „[i]gnorovat nelze především to, že celý komplex převodů byl předem jako jeden provázaný ‚balíček‘ ujednán ve smlouvě o smlouvě budoucí. Z této smlouvy o smlouvách budoucích vyplývá vůle účastníků uzavřít sérii na sobě závislých transakcí, na jejichž konci dosáhnou transformace uspořádání vlastnických vztahů ve výše uvedených společnostech, avšak bez získání jakýchkoliv skutečných příjmů kýmkoli z nich nad rámec toho, co měli před provedením transformace. Zjednodušeně řečeno, úmyslem stran bylo podle zatím patrných informací změnit strukturu, avšak zachovat výši majetku každého z účastníků transakce“. Dále uvedl, že „(...) při formalistickém zkoumání jednotlivých smluv o převodu obchodního podílu vykazují všechny podstatné náležitosti kupní smlouvy, tedy stanovení předmětu koupě, povinnost zaplatit kupní cenu i předání a převzetí věci. (...) S ohledem na hospodářský účel celé transakce je nutno přijmout argumentaci stěžovatele, že skutečnou vůli účastníků byla bezplatná ‚směna‘ obchodních podílů“.

Musím přiznat, že mě toto hodnocení situace velmi potěšilo, protože každý takový počín pomáhá v boji proti zakořeněným tendencím přistupovat k aplikaci daňových zákonů formálně, až formalisticky. Zároveň jsem se však zamyslela, jestli považuji za spravedlivé, aby v takovém okamžiku vůbec vznikl společníkům zdanitelný příjem.²² Na jednu stranu nelze popřít, že (na rozdíl od garází z předchozího příkladu) v tomto případě každý ze

společníků po provedeném vypořádání drží věcně i kvalitativně jiný majetek než předtím (sada třetinových podílů ve více obchodních společnostech, které navíc zřejmě neměly úplně totožný předmět činnosti, je jiná majetková hodnota než úplný podíl v jedné společnosti). Na druhou stranu, vypořádání neproběhlo z důvodu, že by každý ze společníků chtěl ukončit původní podnikání, prodat své částečné podíly a za jejich hodnotu získat (100%) podíl v jiné společnosti. Pokud bychom vzali předchozí společné podnikání jako jeden (hospodářský) celek, realizovaná transakce může připomínat vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci podle velikosti spoluvlastnických podílů, které i zákonodárce u fyzických osob vyňal z předmětu daně.²³ Rozumím, že tady už se pohybují dost daleko v oblasti subjektivního náhledu na účel transakce a postavit daňový režim na subjektivních pocitech nezní jako životaschopný přístup. Přesto si dovedu představit, že by u každého společníka nastal reálný příjem až v případě, kdy by svůj podíl na společnosti následně prodal (podíl by tedy definitivně opustil jeho majetkovou sféru a byl směněn za peníze, čímž by teprve došlo ke skutečné realizaci nárůstu jeho hodnoty).²⁴

1.4 Závěr první

Obecně chápu, že nastíněný způsob posuzování vzniku zdanitelného příjmu se může jak z praktického hlediska, tak z pohledu principu právní jistoty a předvídatelnosti zdát pro účely stanovení daňových povinností a správy daní příliš neukotvený. Zejména pokud by mělo dojít k opuštění formy a akcentování zamýšleného hospodářského účelu při hodnocení transakcí správcem daně. Domnívám se však, že pokud by aplikace daňových předpisů v kontextu konkrétní situace vedla k nepřiměřenému výsledku, měly by tyto skutečnosti být brány v potaz. Správci daně by mohli namítat, že takový přístup by bylo snadné zneužít, protože by se často odvíjel od subjektivního tvrzení poplatníka ohledně zamýšleného účelu. Kromě toho, že se bavíme o malém množství okrajových případů, je třeba vzít v úvahu i fakt, že hodnocení tohoto tvrzení bude zpravidla probíhat s odstupem až několika let. Takže by nemělo být obtížné posoudit skutečný (následný) vývoj předmětných ekonomických vztahů a ověřit, zda tvrzení

²⁰ Podle tvrzení stěžovatele tato cena nijak neodpovídala reálné tržní hodnotě směřovaných podílů a klidně místo ní mohla být použita částka 1 Kč, byla totiž do smluv uvedena pouze formálně pro vyhovění ustanovením zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), který v tehdy platném znění u převodu podílu výslovně se směnou nepočítal.

²¹ V tomto ohledu mě zaujalo v rozsudku uvedené konstatování žalovaného Odvolacího finančního ředitelství, které poukázalo na „*nutnost posuzovat jednotlivé smlouvy z pohledu veřejného práva samostatně*“. Věřím, že toto konstatování mířilo na nějakou dílčí skutečnost, která z popisu nebyla zjevná, nebo se týkalo obecného pravidla posuzování příjmů dosažených směnou – jinak bych zapochybovala o aplikaci jedné ze základních zásad správy daní, a to že „[s]právce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní“.

²² Mírím tím do (výše zmiňované) druhé části „testu“ vzniku příjmu, tedy do úvah, zda došlo k jeho „realizaci“.

²³ § 3 odst. 4 písm. g) bod 1 zákona o daních z příjmů (pro úplnost podotýkám, že zde není myšleno vypořádání v penězích, ale „rozdělením věci“, která je tedy dál držena).

²⁴ Mezitím by samozřejmě mohlo dojít k naplnění minimální doby držby podílu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů a takový příjem by byl osvobozen, což je ovšem výjimka z pravidla, jejíž existence nemůže mít vliv na základní logiku uplatňované koncepce.

daňového subjektu odpovídalo realitě. I v mentalitě českého prostředí, kde „papír snese všechno“, platí známé pořekadlo, že „když něco vypadá jako kachna, lítá jako kachna, chodí jako kachna a kváká jako kachna, tak je to s největší pravděpodobností kachna“.²⁵ Což samozřejmě znamená, že shromážděné důkazy při rozumném vyhodnocení svědčí o tom, že se díváme na kachnu – nikoliv že pro naplnění apriorního podezření cíleně vyhledáváme a zdůrazňujeme každé peříčko.

V situaci, kdy gramatika zákona o daních z příjmů je nekonzistentní, systematika neuspořádaná, úmysl zákonodárce, smysl a cíl konkrétní normy či její změny z důvodových zpráv často obtížně zjistitelné a věcné záměry se nedělají, těžko lze podle mého vnímání obhájit přístup, že při naplňování cíle správy daní, kterým je správné stanovení daňové povinnosti, je možné vykládat zákon a podkladový skutkový stav formálně (nedejbož formalisticky) a neposuzovat racionalitu výkladu z hlediska rozumného výsledku.²⁶ Nabízí se na tomto místě na závěr opět citovat Ústavní soud:²⁷ „*Právo je společenský normativní systém, jehož účelem je rozumné uspořádání vztahů mezi členy společnosti. Již z této základní funkce práva vyplývá, že řešení, která se požadavku rozumného uspořádání vztahů přiči, jsou nepřijatelná.*“ Jinými slovy, pokud výsledek interpretace zákona v kontextu posuzované situace nedává smysl, patrně nebude správný a bylo by třeba hledat jiný.

2 Doplnková úvaha na téma zdanění opčních plánů

Druhá polovina článku se krátce zabývá odměňováním zaměstnanců prostřednictvím opčních plánů. Tato oblast

je totiž podle mého vnímání jedním z typických reprezentantů uplatnění výše zmíněné koncepce určení vzniku (zdanitelného) příjmu. V minulosti vystávala u tohoto tématu řada daňových otázek, které byly opakovaně diskutovány i v rámci koordinačního výboru, jeden případ byl rozhodován Nejvyšším správním soudem.²⁸ Jelikož se jedná o poměrně standardizovaný nástroj, který se v určité době zejména v nadnárodních korporacích vyskytoval velmi často a běžně se používá doposud, domnívala jsem se, že zejména díky ustálené správní praxi²⁹ jsou otázky ohledně daňového režimu v principu vyřešené a není problémem praktická aplikace ani u složitějších situací.

Překvapila mě proto nedávná diskuse ohledně určení správného okamžiku (zdaňovacího období), ve kterém by v konkrétní situaci měl zaměstnanec zdanit výhodu (příjem) plynoucí z opčního plánu. Znovu jsem si přitom vybavila některé automatické reakce, které tuto oblast v minulosti často provázely, a pochopila jsem, že ne všechny mýty³⁰ už byly opravdu vymýceny. Rozhodla jsem se tedy do článku zařadit i toto téma³¹, abych se pokusila shrnout, které argumenty považuji za nosné pro daňový režim v principu nastavený i ustálenou správní praxí a proč se domnívám, že zmiňovaná koncepce či přístup k určování vzniku zdanitelného příjmu zde hraje klíčovou roli³². Věřím totiž, že tyto argumenty se dají zobecnit a jsou použitelné v řadě jiných situací.

Pro úplnost mi dovoluji krátce shrnout, co je podstatou zaměstnaneckých opčních plánů. Tato forma odměňování zjednodušeně spočívá v tom, že zaměstnanci³³ je v určitém okamžiku uděleno³⁴ právo nakoupit akcie zaměstnavatele (nebo jiné společnosti ve skupině) v určené době za určenou cenu. Jelikož tyto plány mají za cíl spojit

²⁵ Pro podporu daného přístupu lze uvést, že tento argument byl použit i při rozhodování pléna Ústavního soudu, přesněji ve stanovisku disutujících soudců k usnesení sp. zn. Pl. ÚS 29/16 ze dne 13. 6. 2017.

²⁶ Samozřejmě hovořím o krajních situacích, nemůže jít o žádnou „lidovou tvořivost“, stále jsme v daních a je třeba respektovat princip právní jistoty.

²⁷ Rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 2221/07 ze dne 19. 3. 2008.

²⁸ Příspěvky na koordinační výbor č. 904/05.01.00, 854/06.12.00, 828/27.06.01 a rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 58/2011 ze dne 30. 1. 2012. Postupem času se pohled na opční plány více vyjasnil, a ne se všemi argumenty zde uvedenými lze tedy bezvýhradně souhlasit, polemika nad nimi však není cílem úvah v tomto článku. Pro hlubší zamyšlení lze nalézt inspiraci například v článku kolegy Radka Novotného „Pochybnosti o daňovém režimu zaměstnaneckých opčních plánů odstraněny?“, dostupném například v právním systému ASPI.

²⁹ V určité době bylo navrženo zakotvení daňového režimu zaměstnaneckých opčních plánů přímo v zákoně o daních z příjmů, tato úprava nakonec nebyla přijata a základní přístup finanční správy je uveden v pokynu k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, dnes GFŘ D-22, k § 6 odst. 3.

³⁰ Omlouvám se všem, kteří některým konstatováním, která v tomto článku nazvu mýty a budu se je snažit vyvracet, skutečně věří a mají jiný názor než já. Proč jim nevěřím, resp. proč mi připadají nelogické a nesouladné s ustáleným přístupem k určení (zdanitelného) příjmu, se pokusím vždy vysvětlit.

³¹ Vzhledem k tématu článku se omezím jen na okamžik, ke kterému vzniká zaměstnanci zdanitelný příjem, a nebudu se zabývat dalšími aspekty této problematiky, které by byly pro její ucelené uchopení samozřejmě také důležité (povinnosti v oblasti sociálního a zdravotního pojištění, přístup na straně zaměstnavatele, otázky mezinárodního zdanění a podobně). Zároveň budu vycházet ze „základního“ modelu opčního plánu a nebudu domýšlet různé modifikace, které by se v praxi mohly vyskytnout – odůvodnění (logika) obecného přístupu by mělo být schopné posloužit i v úvaze, zda a jaký dopad do daňové oblasti by konkrétní věcná modifikace měla, pokud by nastala.

³² Ne že bych si myslela, že řešení je jednoznačné – to ani být nemůže, když je jeho odůvodněním právě zmiňovaná koncepce. Chci jen říct, že jsme se s nějakým řešením sžili, a vysvětlit, jakou já za ním vidím logiku.

³³ Pro úplnost podotýkám, že za „zaměstnance“ jsou pro účely daní z příjmů považováni i členové statutárních orgánů pobírající odměnu (či společnosti pobírající příjmy za práci pro společnost).

³⁴ Předpokládám udělení opce zaměstnanci bezplatně (což bývá asi nejčastější situace), případně za úplatu, která je ale nižší než tržní.

(v pracovní rovině) osobní motivaci zaměstnanců s dalším rozvojem firmy, zpravidla bývá právo uplatnit opci odloženo, aby podporovalo pracovní výkony podávané zaměstnancem v budoucnu,³⁵ a převoditelnost opce bývá omezená. Ze stejných důvodů bývá uplatnění podmíněno trváním zaměstnaneckého vztahu (alespoň v rámci skupiny), případně jinými podmínkami. Diskuse v daňové oblasti se pak (mimo jiné) vedly o tom, zda zaměstnanci vzniká zdanitelný příjem v okamžiku udělení opce, nebo až při jejím využití,³⁶ pokud nastane.

Raději také připomenu citaci z rozsudku NSS, kterou zde používám jako „test“ vzniku zdanitelného příjmu: „(...) lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné.“³⁷

2.1 Mýtus první – zaměstnanecké opční právo nelze ocenit

Jedním z argumentů, kterými bývá v praxi obhajována neexistence (zdanitelného) příjmu zaměstnance v okamžiku udělení opce, je, že vzhledem ke specifickým podmínkám zaměstnaneckých opčních plánů nelze určit hodnotu poskytnutého práva. Toto tvrzení není ničím podložené, za pomoci finanční matematiky toto právo v okamžiku jeho nabytí zaměstnancem ocenit lze, a to i přes existenci různých podmínek (trvání zaměstnaneckého poměru a podobně). Ostatně modely používané finančními institucemi při oceňování opcí jsou zmiňovány i ve výše uvedených příspěvcích na koordinační výbor (já bych to nespočítala, ale profesionálové v oceňovacím oboru říkají – jde to). Tento

argument proto považuji za mýtus – navýšení majetku poplatníka udělením opčního práva reálně nastalo³⁸ a jeho výši obecně lze stanovit.

Nelze však zapomínat na druhou část „testu“ – tedy že toto navýšení se musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit. V tomto kontextu je důležitá jiná typická vlastnost zaměstnaneckých opčních plánů a tou je omezení převoditelnosti opce. Posoudíme-li nabyté právo v intencích rozsudku, z něhož pochází citace uvedená výše (technické zhodnocení provedené nájemcem), lze konstatovat, že z jeho hodnoty má zaměstnanec lidově řečeno zatím jen „dobrý pocit“ založený na (důvodném) pozitivním očekávání, jelikož jej reálně nelze převést (zpeněžit). Respektive využití získané hodnoty by bylo natolik komplikované a vyžadovalo takové dodatečné kroky, že se podle dané logiky v právní sféře poplatníka dostatečně neprojeví.³⁹ Jinými slovy, předmětné navýšení majetku není do doby, než nastane možnost uplatnění opce, „skutečně využitelné“.

Omezení převoditelnosti je tedy v mém vnímání tím zásadním důvodem, proč v okamžiku udělení opce zaměstnanci nevzniká zdanitelný příjem (nikoliv to, že by nabytí opce nešlo ocenit). Z logiky věci je zřejmé, že pokud by opce převoditelná byla, hodnota nabytého práva by v tu chvíli byla reálně využitelná (lze ho obratem prodat) a závěr ohledně vzniku zdanitelného příjmu zaměstnance by měl být jiný.⁴⁰

2.2 Mýtus druhý – nezávislý subjekt by se zaměstnancem takovou opcí neuzavřel⁴¹

Pokud to chápu správně, tento argument je v principu variací na mýtus první a směřuje k tomu, že pokud by neexistoval žádný srovnatelný tržní nástroj, nelze určit nezávislou (reálnou) hodnotu, resp. takové aranžmá žádnou objektivní hodnotu nemá.

³⁵ Tedy v období mezi udělením opce a okamžikem (či obdobím), ve kterém může získané právo zaměstnanec uplatnit a využít tak výhodu plynoucí z rozdílu mezi příslibenou realizační (opční) cenou akcií a jejich aktuální tržní cenou (pokud je vývoj pozitivní).

³⁶ Tedy při nákupu příslibených akcií za nižší než aktuální tržní cenu.

³⁷ Pro příklad citováno z rozsudku sp. zn. 2 Afs 42/2005 ze dne 12. 1. 2006, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS 5/2006 pod č. 843/2006 (technické zhodnocení provedené nájemcem jako příjem vlastníka nemovitosti).

³⁸ Předpokládám zde zaměstnanecký opční plán, který s ohledem na typický důvod své existence dává smysl – tedy podmínky v něm zakotvené jsou (vzhledem k aktuální ekonomické realitě a stavu poznání ohledně budoucího vývoje) splnitelné, a zaměstnanec tedy může důvodně očekávat, že když vše půjde podle plánu, mohl by na takto nabytých akciích vydělat (jinak by ho to k žádnému pracovnímu výkonu a setrvání ve společnosti nemotivovalo). Opce má tedy kladnou hodnotu (která by se za tržních okolností projevila v podobě opční prémie).

³⁹ Aby člověk nezapomněl, jak relativní jsou všechny jeho závěry v této oblasti, je dobré si připomenout, že v tržní ekonomice je v principu každé navýšení hodnoty nějakým způsobem okamžitě využitelné. Když použiju jako příklad ono zažité technické zhodnocení provedené (a dosud využívané) nájemcem – kdyby pronajímatel (vlastník) chtěl poskytnout předmětnou nemovitost jako zástavu a nechal si za to zaplatit, bude se do její hodnoty počítat i technické zhodnocení, které financoval nájemce. Stejně tak v případě nepřevoditelné opce lze na trhu uzavřít „protipozici“ a existující hodnotu (ekonomicky) ihned využít. To ovšem vyžaduje relativně sofistikovanou samostatnou aktivitu – na rozdíl například od situace, kdy nedostanu peníze přímo, ale na účet u banky, takže cesta k nim sice vyžaduje taky dodatečný úkon, ale značně jednodušší. „Využitelnost“ nabyté hodnoty se tedy pohybuje v nějakém relativním spektru a člověk si musí stanovit hranici, kde ji ještě nebude / už bude považovat za „skutečně využitelnou“.

⁴⁰ Na závěrečné posouzení by potenciálně mohly mít vliv další omezující parametry konkrétní opce, jejichž příklady nedokážu v tuto chvíli teoreticky domyslet, ale principiálně pokud je zaměstnanci udělena opce, která je obecně převoditelná na třetí osobu, měl by mu zdanitelný příjem (ve výši reálné hodnoty dané opce) vzniknout už v okamžiku jejího nabytí (tedy nikoliv až při jejím využití).

⁴¹ Patrně z důvodu, že sjednaná realizační cena akcií bývá z motivačních důvodů v porovnání s tržním očekáváním výhodná.

Opce obecně představuje smlouvu, na jejímž základě (v našem případě) jedna strana získává právo v budoucnu od druhé strany koupit podkladové aktivum (akcie) za stanovenou cenu. Jelikož pozice stran nejsou u opce z povahy věci vyrovnané,⁴² nabyvatel opce standardně platí při uzavření opční smlouvy cenu za nabyté opční právo („opční prémii“). Opční premie tedy v principu představuje ocenění opce (její reálnou hodnotu) v okamžiku uzavření opční smlouvy.

Argumenty vyvracející tento mýtus jsou tedy stejné jako v předchozím případě – každé aranžmá ocenit lze a za předpokladu tržního prostředí a přístupu nezávislého subjektu k informacím je jeho uzavření jen otázka ceny.⁴³ Jinými slovy, nezávislý subjekt by takovou opční smlouvu rád uzavřel, pokud by za to zaměstnanec zaplatil. Čímž se dostáváme opět ke konstatování, že opční právo má v okamžiku jeho udělení svou (reálnou) hodnotu (a rozhodující bude, zda je poplatníkem „skutečně využitelná“).

2.3 Mýtus třetí – samotné udělení opce nemůže představovat příjem z důvodu, že je nejisté, zda bude opce zaměstnancem v budoucnu využita

Protiargument lze převzít z předchozího mýtu – už ze samotné povahy opce jako finančního nástroje vyplývá, že uplatnění opčního práva nabyvatelem (držitelem) je nejisté, respektive že opce nemusí být svým držitelem využita. Přesto nabyvatel opce v tržních podmínkách poskytovateli opce za udělení opčního práva platí. Je tedy zřejmé, že samotné právo (reálnou) hodnotu má, nezávisle na tom, zda bude, či nebude nakonec nabyvatelem opce využito (a jeho získáním tedy dochází k navýšení majetku poplatníka).

Podle mého názoru lze fakt, že nejisté využití práva v budoucnu není relevantní argument, podpůrně demonstrovat například také na pojistné smlouvě (úrazové pojištění).⁴⁴ Přestože se v danou chvíli neví, jestli se pojištěnému nějaký úraz vůbec někdy stane (tedy zda bude pojištění v budoucnu využito), patrně nikdo nepochybuje, že

úhrada pojistného za jiného představuje obecně zdanitelný příjem.⁴⁵ Hodnotu má již právo na pojistné plnění – a tuto hodnotu nijak nezpochybňuje fakt, že takové plnění reálně nemusí nikdy nastat. Hodnota pojištění (pojistné) je vypočtena za pomoci pojistné matematiky postavené na počtu pravděpodobnosti, hodnota opce za pomoci finanční matematiky postavené na faktorech ovlivňujících reálnou hodnotu opce, logika je stejná.⁴⁶

2.4 Závěr druhý

Na závěr bych mohla vysvětlit, o čem vlastně vznikla v úvodu avizovaná diskuse. V konkrétním případě totiž došlo k situaci, kdy zaměstnanec uplatnil právo nakoupit od zaměstnavatele akcie za sjednanou realizační cenu, což sdělil zaměstnavateli před koncem roku (řekněme v prosinci), předmětné akcie mu však byly připsány na jeho účet u obchodníka s cennými papíry až v dalším roce (řekněme v únoru). No a ve zmiňovaném pokynu GŘ D-22 (k § 6 odst. 3), považovaném za vyjádření ustálené správní praxe, se píše, že „(...) se za příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) a odst. 3 považuje majetkový prospěch, který zaměstnanci plyne až v okamžiku uplatnění opce [pozn. – zvýrazněno autorkou], nikoliv při jejím poskytnutí (...)“. Čtenáři pohybujícímu se v českém daňovém prostředí už asi nemusím zápletku dál vysvětlovat – otázka zněla, zda se při určení okamžiku vzniku zdanitelného příjmu ve smyslu pokynu fixovat na gramatické vyjádření pravidla („uplatnění opce“ formálně nastalo v prosinci), nebo vzít v úvahu kontext a hlavně jeho podstatu (zaměstnanci se akcie reálně dostaly do jeho majetkové sféry v únoru a teprve v tomto okamžiku byl pro něj prospěch v podobě rozdílu mezi aktuální tržní cenou a sjednanou opční cenou akcií skutečně využitelný). Doufám, že odpověď v mém podání je po přečtení článku jasná. Navíc se domnívám, že je seznamatelná i z gramatického vyjádření pravidla v pokynu, pokud je člověk čte celé a výraz „uplatnění opce“ nevytrhne z kontextu. Stejně si ale na úplném konci znovu neodpustím povzdech, jak lépe by se nám v nejistém daňovém prostředí žilo, kdyby u každého stanoviska bylo kromě závěru napsáno i „proč“.⁴⁷

⁴² Nabyvatel (kupující či držitel) opce totiž nemůže na rozdíl od poskytovatele (prodávajícího) opce dosáhnout ztrátové pozice – pokud by se cena podkladového aktiva (akcií) vyvíjela špatně, nabyvatel (držitel) opce jednoduše své opční právo neuplatní. Pokud se naopak bude cena vyvíjet pro nabyvatele (držitele) opce správným směrem, opční právo uplatní a protistrana (prodávající opce) musí za sjednanou realizační cenu prodeje/nákup akcií uskutečnit, ať už je jejich aktuální tržní cena jakákoliv.

⁴³ Cenu opce reprezentuje „opční premie“ a podle základní ekonomické logiky platí, že čím „výhodnější“ je realizační cena akcie sjednaná v rámci opčního plánu, tím vyšší bude cena opce.

⁴⁴ Sice se nejedná o analogickou situaci jako v případě udělení práva opce, zejména proto, že u pojištění je svým způsobem plněno po celou dobu jeho existence („jsem pojištěný“), ale domnívám se, že čistě z hlediska nejistoty v době uzavření smlouvy, zda oprávněný skutečně využije právo na pojistné plnění, lze situaci podle mého názoru připodobnit.

⁴⁵ Ve výši pojistného, které je za pojištěného uhrazeno jinou osobou.

⁴⁶ Byť je třeba připustit, že opční smlouva je ze své podstaty větší „loterie“ než smlouva pojistná (u které navíc držitel práva doufá, že k jeho realizaci nedojde, na rozdíl od držitele opce).

⁴⁷ V tomto případě je možné zamýšlený obsah a smysl citovaného pravidla docela dobře domyslet z historických diskusí o dané problematice, ale jejich zpětné zmapování není úplně jednoduché a detaily už dají dohromady jen paměťníci. Tento povzdech nemá vyznívat jako kritika autorů pravidel (jsme rádi, že existují). Prostá gramatika jednoduše bude v měnícím se složitém prostředí vždy nedokonalá, i kdyby byly věty při svém vzniku formulovány zcela dokonale. Vyjádření důvodu volby právě takového pravidla („proč“) ovšem umožní uchování jeho přínosu i v situacích, kdy se původní okolnosti změní nebo nastanou jiné – a hlavně bude jasné, jaké ty původně uvažované okolnosti byly.

Výkon funkce jednatele v české i zahraniční společnosti

Ing. Lenka Nováková
daňový poradce č. 4991



V době nadnárodních společností, které využívají výhodné geografické polohy České republiky v rámci Evropy, je jednatel české společnosti stále častěji současně jmenován jednatelem, členem představenstva nebo dozorčí rady v dceřiných/sesterských společnostech usazených v sousedních zemích (např. na Slovensku, v Rakousku či Německu) nebo naopak cizinec je k řadě svých zahraničních statutárních funkcí jmenován do funkce člena orgánu české právnické osoby.

V praxi se tak setkáváme se situacemi, kdy český daňový rezident má uzavřenu s českou společností úplatnou smlouvu o výkonu funkce jednatele dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, a současně uzavře smlouvu o výkonu funkce jednatele s dceřinou/sesterskou společností usazenou v zahraničí. Smlouva o výkonu funkce je uzavřena dle zahraničních právních předpisů a jednatel je na základě této smlouvy odměňován zahraniční společností.

Odměna za výkon funkce jednatele je považována za příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stejný přístup převzaly i české zákony, které upravují pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (tj. zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a změně a doplnění některých souvisejících zákonů).

Může však nastat situace, kdy dle zahraničního právního předpisu odměna za výkon funkce jednatele není jako v České republice považována za příjem ze závislé činnosti, ale např. za příjem ze samostatně výdělečné činnosti. Státy, které mohou mít odlišné posouzení odměny za výkon funkce ať už jednatele, člena představenstva, nebo dozorčí rady, jsou např. Rakousko, Rumunsko nebo Belgie.

Jmenování jednatele do funkce v české i zahraniční společnosti většinou vyplývá z aktuální potřeby nadnárodních společností bez ohledu na to, že by bylo dostatečně zvaženo, jaké bude mít toto rozhodnutí dopady do daně z příjmů fyzických osob nebo pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění pro jednatele, popřípadě pro českou

a zahraniční společnost jak v České republice, tak i v zahraničí. Daňové a pojistné dopady jsou spíše řešeny jako subsidiární problém. Proto bych chtěla v následujícím článku na možné dopady upozornit, tak aby byly řešeny včas a společnosti nebo jednatelé se vyvarovali případných sankcí ze strany státní správy.

1 Český jednatel současně vykonávající funkci jednatele v Rakousku

Jednotlivé daňové a pojistné dopady v rámci svého článku shrnu na konkrétním příkladu jednatele české společnosti, který je český daňový rezident a byl jmenován i jednatelem dceřiné společnosti usazené v Rakousku. V Rakousku je dle rakouské lokální daňové legislativy považován za rakouského daňového nerezidenta. Do zahraniční společnosti jednatel dojíždí vykonávat svou funkci např. dva až tři dny v měsíci. Většinu svého času však tráví v České republice, kde žije s rodinou a kde přispívá do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Českou republiku považuje jednatel za své bydliště, kde vykonává podstatnou část své veškeré činnosti.

1.1 Dopady do daně z příjmů fyzických osob

Český daňový rezident má v České republice daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Jelikož odměna za výkon funkce člena statutárního orgánu právnické osoby (tj. odměna jednatele) je podle českého zákona o daních z příjmů zdaňována jako příjem ze závislé činnosti, jednatel uvede odměnu za výkon funkce od české i rakouské společnosti ve svém českém daňovém přiznání na řádku 31 (tj. jako příjem ze závislé činnosti) i přesto, že Rakousko dle rakouské lokální daňové legislativy klasifikuje odměnu za výkon funkce jednatele jako příjem ze samostatně výdělečné činnosti.

Na řádku 32 daňového přiznání pak bude uvedené zaměstnavatelovo povinné pojistné související s odměnou

za výkon funkce od české i rakouské společnosti (viz vysvětlení dále).

Následně bude nutné v rámci přiznání k dani z příjmů fyzických osob jednatele ošetřit zamezení dvojího zdanění na jeho odměnu za výkon funkce od rakouské společnosti. Zamezení dvojího zdanění bude aplikováno dle Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen „česko-rakouská smlouva o zamezení dvojího zdanění“).

Článek 15, Tantiémy, česko-rakouské smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví následující: „*Tantiémy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako člen správní rady nebo jakéhokoli jiného obdobného orgánu společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*“

Vzhledem k výše uvedenému má Rakousko právo zdanit odměnu za výkon funkce člena statutárního orgánu právnické osoby, a to bez ohledu na fyzickou přítomnost dané osoby v Rakousku.

V rámci českého daňového přiznání tak jednatel zamezí dvojímu zdanění na odměnu za výkon funkce od rakouské společnosti. Vzhledem k tomu, že český zákon o daních z příjmů považuje odměnu za výkon funkce jednatele za příjem ze závislé činnosti, pokud to bude pro jednatele výhodnější, bude možné využít ustanovení § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů a odměnu za výkon funkce od rakouské společnosti včetně souvisejícího pojistného vyjmout ze zdanění v České republice.

Pokud jednatel tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů nevyužije, může na základě česko-rakouské smlouvy o zamezení dvojího zdanění (článek 22, Vyloučení dvojího zdanění) aplikovat metodu zápočtu zahraniční (tj. rakouské) daně.

1.2 Dopady do pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

V Rakousku může být odměna za výkon funkce jednatele považována za příjem ze samostatně výdělečné činnosti, což má dopad nejen do daně z příjmů fyzických osob, který je popsán výše, ale i do odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotního pojištění.

Předpokládejme, že činnost jednatele vykonávaná v Rakousku převyší 5% hranici pro minoritní činnosti, která by nemusela být brána v úvahu z pohledu nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení ve znění pozdějších předpisů (dále jen „EU Nařízení“).

Dle článku 13 EU Nařízení je jednatel považován za osobu vykonávající činnost ve dvou členských státech EU

(tj. v České republice a Rakousku). V České republice jednatel bydlí se svou rodinou (tj. Českou republiku považuje za své bydliště) a současně zde vykonává podstatnou část své činnosti.

Dle EU Nařízení se na osobu, která je obvykle činná jako zaměstnanec a osoba samostatně výdělečně činná v různých státech, vztahují právní předpisy členského státu, v němž pracuje jako zaměstnanec (článek 13 bod 3 EU Nařízení).

Vzhledem k této skutečnosti by veškeré příjmy jednatele (tj. odměny za výkon funkce od české i rakouské společnosti) měly podléhat českému systému sociálního zabezpečení a zdravotnímu pojištění.

Poté, co dle EU Nařízení byla určena jednatelova příslušnost do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, je potřeba posoudit, zda daná činnost podléhá odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle českých pojistných zákonů, popřípadě jakému subjektu vzniká povinnost odvodů v České republice a v jaké výši.

Jelikož odměna za výkon funkce člena statutárního orgánu v České republice je považována pro účely odvodu pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění za příjem ze závislé činnosti, který plně podléhá odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, nikoliv za příjem ze samostatně výdělečné činnosti, měl by být stejný přístup aplikován i na odměnu za výkon funkce od rakouské společnosti i přesto, že Rakousko daný příjem klasifikuje jako příjem ze samostatné výdělečné činnosti.

Vzhledem k výše uvedenému vzniká rakouské společnosti povinnost se registrovat v České republice jako zaměstnavatel k odvodu pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Současně by rakouská společnost měla zaregistrovat jednatele jako svého zaměstnance pro účely odvodů pojistného.

Registrace rakouské společnosti u příslušné české zdravotní pojišťovny by měla proběhnout nejpozději do osmi kalendářních dnů ode dne nástupu jednatele do „zaměstnání“ [§ 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a změně a doplnění některých souvisejících zákonů]. Ve stejné lhůtě by měla být rakouskou společností provedena i registrace u ČSSZ (§ 93 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění).

Rakouská společnost bude mít povinnost srážet a odvádět na českou zdravotní pojišťovnu a ČSSZ pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (zaměstnavatelskou a zaměstnavatelskou část) a současně plnit veškeré související povinnosti plátce pojistného (např. povinnost podávání měsíčních přehledů pojistného atd.).

2 Cizinec (český daňový nerezident) vykonává funkci jednatele i v české společnosti

Obdobný postup k určení příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení dle EU Nařízení může být aplikován i na cizince (českého daňového nerezidenta), který byl jmenován do funkce člena statutárního orgánu české společnosti. Pokud by dle EU Nařízení cizinec měl podléhat zahraničnímu pojistnému systému, bude vždy nutné ověřit v dané zemi, zda odměna za výkon funkce jednatele je předmětem pojistného, jaké povinnosti v daném státě vznikají a popřípadě jakému subjektu.

Pokud odměna za výkon funkce jednatele poplyne cizinci, který je považován za českého daňového nerezidenta, jedná se o příjem, který je dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 zákona o daních z příjmů považován za příjem ze zdrojů na území České republiky, a to bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plyne, i na to, zda je činnost člena orgánu právnické osoby vykonávána na území České republiky, či nikoliv.

Tento příjem je u českého daňového nerezidenta zdaňován daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů [popřípadě dle § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů]. Odměna jednatele českého daňového nerezidenta, která je zdaňována srážkovou daní, nepodléhá solidárnímu zvýšení daně.

Z hlediska smluv o zamezení dvojího zdanění uzavíraných Českou republikou bude v takovém případě obvykle příjem podřízen pod článek Tantiémy. Dle tohoto článku má

stát zdroje příjmu obvykle právo na zdanění tohoto příjmu bez ohledu na místo fyzického výkonu činnosti.

Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně může být považována za konečné zdanění cizince jednatele v České republice. Nicméně jednatel, který je rezidentem v jiném členském státě EU nebo Evropského hospodářského prostoru (EHP), může v souladu s § 36 odst. 8 zákona o daních z příjmů v České republice podat daňové přiznání, kde srážkovou daň uplatní jako zálohu, a cizinec má nárok na uplatnění roční slevy na poplatníka ve výši 24.840 Kč. Tento postup je pro jednatele obvykle výhodný pouze tehdy, pokud jeho roční odměna za výkon funkce nepřekročí roční limit pro solidární zvýšení daně.

3 Závěr

Pokud jednatel české společnosti bude jmenován i jednatelem v dceřiných/sesterských společnostech usazených v různých členských státech EU a EHP, popřípadě cizinec bude jmenován do funkce člena orgánu české právnické osoby, bude vždy potřeba mít na paměti, že jednotlivé státy mohou uplatňovat rozdílný způsob zdanění odměny za výkon člena orgánu právnické osoby dle lokálních daňových zákonů.

Paralelně bude správným daňovým ošetřením potřeba řešit i odvody pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění za člena orgánu právnické osoby dle EU Nařízení, které jsou postaveny na základním principu jednoho státu pojištění (tj. pojistné ze všech příjmů plynoucí členovi orgánu právnické osoby z různých EU států by mělo být odváděno pouze do jednoho státu).

INZERCE

<https://www.kdpcr.cz/informace/beh2019>

S DAŇOVÝM PORADCEM VÁS DANĚ NEDOBĚJNOU

**BĚH
KDP ČR**

4. 5. 2019

K O M O R A
K D A Ň O V Ý C H P O R A D C Ů Č R

KDP ČR

1 2 3

4. ROČNÍK

MARIÁNSKÉ ÚDOLÍ, BRNO

Ústavní soud nařídil správcům daně vydávat částečné platební výměry ve věcech odpočtů DPH

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.

Po delší době Ústavní soud výrazně promluvil do výkladu daňového práva. A rozlouskl problém, nad nímž se daňoví specialisté roky zamýšleli. Nejvyšší správní soud nenašel odvahu k razantnímu, ale nutnému posunu výkladové praxe. A tak to za něj musel provést Ústavní soud, a sice jeho druhý senát (soudkyní zpravodajkou byla Kateřina Šimáčková, dalšími členy senátu Vojtěch Šimíček a Ludvík David) nálezem ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, ve věci stěžovatelky Kovové profily, spol. s r.o.

1 Podstata problému

O co jde? O takzvanou nespornou část nároku plátce DPH na nadměrný odpočet. V praxi běžný jev. Za zdaňovací období plátce nárokuje nadměrný odpočet DPH v konkrétní výši. Částka odpočtu je však většinou souhrnem řady menších dílčích částek podle jednotlivých transakcí, které plátce prováděl a jež se týkaly zdanitelných plnění. Často je podstatná část těchto transakcí nesporná a sporné jsou jen jedna či dvě z nich. Co to znamená? Dosud správce daně, měl-li pochybnost o určitých transakcích v daném zdaňovacím období, zadržel celý nárok na odpočet za toto období, i když sporné byly jen tyto transakce a řada jiných sporná nebyla. Důvodem bylo, že až prověřením (a uznáním, nebo neuznáním) transakcí, jež jsou sporné, lze zjistit, jaký je plátcův nárok. Dokud není jasno v poslední transakci, není jasno o ničem – takový byl dosud názor správců daně. Jinak řečeno, v oblasti DPH správce daně nechtěl používat obdobu „částečného rozsudku“ známého z občanského soudního řízení (§ 152 odst. 2 věta druhá, 1. alt. zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád).

Účinky takového právního názoru jsou zjevné. Kvůli vcelku nevýznamné části nároku na odpočet týkající se ojedinělé sporné transakce může být zadržována částka odpočtu, o níž z převážné části není sporu, že má být daňovému subjektu vyplacena. Že to může mít významný



vliv na cash flow daňového subjektu, není třeba detailně vysvětlovat. Daňový subjekt má sice nárok na úrok z daňového odpočtu [nyní dle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“)] z té částky odpočtu, která mu nakonec bude uznána, nicméně na odpočet i případný úrok si musí počkat, někdy i řadu měsíců.

2 Pokus Krajského soudu v Praze

Pokus vyřešit tento neblahý jev zavedením jakési analogie částečného rozsudku učinil Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 4. 10. 2016, čj. 48 Af21/2016-40 (AGROBET CZ, s.r.o.). Opíral se o principy DPH plynoucí z unijní úpravy i z povahy a podstaty této daně a o judikáty Soudního dvora EU: Zadržování nesporné části nadměrného odpočtu je významným pokřivením požadavku neutrality DPH, z něhož mj. plyne, že oprávněný nárok na odpočet má být vyplacen co možná nejdříve. Procesním nástrojem vnitrostátního práva, jak unijním právem žádaného cíle dosáhnout, mělo být vydání částečného platebního výměru. Takový institut zná i správní právo, konkrétně § 148 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (rozhodnutí v části věci) (dále jen „správní řád“). Krajský soud k tomu uvedl: „*Je pravdou, že právní úprava daňového řádu výslovnou úpravu částečného či mezitímního rozhodování neobsahuje a ustanovení správního řádu nelze přímo aplikovat (§ 262 daňového řádu). Na základě argumentu a maiori ad minus však lze již za stávající úpravy daňového řádu dovodit, že je-li správce daně oprávněn rozhodnout o určitém předmětu jako celku, může nepochybně rozhodnout o tomto celku i v dílčích krocích po jeho jednotlivých částech. Takovým rozhodnutím si neosobuje pravomoc nad rámec té, která je mu již právním řádem svěřena.*“ Soud dále rozebral, že takovému postupu nebrání žádné ustanovení daňového řádu, zejména nevzniká problém s litispendencí či překážkou věci rozhodnuté.

3 Odmítavá reakce Nejvyššího správního soudu

Řešení Krajského soudu v Praze však Nejvyšší správní soud neakceptoval. V rozsudku ze dne 11. 5. 2017, čj. 6 Afs 264/2016-44, shledal, že daňový řád neumožňuje správci daně vydat „částečný platební výměr“, resp. platební výměr na část daně. Podle Nejvyššího správního soudu „(...) vytvoření ‚institutu částečného rozhodnutí‘ bez zákonného podkladu v daňovém řádu se může negativně projevit v celém daňovém procesu, protože je nutné zvážit propojenost celé právní úpravy daňového procesu a důsledky takovéto změny náhledu na používání daňového řádu ve vztahu k daňovému právu hmotnému. Akceptace institutu částečného rozhodnutí (v daném případě v podobě částečného platebního výměru) by proto měla vliv i na následné konečné rozhodnutí, u něhož by bylo nutné důsledně uvést jeho vztah k předchozímu ‚částečnému rozhodnutí‘ (zda jej doplňuje a jak, či jej nahrazuje), na uplatnění řádných a mimořádných opravných prostředků v rámci daňového řízení a jejich provázanost ve vztahu k ‚jednotlivým rozhodnutím‘, na plynutí lhůt pro stanovení či placení daně atd. Otázkou rovněž je, zda částečné rozhodnutí může správce daně vydat z úřední povinnosti, nebo pouze na žádost, případně kdo a jak určí, že je ‚část daně (zvláště když s tímto institutem nepracuje ani hmotné právo) doměřitelná‘. Připuštění aplikace tohoto institutu by v některých případech vedlo k daleko větším ekonomickým problémům daňového subjektu, neboť namísto očekávaného nadměrného odpočtu by mu mohl správce daně vyměřit ‚částečný nedoplatek na DPH‘, což by jej ještě více ekonomicky zatížilo (...). Jelikož v tomto směru mohou nastat netušené problémy, k jejichž řešení právní úprava obsažená v daňovém řádu zjevně nedává jakoukoli odpověď, lze i na základě tohoto argumentu tvrdit, že v daňovém řízení není institut ‚částečného rozhodnutí‘ v žádném případě přípustný.“

K námitce protiústavnosti výkladu, že částečný platební výměr není přípustný, Nejvyšší správní soud uvedl: „(...) Pokud daňový řád ve spojení s hmotnou daňovou úpravou stanoví, že po dobu řízení o stanovení daně nelze vydat částečné rozhodnutí či vyplácet nadměrný odpočet nebo

jeho poměrnou část, nelze hovořit o tom, že takový výsledek je automaticky protiústavní. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že stále platí zásada ‚dura lex, sed lex‘ (tvrdý zákon, ale zákon). (...)“¹

O správnosti závěru vysloveného šestým senátem však panovaly jisté pochyby. Pravomocemi orgánů veřejné moci nelze nakládat velkoryse a zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí jistě velmi omezuje možnosti kreativního výkladu práva, který by vedl k založení kompetenci správce daně, jež v zákoně nejsou dostatečně jednoznačně zakotveny.² Argument „nedozírnými důsledky“, jež by přineslo připuštění částečného platebního výměru, však nebyl přesvědčivý. Problematika prekluze práva, jeho promlčení, podmínek vynutitelnosti atd. vyvstává u částečného rozsudku i v občanském právu a musí se řešit, a přesto je takový typ rozhodnutí běžnou součástí rozhodování soudů v občanském soudním řízení. Totéž platí i pro správní právo a rozhodnutí o části věci podle již zmíněného § 148 odst. 1 písm. b) správního řádu. Šestý senát také málo akcentoval skutečnost, že u odpočtu DPH se jedná o daň plně harmonizovanou unijním právem, jež je založena na určitých vůdčích principech (zejména principu neutrality). Ty nesmí být výkladem vnitrostátního procesního práva popřeny, ba právě naopak – vnitrostátní právo je třeba (přinejmenším tehdy, nezhorší-li se tím postavení jednotlivce) vykládat tak, aby principy DPH byly naplněny. Pochybnosti o souladu vnitrostátní úpravy s unijním právem odmítl šestý senát poukazem na to, že faktické zadržení vrácení nadměrného odpočtu DPH nenastává automaticky ze zákona bez dalšího, ale tehdy, pokud vznikly správci daně jisté pochybnosti a s daňovým subjektem se na základě těchto pochybností vede individuální řízení.

4 Položení předběžné otázky Nejvyšším správním soudem

Pochyby o správnosti závěrů šestého senátu našly svůj výraz v usnesení prvního senátu ze dne 31. 5. 2018, čj. 1 Afs 271/2017-56, jímž byla Soudnímu dvoru EU předložena tato předběžná otázka:³ „Je v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH,

¹ Svůj právní názor šestý senát zopakoval i v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, čj. 6 Afs 287/2016-22, ve věci téhož daňového subjektu, tj. AGROBET CZ, s.r.o.

² Judikatura Nejvyššího správního soudu nicméně v omezeném rozsahu připouští dovození tzv. implicitních pravomocí správního orgánu: „Při vymezení pravomocí správních orgánů je nutno striktně trvat na ústavním požadavku, aby byly dostatečně určité a jasně stanoveny zákonem (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Znamená to, že taková pravomoc musí být zásadně výslovně v zákoně zakotvena, a to s patřičnou mírou konkrétnosti a určitosti, aby bylo již ze samotné dikce zákona ve všech podstatných rysech zřejmé, jakým způsobem a za jakých podmínek může orgán veřejné moci jednat a svým jednáním zasahovat do právní sféry soukromých osob. Výjimky z uvedeného pravidla platí pouze pro tzv. ‚implicitní pravomoci‘, tedy pravomoci, které sice výše uvedeným způsobem nejsou zakotveny, avšak které jsou nezbytně třeba k řádnému uplatňování jiných, ústavně předepsaným způsobem zakotvených pravomocí, bez jejichž existence by jiné pravomoci nemohly být řádně uplatňovány, a které jsou obsahově vymezeny tak, že se striktně drží ústavně legitimního účelu, k jehož realizaci jsou uplatňovány a který je shodný či úzce spojený s účelem oněch jiných pravomocí, a pouze tím nejšetřivějším rozumně dosažitelným způsobem zasahují do právní sféry soukromých osob.“ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, čj. 7 Afs 111/2009-64, č. 2017/2010 Sb. NSS. Viz obdobně i další na něj navazující rozhodnutí, a sice usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2012, čj. Vol 13/2012-36, č. 2796/2013 Sb. NSS, bod 48.

³ Věc C-446/18, AGROBET CZ, s. r. o., proti Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, dosud o ní nebylo rozhodnuto.

opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokováného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období?“

První senát měl v předkládacím usnesení (viz jeho body 60 a 61) za to, že s ohledem na potřebu přiměřeného naplnění principu neutrality DPH má být v oblasti DPH částečné vyměření daně možné, neboť není důvodu u zdanitelných plnění, jež jsou nesporná, přiznání odpočtu k nim se vážící podmiňovat vyjasněním oprávněnosti zdanitelných plnění správcem daně zpochybněných: „[60] Právě skutečnost, že členský stát určité nárokované zdanitelné plnění, o jehož oprávněnosti nejsou pochybnosti, po určitou dobu neuzná, resp. ani nedovolí prokázat jeho oprávněnost, je dle předkládajícího soudu systémovým zásahem do nároku na odpočet daně. (...) Osoba povinná k dani by neměla být zbavena práva na prokázání nároku na odpočet daně pouze pro skutečnost, že daně zdanitelné plnění je plněním, které vykázala v určitém zdaňovacím období, resp. že všechna zdanitelná plnění vykázaná v daném zdanitelném období nebyla ještě vyměřena (o některých panují pochybnosti).“

První senát dodal: „[61] Obecně lze tedy říci, že předkládající soud nezpochybňuje možnost stanovení DPH za určité zdanitelné období. Praktickým důsledkem opačného přístupu by byla nutnost vyměřit daň za každé zdanitelné plnění, což je fakticky neuskutečnitelné. V rámci konstrukce národní úpravy, obzvláště jde-li o úpravu opatření a povinností dle čl. 183 a 273 směrnice o DPH, je však zapotřebí vždy přihlídnout k tomu, že splnění podmínek pro nárok a následné vyplacení odpočtu daně se váže ke konkrétnímu zdanitelnému plnění; nelze jej proto bez dalšího paušálně podmiňovat splněním podmínek u jiných zdanitelných plnění. Pokud jsou splněny podmínky pro vyplacení odpočtu daně ze zdanitelného plnění, je předkládající soud názoru, že odpočet daně nesmí být dále zdržován.“

5 Rozlousknutí problému Ústavním soudem

Ve věci stěžovatelky Kovové profily, spol. s r.o., šlo v řízení před správními soudy o prověřování nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka podnikala ve dvou oblastech – jednak budovala opláštění hal pro jiné subjekty, jednak obchodovala s drahými kovy. Ohledně drahých

kovů se dostala do podezření z účasti na podvodu na DPH a z tohoto důvodu správce daně prověřoval její nárok na odpočet. Naproti tomu nebylo pochyb o oprávněnosti té části jejího nároku, která se týkala plnění souvisejících s budováním opláštění haly v objektu společnosti Scania ve Švédsku. Stěžovatelka měla za to, že její nárok na odpočet je prověřován příliš zdlouhavě a požadovala přinejmenším vyřešení nesporné části nárokováného odpočtu. Krajský soud⁴ ani Nejvyšší správní soud⁵ jí nevyhověly.

Je třeba poznamenat, že v rozsudku třetího senátu Nejvyššího správního soudu se na právní názor vyslovený v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, čj. 6 Afs 287/2016-22, výslovně neodkazuje. Podstata věci, tedy snaha stěžovatelky o zúžení prověřování nároku na odpočet jen na spornou část související s obchodem s drahými kovy, však je podobná tomu, co řešil šestý senát ve věci sp. zn. 6 Afs 287/2016. A v rozsudku třetího senátu je jasně vysloven závěr⁶ (přesněji řečeno ztotožnění se s názorem krajského soudu), že povinnost vrátit nadměrný odpočet DPH vzniká až od okamžiku jeho vyměření, které zahrnuje celé zdaňovací období, a proto nesporná část tohoto odpočtu musí sdílet osud té části, která je dosud prověřována.

Stěžovatelka se po neúspěchu před správními soudy obrátila na Ústavní soud.

Ten v první řadě zdůraznil, že věc má sice unijní rozměr, a reflektoval položení předběžné otázky Nejvyšším správním soudem ve věci C-446/18, zdůraznil však, že to mu nebrání věc sám posoudit z hlediska přípustnosti zásahu správce daně do vlastnického práva chráněného článkem 11 Listiny základních práv a svobod.⁷ K jeho dotčení Ústavní soud uvedl (vytučnění doplněno autorem):⁸ „Povinnost zaplatit daň nebo její příslušenství bezpochyby představuje zásah do majetkové sféry daňového subjektu, neboť se tím jeho majetek snižuje o částku, kterou bude povinen zaplatit. Povinnost strpět dlouhodobé zdržování nadměrných odpočtů má taktéž přímé dopady na majetkové poměry daňového subjektu, jelikož tento nemůže se svými finančními prostředky nakládat. Tato situace může vést k různým nežádoucím důsledkům, jako např. k zesplatnění existujících úvěrů či k nutnosti vstupovat do nových právních vztahů za účelem přežití této nepříznivé finanční situace, jak ve svých podáních opakovaně uvádí stěžovatelka. **Zadržování nadměrných odpočtů je tedy nesporně taktéž zásahem do majetkových práv daňového subjektu.**“⁹

⁴ Viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 2. 11. 2016, čj. 52 Af 24/2016-111.

⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, čj. 3 Afs 5/2017-56.

⁶ Viz bod 39 rozsudku.

⁷ Podobnou metodou postupoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 (KORDÁRNA), ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-47. Svě závěry o nutnosti platit za zdržovaný odpočet DPH úrok odůvodnil nejen právem EU, ale také nutností chránit ústavně zaručené vlastnické právo plátce, jehož odpočet je zdržován, jakož i jeho základní právo podnikat (viz body 24 až 28 rozsudku).

⁸ Viz bod 28 nálezu.

⁹ Ostatně již v rozsudku KORDÁRNA se ohledně nadměrného odpočtu hovoří o negativní daňové povinnosti (viz jeho bod 20 *in fine*).

Následně se Ústavní soud věnoval tomu, jak má být procesně postupováno, aby případný zásah do vlastnického práva plátce DPH uplatňujícího nárok na odpočet daně byl ústavně konformní.¹⁰ „Daňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. Daňový řád sice výslovně neumožňuje nakládat s nespornou částkou odděleně od částky sporné; rovněž však daňový řád v žádném svém ustanovení neumožňuje zadržovat nespornou částku společně s částkou spornou. Jinými slovy, jestliže Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku uvádí, že „nesporná část tohoto odpočtu musí sdílet osud té části, která je dosud prověřována,“ neplyne tento závěr z daňového řádu o nic víc než možnost vrácení nesporné částky daňovému subjektu.“

Na základě těchto úvah pak Ústavní soud dále dovodil,¹¹ že samotný daňový řád „umožňuje opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet daně nejen za celé zdaňovací období, ale i ve vztahu k jednomu uskutečněnému zdanitelnému plnění, tj. k jednomu obchodnímu případu. Rozhodnutí správce daně o vyměření nesporné částky nadměrného odpočtu (tedy rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu) žádným způsobem nebrání pozdějšímu následnému vyměření daně u prověřovaných plnění, jak plyne z § 143 odst. 1 věty druhé daňového řádu.“ Zároveň Ústavní soud připustil,¹² že částečné vyměření odpočtu může s sebou nést jisté těžkosti, avšak ty budou

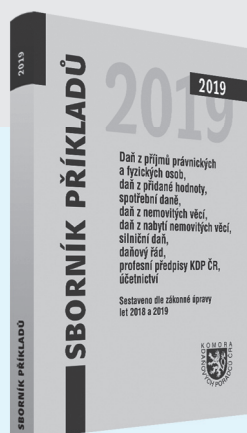
řešitelné ústavně konformním výkladem „jednoduchého“ práva, a sice že „vydání rozhodnutí týkajícího se neprověřovaných plnění je z hlediska ústavnosti možné pouze ve prospěch daňového subjektu, nikoli v jeho neprospěch“.

6 Závěr

Nález Ústavního soudu je příkladem jakéhosi „aktivismu zdravého rozumu“. Těm, kdo se oblastí odpočtů DPH zabývali, bylo zřejmé, že zadržování celého nadměrného odpočtu, je-li sporná jen jeho část, není únosné a přiči se podstatě DPH a principu neutrality. V důsledku toho nepřipustně zasahuje do vlastnického práva plátce, jemuž je nesporná část odpočtu zadržována. Škoda jen, že procesní cestu, jak se dobrat k cíli, jehož všichni chtěli dosáhnout, musel najít až Ústavní soud. Ve věci sp. zn. 6 Afs 287/2016 měl Nejvyšší správní soud k dispozici „nosič“, jímž mohl dospět k cíli sám, a to přitakáním názoru odvážného krajského soudu a jeho drobnou korekcí. Bohužel této možnost nevyužil.

Jakkoli Ústavní soud vyřešil základ problému, zdaleka není vše hotovo. V navazující judikatuře bude třeba dořešit dílčí – a netriviální – otázky související s částečnými platebními výměry, na něž upozornil šestý senát v rozsudku čj. 6 Afs 287/2016-44. Například (ale zdaleka ne jen) otázky týkající se účinků částečného platebního výměru na běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně [viz § 148 odst. 2 písm. b), ale případně i písm. e) či odst. 4 písm. d) a e) daňového řádu].

INZERCE



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2019

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2018.

Cena publikace je 450 Kč vč. DPH + poštovné.

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

¹⁰ Viz bod 35 nálezu.

¹¹ Viz bod 39 *in fine* nálezu.

¹² Viz bod 41 nálezu.

Daňář & daňová firma roku 2018: Známe vítěze!



V pražském hotelu International byli ve čtvrtek 7. února 2019 slavnostně vyhlášeni vítězové z již 9. ročníku soutěže Daňář & daňová firma roku 2018. V soutěži pořádné společnosti Wolters Kluwer ČR jsou na základě hlasování odborné i laické veřejnosti odměňováni ti nejlepší daňoví specialisté a osobnosti z oblastí daní. Vedle toho jsou oceňovány také tři Nejvstřícnější finanční úřady roku 2018 a Nejžádanější zaměstnavatel v daních za rok 2018. Novinkou letošního ročníku bylo vyhlášení žebříčku Největších poradenských firem roku 2018, jehož sestavení podpořila mezinárodní poradenská síť ETL Global.

Hlasování tohoto ročníku soutěže probíhalo od 6. listopadu 2018 do 7. ledna 2019. Letos bylo do soutěže nominováno 52 daňových specialistů a osobností a nejvíce obsazenou kategorií se stal Daňář roku v oblasti Správy daní.

Slavnostní galavečer probíhal za účasti většiny nominovaných kandidátů a řady významných osobností. O přátelsky odlehčenou atmosféru se postarala moderátorka Jana Víšková, která provázela i minulé ročníky. Předávání ocenění pak bylo zakončeno příjemným hudebním vystoupením.

Boj o titul Nejžádanějšího zaměstnavatele v daních vyhrála společnost TPA Tax, s. r. o., která obhájila vítězství z minulého roku (ale též z let 2013 a 2015). Na druhém místě se umístila společnost Deloitte Advisory s. r. o.

Daňovou osobností roku 2018 za státní sféru se stal Josef Baxa, předseda Nejvyššího správního soudu. Za komerční sféru získal titul Jiří Nesrovnal zastupující společnost N-Consult.

Titulem Daňář roku 2018 v oblasti Daň z přidané hodnoty se může pyšnit Petr Vondraš ze společnosti Moore Stephens s. r. o. V oblasti Správy daní se stala Daňářem

roku Jana Jarešová z Generálního ředitelství cel a v mezinárodních daňových vodách kralovala v roce 2018 Hana Skalická (Advokátní kancelář Skalická), jež obdržela titul Daňář roku v oblasti Mezinárodního zdanění.

Největšími daňovými nadějemi se stali Soňa Hanigovská ze společnosti Fučík & partneři, s. r. o., Tomáš Brokl působící v ECS tax services s. r. o. a Matěj Nešleha ze společnosti KODAP Jihlava.

Titul Nejžádanější lektor v daních byl udělen daňové poradkyni a lektorce Martě Šťastné (Bohemian tax & accounting s. r. o.).

Z rukou ministryně financí Aleny Schillerové si převzaly ocenění tři Nejvstřícnější územní pracoviště finančních úřadů, jež byly zvoleny širokou veřejností (řazeno podle počtu hlasů):

- Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Hořicích
- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno–venkov
- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I

Letos poprvé byla vyhlášena kategorie ETL Největší poradenské firmy roku 2018, jejíž podstatou je sestavení žebříčku největších poradenských firem na základě několika sledovaných ukazatelů. Jak uvedl Robert Jurka z ETL Global, touto novou kategorií soutěže se chceme přiblížit zemím, v nichž je sestavování obdobných žebříčků tradicí. Vyjma poradenských firem z tzv. velké čtyřky se této kategorii zúčastnily a poskytly potřebné údaje všechny poradenské firmy, jež patří z hlediska obrátu v České republice k nejsilnějším.

Kompletní výsledková listina za rok 2018 včetně ETL žebříčku Největších poradenských firem je k dispozici na stránkách soutěže www.danarroku.cz.

**Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Kozí 4, 602 00 Brno

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

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

IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Wadurová, 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 prochází recenzním řízením.

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

Datum předání do tisku: 13. března 2019

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.

U nákladového nádraží 10

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wkcr.cz

redakce: Andrea Doušová