

Bulletin



Komory daňových poradců ČR



2/2021

- / TĚMA VYDÁNÍ: Změny v daních z příjmů
- / ROZHOVOR: Ing. Tomáš Golář – předseda Ústavně právního výboru Senátu
- / Několik úvah ohledně daňových dopadů změn v oblasti hmotného a nehmotného majetku
- / Upřesnění postupu při uplatnění daňové ztráty
- / Aplikace obecné důkazní nauky v daňověprávních procesech: vybrané poznámky

Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

Ize říci, že zákon o daních z příjmů potkala v roce 2020 menší legislativní smršť, která přinesla řadu novelizací, ať už v důsledku zmírňování ekonomických dopadů pandemie, nebo z jiných důvodů odborných, praktických či politických. Toto číslo Bulletinu jsme proto tematicky věnovali daním z příjmů. Jelikož jsme v poslední době zaznamenali, že také Senát Parlamentu ČR vyvíjí poměrně viditelné aktivity v daňové oblasti, o rozhovor jsme požádali senátora a předsedu Ústavně právního výboru Senátu, našeho kolegu Ing. Tomáše Goláně. Předem upozorňuji, že na rozdíl od ostatních článků, na jejichž stylistickou a jazykovou úpravu jste v Bulletinu zvyklí, je jeho vyjadřování poměrně přímočaré a slovník „ostrý“. Na druhou stranu jsme toho názoru, že rozhovor není na rozdíl od článků akademickým pojednáním a tázaný má na svůj způsob vyjadřování svého osobního názoru právo.



První z článků přináší úvahy Jana Hájka, daňového poradce a auditora, který je aktivně činný i na akademické půdě, na téma určování daňové uznatelnosti či neuznatelnosti nákladů. Problém je demonstrován na konkrétním příkladu nedávno řešených karbonových kreditů, ale asi se shodneme, že jde o téma obecné. Článek totiž znovu výstižně ukazuje, že chybějící definování principů nadřazených psané právní úpravě, sklony k formalistickým výkladům a zakořeněné tendence hledat pro každý případ v zákoně nějakou „kolonku“ často nevedou k racionálnímu ani smysluplnému výkladu. Autoři Lenka Nováková, Daniela Králová a Jan Hájek se pak věnují interpretaci poněkud problematického pojmu „obstarání bytové potřeby“ v kontextu novely zákona, kterou byla také zrušena daň z nabytí nemovitých věcí, a shrnují související diskuse v rámci Koordinačního výboru a výklady zastávané Generálním finančním ředitelstvím. Popsaná situace zároveň demonstrovuje, jaké aplikační problémy mohou uživatelům právní normy přinést překročné změny právní úpravy prováděné v průběhu legislativního procesu a proč je nezbytné v případě významných změn stanovit dostatečnou legisvakantní dobu.

V dalším článku upozorňuje Zuzana Rylová na některá úskalí nově zavedené paušální daně. Je zřejmé, že tento způsob řešení daňových povinností není vhodný pro každého. Dozvíme se, že před vstupem do paušálního režimu by si měl každý vyhodnotit svou konkrétní situaci a zvážit všechna pro a proti, aby pak v praxi nemusel čelit nečekaným komplikacím. Ve spoluautorském článku s Janou Skálovou jsme se podělili o naše úvahy týkající se daňových změn v oblasti majetku a pro změnu upozorňujeme poplatníky, kteří jsou účetními jednotkami, že pro dosažení výsledných efektů je třeba myslet i na pravidla uplatňovaná v účetnictví. Další náš spoluautorský článek s Radkem Novotným má za cíl upozornit na následky poměrně významných změn provedených v oblasti zdaňování dluhopisů, které možná některé historické problémy odstranily, nicméně řadu jiných přinesly.

V závěrečné části „ostatní“ se pak v článku nazvaném *Aplikace obecné důkazní nauky v daňověprávních procesech: vybrané poznámky* mohou čtenáři společně s Romanem Landgráfem zamyslet nad tíží důkazního břemene, úrovní důkazního standardu i dokazovacími procesy a strategiemi. Na závěr pak Lukáš Pěsna přináší krátký vhled do problematiky nové možnosti zpětného uplatnění daňové ztráty a některých souvisejících pravidel, která byla diskutována v rámci Koordinačního výboru a na která je třeba si dát pozor.

Za redakční radu si na závěr dovoluji popřát čtenářům hodně energie do konce daňové sezony a zasloužené krásné léto. /

Simona Hornochová

Obsah

Úvodník

Mgr. Simona Hornochová 1

Rozhovor

Ing. Tomáš Goláň – daňový poradce,
senátor Parlamentu ČR a předseda Ústavně právního
výboru Senátu..... 3

Téma vydání: Změny v daních z příjmů

Úvaha nad základními principy daňové
neuznatelnosti nákladů
(Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.)..... 7

Odpočty úroků z hypotečního úvěru
na financování bytových potřeb obstaraných
od 1. ledna 2021
(Ing. Lenka Nováková, Ing. Daniela Králová,
Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.)..... 10

Zamyšlení nad paušální daní
(Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.)..... 15

Několik úvah ohledně daňových dopadů změn
v oblasti hmotného a nehmotného majetku
(Mgr. Simona Hornochová,
doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.) 20

Nový daňový režim dluhopisů
a několik úvah k cenným papírům
(Mgr. Simona Hornochová, Ing. Radek Novotný) 27

Ostatní

Aplikace obecné důkazní nauky v daňověprávních
procesech: vybrané poznámky
(Ing. Roman Landgráf) 35

Upřesnění postupu při uplatnění daňové ztráty
(JUDr. Ing. Lukáš Pěsna) 43

Ze života KDP ČR

Písemná část kvalifikační zkoušky
na daňového poradce 45

Webinář „Aktuální problémy uplatňování DPH“ 46

On-line seminář „INCOTERMS 2020“ 46

On-line seminář k problematice DPH, DPPO
a DPFO 46

On-line veletrh technologií a služeb
pro daňové poradce a účetní 47

Zasedání Prezidia KDP ČR 48

Vzdělávání pro veřejnost 48



Tištěný čtvrtletník

Komora daňových poradců České republiky

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **2. 7. 2021**,

Datum předání do tisku: **28. 6. 2021**.

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová // JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D. //

Ing. Lucie Wadurová, LL.M. // doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. //

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

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

Tisk: **IMPAX**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie Shutterstock.com a Pixabay.com.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz,

nebo tel. +420 244 404 555, +420 606 404 953.

Mediakit a další informace na www.impax.cz.

Tomáš Goláň

Rozhovor s daňovým poradcem, senátorem
Parlamentu ČR a předsedou Ústavně právního
výboru Senátu vedla Simona Hornochová.

Stal jste se daňovým poradcem v roce 1993, tedy v době, kdy vznikala Komora daňových poradců, máte číslo 219 – snad se neurazíte, ale něco už pamatujete. Byl jste u samotných počátků naší profese a musel jste za tu dobu zažít mnohé. Nikdy jste nezalitoval, že jste si profesně zvolil tento obor, a stále Vás to baví a naplňuje?

Baví mě to pořád a asi nikdy nepřestane. V posledních letech se z naší profese stal doslova boj mezi dobrem a zlem, takže když mám pocit, že jsem na straně dobra, člověka to i naplňuje. Ano, zlem myslím Finanční správu, která se neštítí před ničím, aby poplatníka tzv. „dostala“.

Když jsme u té historie, podle mého vnímání si náš daňový mikrosvět postupně prošel poměrně zásadními a viditelnými vývojovými etapami – od extrémně formalistického přístupu k výkladu daňových zákonů v devadesátých letech, kdy přítomnost či nepřítomnost čárky v názvu dodavatele měla fatální vliv na platnost daňového dokladu a kolegové přeměřovali na desetiny milimetru otisk úředního razítka, po postupnou kultivaci interpretační i aplikační praxe Nejvyšším správním soudem od jeho vzniku v roce 2003. Od něho jsme se učili vykládat zákony my i státní správa, ostatně, takový počet inženýrů bychom asi v jiné právní profesi těžko hledali. Jak na Vás působí aktuální trend, kterým se daňové prostředí ubírá? Respektive, vnímáte v poslední době nějaký další kvalitativní vývoj? Já se totiž nemohu ubránit pocitu, že se nám něco z těch devadesátých let do daňové praxe vrací a rozhodně to není ku prospěchu věci – jako by se ta kultivovanost zase částečně vytrácela.

Ano, máte pravdu. Vytratila se nejen kultivovanost a zdravý rozum, ale i odbornost. Jak jinak pojmenovat situaci, kdy 50% rozhodnutí Finanční správy je rušeno správními soudy!!! Často vidíme, že Finanční správa považuje automaticky vše, čemu nerozumí, za nesprávné či podvodné. A že poslední dobou nerozumí hodně věcem, známe my, co proti nim brojíme správními žalobami. Není ale ani ničím neobvyklým, že si pracovníci Finanční správy upravují skutečnost podle svého předem připraveného scénáře, zamlčují důkazní prostředky či vkládají do úst svědkům i to, co neřekli, ale co by úředník chtěl, aby řekli, minimálně účelově svědecké výpovědi hodnotí. Vše jde přesně podle promyšleného scénáře, aby došlo k doměření daně. To ale nestačí, často se k těmto fabulacím a manipulacím s fakty přiklání i správní soudy. A, bohužel, i Nejvyšší správní soud posunul hranice toho, co je možné doměřit, daleko za hranice toho, co bylo možné doměřit dříve. Ohromný tlak Finanční správy přinesl své kyselé plody. Podle NSS dnes musí podnikatel vědět úplně všechno a kontrolovat i věci, které by dříve nikoho ani nenapadly. Tak, jak posunul Andrej Babiš hranice možného za hranice slušného, tak i Nejvyšší správní soud posunul své rozhodování za hranice běžného a prakticky nerealizovatelného. Praxe by měla být taková, že by podnikatelé měli kontrolovat své dodavatele pouze tak, aby mohli eliminovat svá podnikatelská rizika, a ne za finanční správu své dodavatele vyšetřovat, aby se náhodou neúčastnili podvodu na dani. Nejvyšší správní soud jde často v těchto

situacích zcela za hranice judikatury Soudního dvora EU, navíc ne vždy ctí princip neutrality daně z přidané hodnoty jako to nejposvátnější, co principy daně z přidané hodnoty obsahují a o čem jako o „posvátné krávi“ neustále hovoří Soudní dvůr EU. Už i Nejvyšší správní soud z opatrnosti zamítá kasační stížnosti, kde je nekontaktní dodavatel a nepodařilo se u něj ověřit, že k plnění došlo. Daňové subjekty se tak stávají rukojmími svých dodavatelů, když správní orgány ignorují daňové doklady, kontrolní hlášení i bankovní výpisy. Pokud není pro správce daně váš dodavatel kontaktní, máte v podstatě smůlu, protože správce daně na tu nekontaktnost podle svých metodických pokynů nabalí spoustu balastu, jako jsou virtuální sídla, neukládání závěrek do sbírky listin, neexistence provozovny, neexistence zaměstnanců, neexistence webových stránek, načež z vás udělá nekompetentního podnikatele, který si neprověřuje své dodavatele, takže máte smůlu. Co to, proboha, je? Podnikatel se má co ohánět, aby si zajistil odběratele a aby mu zaplatili a včas, ne aby ještě prověřoval solventnost svého dodavatele, když ten mu nic nedluží. Pokud platím dodavateli až po obdržení zboží, nenesu žádné riziko, tak proč jej mám ještě prověřovat? Abych suploval činnost Finanční správy?

Říkal jste, že Vás v minulosti k daním přivedla Vaše láska k právu. Daně jsou z povahy věci zásahem do vlastnického práva z mocenské pozice státu a lidé jejich dopady pociťují velmi bezprostředně. Jde tedy o oblast docela citlivou na pocity práva či bezprávi, férovost či nespravedlnost, které pak mohou do jisté míry formovat i celospolečenskou atmosféru, respektive obecný postoj člověka ke státu. Ve své kariéře jste se hodně věnoval daňovému procesu, dá se tedy říct, že jste pomáhal firmám či podnikatelům při jejich sporech se správci daně. Co Vám v tomto ohledu umožnila role senátora? Máte pocit, že můžete pomáhat víc? Nebo jinak?

Pokud jsem senátorem, jsem více slyšet a mohu zasahovat i do legislačního procesu. Vždyť jsem byl i osobně přizván k přepracování nového daňového řádu, který neprošel napoprvé Sněmovnou, přičemž tam bylo taky zapracováno mých 15 zásadních připomínek, jako třeba běh nové prekluzivní lhůty při kontrole až po zahájení skutečných úkonů, nikoliv formálním zahájením, či zrušení vykusování (nepřihlédlo by se k přeplatku, který byste měli u správce daně, do doby, než by byla daň vyměřena) apod. Určitě jsem prosadil množství i dalších pozměňovacích návrhů, které pomohly podnikatelům v rámci kompenzací, a jiných.

Kvalita daňového prostředí se ovšem neodvívá jen od kvality daňových zákonů, na ty si koneckonců po určité době lidé zvyknou, a pokud mají všichni zúčastnění jistou úctu k právu, většinou se v nich dá najít nějaký, zpravidla i vcelku rozumný způsob interpretace. V pozitivním smyslu slova se dá říct, že kde je vůle, tam je i cesta. Můj názor proto je, že na kvalitu daňového prostředí má nakonec mnohem větší vliv způsob používání těchto zákonů, tedy aplikační praxe. Samozřejmě v tomto ohledu nelze nic paušalizovat, ale zažili jsme poměrně nedávno jisté excesy při výkonu správy daní, které nabraly systémovou podobu a vše musel

usměrnit až Nejvyšší správní soud – což si možná v mezičase vyžádalo zbytečné oběti. Vy jste na půdě Senátu pořádal seminář za účasti vrcholných představitelů Finanční správy i jí nadřízeného Ministerstva financí, při němž odborníci z praxe poukazovali na různé systémové problémy v činnosti finančních úřadů, které považují za výkon ne-dobré správy. Jaký jste měl z těchto setkání pocit? Respektive, máte nějaké signály, že by se v některé z těchto oblastí přístup úřadů změnil?

Ty excesy ještě úplně neskončily, již nejsou tolik nadužívány zajišťovací příkazy, ale v rámci kontrol excesy pokračují i dále. Není žádná vůle pochopit podnikatele, je pouze vůle doměřit podnikatele. Ale o tom jsem se zmínil již v předchozích odpovědích.

Ze semináře a i z reakcí naší komise, kterou jsme v Senátu pro prověřování kontrolních postupů Finanční správy zřídili, necítím ze strany Finanční správy žádnou sebereflexi, dokonce naposledy si dovolili její zástupci k této senátní komisi nepřijít.

Víte, že vám Finanční správa sebere neprávem peníze, je jedna věc, ale má to i mnohem horší rozměr. Výmysly Finanční správy nekriticky přejímají i státní zástupci a trestní tribunály, neboť ani státní zástupce, a ani soudce by nikdy nenapadlo, že může Finanční správa něčemu nerozumět, že si může vymýšlet, nebo že by mohla dokonce vědomě manipulovat s fakty. A tak jsou odsouzeny desítky nevinných lidí za daňové delikty. Máme zpět padesátá léta. Když to někomu vyprávím, nikdo tomu nemůže uvěřit, ale, bohužel, daním rozumím a často vidím hned na první pohled, že ta hmota je jiná, než tvrdí i soudce. Mám prostě smůlu, že tomu rozumím více než oni.

Zde se vyjádřím i jako předseda Ústavně právního výboru: Lidem peníze neprávem vzít je hrozné, ale brát jim neprávem svobodu? Jak toto pojmenovat?

Ted' jste mě motivoval ještě k jedné otázce – dlouhodobě totiž přemýšlím, jak moc by mělo trestní právo vstupovat do daňové oblasti. Mám silný pocit, že trestní oznámení se v České republice v posledních letech začala obecně velmi nadužívat, až bych řekla zneužívat. Přestávají být vnímána jako skutečně ultimátní nástroj pro eliminaci vysoce škodlivých jedinců ze společnosti či nějakého druhu činnosti, což je podle mého názoru velmi alarmující trend. Statisticky publikované Nejvyšším státním zastupitelstvím, u kolika daňových doměrků podávají správci daně trestní oznámení, už jsem raději přestala sledovat, protože to procento bylo naprosto šílené. Nejsem na tuto oblast žádný odborník, ale podle mého názoru by se daňová pochybení měla zásadně řešit v rámci správního trestání, tedy na „administrativní“, a nikoliv na trestní úrovni, samozřejmě pokud se nejedná o čiré podvody (falšování faktur, nadhodnocování reklam, karuselové podvody apod.). Pro společnost je podnikatel prospěšný, když podniká, takže stejně dávají smysl peněžité tresty – pak je otázka, čemu prospěje zapojení

Že vám Finanční správa sebere neprávem peníze, je jedna věc, ale má to i mnohem horší rozměr. Výmysly Finanční správy nekriticky přejímají i státní zástupci a trestní tribunály. Lidem peníze neprávem vzít je hrozné, ale brát jim neprávem svobodu? Jak toto pojmenovat?

organů činných v trestním řízení. Jak jste uváděl, z povahy věci nemohou mít v daních potřebnou odbornost, a nežádka se proto obracejí na Finanční správu, tedy jednu stranu sporu. Druhá věc je, že nám zároveň pronikají prvky trestního práva do daňového procesu, kde je ovšem standardně

Ing. Tomáš Goláň, 52 let

Jsem otcem tří synů, manželem, daňovým poradcem a od roku 2018 také senátorem Parlamentu ČR. Svůj mandát jsem v roce 2020 obhájil a zároveň jsem se stal předsedou Ústavně právního výboru Senátu. Daňovému poradenství se věnuji od roku 1993 a v roce 2006 jsem založil obchodní korporaci TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., která dnes zaměstnává přes 25 specialistů. V roce 2006 jsem se rovněž začal úzce specializovat na daňový proces, čehož jsem využil v rámci ochrany klientů před zneužíváním moci Finanční správy. V roce 2019 jsem dostal ocenění Daňová osobnost roku. Svě znalosti a zkušenosti se nyní snažím využít v roli senátora v rámci legislativního procesu.

zcela obrácené důkazní břemeno, a nemám pocit, že by s tím správci daně uměli dobře pracovat. A to ani nemluví o určitě míře potřebného respektu a uvědomování si drakonických následků. Nemáte pocit, že by si situace zasloužila nějakou koncepční odbornou celospolečenskou diskusi?

Ano, tato situace je naprosto šílená. Již jsem to zmínil prve. Někdy mám pocit, že je to řízená likvidace a zastrahování, aby raději podnikatelé nedělali nic, co by mohlo být v jejich prospěch, a raději dělali jen vše, co je ve prospěch státu. Tlaky na „odstíhání“ (to mám spolehlivě zjištěno) pak jdou ze státních zastupitelství, nikoliv od policie samotné. K trestnímu řízení pak jsou přizváni stejní „odborníci“ z finančních úřadů, kteří předmětné kauzy vykonstruovali nebo zcela překroutili podstatu věci, a ti samí lidé pak zařídí, aby často nevinný člověk byl předán justici a odsouzen. Ta moc, kterou mají nad občany, je vskutku opojná a dává jim pocit nadřazenosti. Tak si to užívají naplno. Divím se, že generální finanční ředitelka s tím nic nepodnikne, mám z jejích vystoupení u nás na komisi spíše pocit, že ona Finanční správě nevládne a že ji ovládá někdo jiný.

I proto jsem šel do Senátu, abych mohl v budoucnu podobné tendence zastavit a vymýtit. Jeden bývalý zástupce generálního finančního ředitele ve spojení s vrchním státním zastupitelstvím tyto postupy přímo cíleně připravoval a organizoval v rámci krajských finančních úřadů a ve spolupráci se státními zástupci nechával nevinné lidi zbavovat svobody.

Loni jste úspěšně obhájil svůj mandát pro další šestileté období, a roli senátora tedy budete zastávat ještě poměrně dlouho. Asi nemá smysl se ptát, jestli Vás tato role stále baví a naplňuje. Ale zajímalo by mě, jakou máte vizi pro své další působení a zda byste se s námi o některý ze svých senátorských plánů mohl podělit. Předpokládám, že se budete nadále hodně zaměřovat na daňovou problematiku, ke které máte silný profesní vztah, a, co si budeme nalhávat, práce i námětů ke zlepšení je v této oblasti stále dost.

Jak jsem se již vyjádřil dříve, byl jsem zvolen předsedou Ústavního právního výboru Senátu a ta práce mě neskutečně baví, naplňuje, ale i zavazuje. Hodně jsem omezil své působení na sociálních sítích, protože prostě není čas. Teď jsme úplně předělávali exekutorský řád, který přišel v katastrofálním stavu ze Sněmovny. Další ambice? Chtěl bych se dostat do exekutivy a změnit toho ještě více.

A když už jsme u té role senátora, jaký je to pocit, být členem horní komory Parlamentu, jedné z nejvyšších ústavních institucí v zemi? Nechci zlehčovat důležitost daňové profese ani roli zastupitele v komunální politice, kterou jste si prošel, ale musí to být poměrně významný skok. Zvládli byste krátkou úvahu, v čem vidíte největší potenciál Vaší stávající pozice a čím Vás naopak naplňovaly Vaše předchozí aktivity? Pomohly a pomáhají Vám nějak Vaše předchozí profesní i (komunálně) politické zkušenosti při práci v Senátu?

V komunálu jako bych nebyl, to bylo zastupitelstvo v mé rodině více o 800 obyvatelích (2002 až 2006), kde nebylo tolik práce. Být v Senátu je opravdu čest a být předsedou ÚPV ještě větší. Je to velmi kvalitní komora plná osobností, které nehlasují podle klubové příslušnosti. O to je těžší něco prosadit, protože musíte přesvědčit všechny. Má dosavadní praxe pro mě byla vynikajícím odrazovým můstkem pro práci v Senátu. Když rozumíte daním a neprosazujete v Senátu své osobní zájmy, získáte si respekt rychleji než lékař. A kolegové senátoři za mnou i chodí, abych jim s daněmi poradil a já jim radím rád. Naučil jsem se mít rád všechny kolegy a taky jsem se musel naučit spolupracovat a dělat kompromisy a naslouchat ostatním, to v podnikatelské praxi moc dělat nemusíte.

Na závěr (i když chápu, že zatím velmi předčasně) jedna bilancující otázka: až Vám jednou mandát skončí, vrátíte se zase k daňovému poradenství? A nebude Vám náš daňový mikrosvět najednou malý?

Já daňové poradenství dělám pořád, abych zůstal v kontaktu s praxí a rovněž i s mými klienty. Možná i toto mi pomáhá zůstat nohama na zemi. Pokud by to ale čas či okolnosti nedovolily a já musel přestat radit, vždy se k této práci rád vrátím. Držím palce všem kolegům a chtěl bych jim vzkázat, aby se Finanční správa nebáli. Rozumíme tomu lépe než oni, takže ať se bojí oni nás. A my jsme přece na straně člověka a ten je i podle Ústavy nadřazen nad stát. Takže my jsme evidentně na té správné straně. /

**Komoru daňových
poradců
České republiky
najdete
i na sociálních sítích**

LinkedIn

a Twitter





Úvaha nad základními principy daňové uznatelnosti nákladů



**Ing. Bc. Jan Hájek, MBA,
DiS.,**

daňový poradce č. 4503,
auditor č. opr. 2413*

1. Úvod

K obecnému pravidlu daňové uznatelnosti nákladů vymezenému v § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), toho bylo napsáno již mnoho, a to jak ze strany odborné či akademické veřejnosti, tak zejména Nejvyšším správním soudem v jeho rozhodnutích. Dalo by se tedy s trochou nadsázky říci, že tematicky je tato oblast vyčerpána a není příliš o čem hovořit. Je nicméně mnohdy zapomínáno, že i ono ustanovení § 24 odst. 1 ZDP má své obecné teoreticko-doktrinální základy. Vychází totiž z modifikovaného

Schanz-Haig-Simonsova vymezení základu daně, resp. zdanitelných příjmů. Velmi zjednodušeně je logika teorému založena na zdaňování čistého nárůstu hodnoty majetku.¹ V případě právnických osob je tato hodnota aproximována prostřednictvím výsledku hospodaření. V takto čisté podobě by nicméně byly uznatelné veškeré náklady bez ohledu na jejich povahu a vazbu na zdanitelné příjmy, což by samozřejmě mohlo vést k manipulaci s náklady *in genere*. Jinými slovy, poplatník daně z příjmů právnických osob by měl tendenci zahrnovat do nákladů právnické osoby i položky, jež nejsou vynaloženy v souvislosti s činností společnosti. Z těchto důvodů poté jednotlivé státy přistoupily k bližšímu vymezení nákladů, které mohou pro účely daňového práva snížit základ daně.² Obsahují tak ustanovení

* Autor dále působí na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, Fakultě právních a správních studií Vysoké školy finanční a správní a ve skupině Robert Bosch; ORCID ID: 0000-0002-3341-9436.

1 THURONYI, V. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*, 1988, roč. 37, č. 6, s. 115–1206. ISSN: 0012-7086.

2 Např. německý Körperschaftsteuergesetz ze dne 31. 8. 1976, ve znění pozdějších předpisů, slovenský zákon č. 595/2003 Z.z., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, atd.

velmi podobné české úpravě v § 24 a 25 ZDP (včetně dílčích částí § 23 ZDP). Je-li nicméně posouzen nějaký náklad jako daňově účinný či neúčinný, mělo by se tak stát z těchto hlubších důvodů. Samozřejmě by se nabízelo zmínit i podmínku splnění požadavku na vynaložení nákladu v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelného příjmu, avšak je možné, že určitý, byť velmi omezený, okruh nákladů předmětný požadavek nesplní, a to přestože nejsou právě dány hlubší důvody odmítnutí takového nákladu jako daňově účinného. Aplikací na problematiku uhlíkových kreditů lze následně ilustrovat, že existují případy, u nichž není limitace uznatelnosti podpořena doktrinárními principy, přesto se na základě závěrů příspěvku předloženého na Koordinační výbor Generálního finančního ředitelství a Komory daňových poradců České republiky č. 565/09.09.20 (dále jen „příspěvek na KOOV“) pravděpodobně daňově neúčinnými stanou.

Podstata neuznatelnosti nákladů

Bohužel akademická ani odborná literatura ve věci principů daňové neúčinnosti nákladů není příliš nápomocná.³ Lze je však komparací jednotlivých právních řádů či jejich hlubší analýzou v aktuálních zněních příslušných právních předpisů nalézt. Nejedná se přitom o ty náklady, jež zákonodárce vymezil jako daňově neúčinné pouze z důvodu jejich odlišného daňového a účetního zachycení, jako např. celá úprava daňového odpisování dlouhodobého majetku, kapitálových operací, účetních rezerv a opravných položek či těch druhů výdajů, které jsou uznávané až v případě jejich úhrady. Je zde pojednáváno výhradně o těch nákladech, které jsou *in fine* neuznatelné. Přestože dále jednotlivé právní řády^{4,5} obsahují lokální specifika různé

povahy, lze z dílčích ustanovení dovodit doktrinární východiska limitující možnost uznání některých nákladů.

In genere náklady nesoucí prvek veřejnoprávního postihu či určitého nežádoucího soukromoprávního jevu by nemělo být možné pro účely daně z příjmů uznat. Bylo by tím totiž vytvořeno poněkud nesourodé právní prostředí, kdy na jedné straně by bylo jednání považováno za deliktivní či nechtěné a na druhé straně by bylo umožněno o takové náklady snížit základ daně. Jedná se zejména o veřejnoprávní sankce, neuhrazení soukromoprávních závazků, neuhrazení pojistného na SZP aj. Do této oblasti budou spadat i např. pravidla nízké kapitalizace,⁶ která svojí konstrukcí cílí na odstranění nežádoucího jevu nedostatečné výše vlastního kapitálu na úrovni právnické osoby a případného rizika insolventnosti společnosti.

Další okruh nákladů, jež nelze uznat, budou tvořit výdaje uhrazené za jiného poplatníka, a to ve všech jejich dílčích formách, tj. výdajů na soukromou spotřebu zaměstnanců, členů statutárních orgánů právnické osoby či společníků či zcela jiné třetí strany.⁷ Předmětný princip zde není opět složitě najít, neboť by nemělo být možné do základu daně zahrnout náklady, jež souvisí s podnikáním jiného poplatníka či zcela jiné osoby. Tuto oblast daňově neúčinných nákladů je přitom možné podřadit i pod skupinu nákladů bez dostatečné soukromoprávní podstaty. Tedy takový typ nákladů, jež na straně poplatníka vzniká bez dílčí smluvní povinnosti úplaty za takové plnění vůbec poskytnout. Jako příklad lze uvést dobrovolné plnění realizované vůči zaměstnanci, veřejnosprávní instituci atd. Slovenská právní úprava⁸ dokonce v této kategorii *expressis verbis* zmiňuje náklady na úplatky. *A limine* by umožněním uznání tohoto okruhu nákladů mohlo docházet k neodůvodnitelnému snižování základu daně,⁹ přičemž na první pohled je schopnost prokázat takový náklad téměř nulová.

V neposlední řadě musí být daňově neuznatelné náklady takové, jež souvisejí s osvobozeným příjmem či příjmem, který není předmětem daně. Aniž by bylo nutné hlouběji předmětný důvod rozebírat, je princip zde obsažený nasnadě. Má-li být příjem mimo předmět daně či osvobozený, nemělo by být možné k němu vztažené náklady zahrnout do základu daně, resp. jej snížit, neboť by takový stav vedl k distorzi neutrality zdanění.

Budou-li tedy shrnuty jednotlivé hlubší důvody/principy daňové neuznatelnosti nákladů, bude se jednat zejména o (i) sankční charakter nákladu, (ii) úhradu za jiného poplatníka, (iii) riziko významného neoprávněného snížení základu daně či (iv) osvobozený příjem, resp. příjmově-nákladovou neutralitu.

2. Příběh uhlíkových kreditů¹⁰

Uhlíkové kredity (aj. *carbon credits*) jsou relativně novým instrumentem umožňujícím jednotlivým poplatníkům kompenzovat uhlíkovou stopu. Poplatníci je přitom mohou používat *de facto* ve dvou rovinách, a to pro (i) tu část uhlíkových emisí, kterou není možné vypořádat jinými tzv. tvrdými opatřeními *in situ* ve výrobě, anebo pro (ii) jakoukoliv část emisní produkce dané společnosti, již společnost nechce kompenzovat právě tvrdými opatřeními. Z hlediska jejich soukromoprávní povahy představuje vztah mezi emitentem CO₂ a vydavatelem uhlíkového kreditu inominátní smlouvu, jejíž podstatou je obstarání/koupě certifikátů.

3 Nevymezuje ji např. ani BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 549; PELC, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 1403, či zahraniční literatura.

4 Např. RAMER, T. § 10 Nichtabziehbare Aufwendungen. In: SCHNITGER, A., FEHRENBACHER, O. *Kommentar Körperschaftsteuer KStG*. Wiesbaden: Springer Gabler, 2018. DOI: 10.1007/978-3-658-08034-1_10.

5 Např. HORNIAČEK, P., MEZEIOVÁ, V. *Komentář k ZDP § 21 Nedaňové výdavky a § 21a Pravidla nízké kapitalizace*. Bratislava: Verlag Dashöfer, 2020. ISSN: 1338-5313.

6 Nikoliv test uznatelnosti nákladů dle § 23e ZDP, jenž sleduje zcela jiný cíl.

7 Vztaženo zejména k veřejnoprávním závazkům, neboť u závazků soukromoprávní povahy lze uvažovat o jejich přenesení na jinou stranu smluvním ujednáním, avšak pro zajištění daňové účinnosti by k takovému kroku měl existovat racionální a ekonomický důvod. Typicky poté půjde o ujednání typu smlouvy či plnění ve prospěch třetího s validními ekonomickými důvody (například vyvolané investice, atp.).

8 Opět HORNIAČEK, P., MEZEIOVÁ, V., op. cit. supra poznámka pod čarou č. 5.

9 Obdobně OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. 2014. DOI: 10.1787/9789264218789-en.

10 Nejedná se o emisní povolenky či jinou obdobnou veřejnoprávní limitaci objemu vypuštěných emisí.

Sekundárně poté vydavatel uhlíkového kreditu investuje různými formami do veřejně prospěšných projektů. Emitent CO₂ však nemá v záměru finančně participovat na těchto projektech, ale výhradně pořídit uhlíkový kredit.

K této problematice byl předložen příspěvek na KOOV, jehož cílem bylo daňový režim uhlíkových kreditů vyjasnit. Generální finanční ředitelství nakonec bylo toho názoru, že by se mělo *ultima ratio* prohlédnout přes primární smluvní ujednání a posoudit jejich pořízení jako dar (viz subsidiární smluvní vztah). Důvody přitom byly dvojí. Na jedné straně byl uvedený instrument pro Generální finanční ředitelství poněkud neprokazatelný a na straně druhé bylo zmíněno, že stávající znění § 24 odst. 1 ZDP – i s ohledem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu – prostě tento typ nákladu není schopné pojmout.¹¹

Z povahy celé věci je možné na první pohled s tímto názorem souhlasit, nicméně je poté třeba si uvědomit zejména skutečnost, že v primárním vztahu mezi emitentem CO₂ a vydavatelem certifikátu k darování nedochází a ani to není cílem smluvního ujednání. Emitent CO₂ posléze ani nemůže získat potvrzení o darování či jiné formě podpory vydavatelem certifikátu vybraného projektu. Mnohem kritičtěji již je nutné přistoupit k té části argumentace Generálního finančního ředitelství, jež reálně směřuje k prohlédnutí primárního smluvního ujednání, pro které není v daném případě vůbec dán prostor.¹² Bude-li navíc přihlédnuto (i) k výše uvedeným důvodům pro daňovou neúčinnost, kdy zjevně pouze stěží lze identifikovat kategorii, pod níž by bylo možné takový typ nákladů podřadit, a doktrinárně podpořit, že se má o neuznatelný náklad jednat, a (ii) analogii s emisními povolenkami, jež uznatelným nákladem jsou, asi již nebude správnost přijatého závěru tak jednoznačná.

Je nicméně nezbytné zmínit, že k problematice uhlíkových kreditů přistupuje např. i německý právní řád obdobně jako u závěru přijatého Generálním finančním ředitelstvím. Rodi a Yilmaz (2020)¹³ velmi zjednodušeně uvádějí, že německé daňové právo takový typ výdaje na pořízení dobrovolných uhlíkových kreditů nezná a jediným možným titulem pro zachování jejich daňové uznatelnosti je posoudit je jako dary, u kterých nicméně musí být zcela totožné jako v české právní úpravě splněna podmínka dobročinnosti takového daru, a rovněž je možné jej uznat pouze v limitované výši. I přes tuto podobnost lze minimálně o správnosti tohoto výkladového proudu přemýšlet, ne-li pochybovat.

Nelze přitom nezmínit, že některé státy již mají zavedenou či aktuálně zavádí tzv. uhlíkovou daň,¹⁴ a byť se jedná o zcela jiný typ daně¹⁵ a část daňového mixu, daňová uznatelnost dobrovolné kompenzace uhlíkových emisí by měla tvořit základ zelené politiky.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že rezignování na výše uvedené principy může posléze vést k relativně absurdním závěrům u oblastí *de lege lata* neupravených. Je třeba si přiznat, že české hmotné daňové právo nelze považovat za zcela dokonalý systém, který by byl schopen pregnantně pojmout i nové instrumenty, jež se mohou zásadně lišit

Bude-li navíc přihlédnuto k výše uvedeným důvodům pro daňovou neúčinnost, kdy zjevně pouze stěží lze identifikovat kategorii, pod níž by bylo možné takový typ nákladů podřadit, a doktrinárně podpořit, že se má o neuznatelný náklad jednat, a analogii s emisními povolenkami, jež uznatelným nákladem jsou, asi již nebude správnost přijatého závěru tak jednoznačná.

od toho, co je již v aktuálním právním řádu známé. V takových případech je poté možné intenzivněji vnímat potřebu znalosti těchto obecných principů, tj. v daném případě zásady daňové neuznatelnosti nákladů. Nelze však opomenout, že k uvedené problematice existuje minimum literárních pramenů či pre-judikatury, což samozřejmě ani při zohlednění všech aspektů nemusí při finálním určení povahy právě např. uhlíkových kreditů pomoci. /

11 Bližší argumentace k naplnění podmínek dle § 24 odst. 1 ZDP v případě uhlíkových kreditů je mimo jiné obsažena v předmětném KOOV.

12 Emitent CO₂ a vydavatel uhlíkového kreditu neuzavřeli vztah za účelem snížení základu daně ani vydavatel není transparentní entitou.

13 RODI, M., YILMAZ, Y. Das Steuerrecht als Ausgangspunkt eines Gesetzes über freiwillige CO₂ Kompensationen. *ZUR – Zeitschrift für Umweltrecht*, 2020, č. 6, s. 336–342. ISSN: 0943-383X.

14 ASEN, E. *Carbon Taxes in Europe*. Tax Foundation. Washington, 2020. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/carbon-taxes-in-europe-2020/>.

15 SMITH, M. B. *The Taxing Road to Sustainable Growth*. Amsterdam: IBFD, 2013. ISBN: 978-90-8722-186-7.

Odpočty úroků z hypotečního úvěru na financování bytových potřeb obstaraných od 1. ledna 2021

„Nepotěšil jste mne, chlapče, ani já vás nepotěším.“



Ing. Lenka Nováková, MBA,
daňový poradce č. 4991,
KPMG Česká republika, s. r. o.



Ing. Daniela Králová,
daňový poradce č. 1880



**Ing. Bc. Jan Hájek, MBA,
Dis.,**
daňový poradce č. 4503,
auditor č. opr. 2413*

Tento velmi známý citát z filmu *Marečku, podejte mi pero!* poměrně přesně vystihuje celou situaci kolem novely¹ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), která nabyla účinnosti dne 1. ledna 2021 a která významně změnila pravidla pro uplatňování úroků z hypotečních úvěrů a z úvěrů ze stavebního spoření použitých na financování bytových potřeb obstaraných od 1. ledna 2021. Jak bude ukázáno dále, bohužel pravidla hry se změnila nejen pro poplatníky, kteří si obstarají bytovou potřebu po 1. lednu 2021, ale i pro poplatníky, kteří již činili úkony pro obstarání bytové potřeby v průběhu roku 2020, nicméně se jim nepodařilo do konce roku 2020 bytovou potřebu obstarat. Může se jednat např. o situaci, kdy vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí nebyl z nějakého důvodu proveden ještě do konce roku 2020 či stavební povolení bylo, u řízení zahájených již v roce 2020, vydáno až po 1. lednu 2021, atd. S ohledem na možné zásadní dopady této novely do právního postavení poplatníků se nabízí otázka, zda takto učiněný zásah do legitimního očekávání byl nejenom nezbytný, ale zejména zda vůbec naplňoval znaky přípustné nepravé retroaktivity vymezené Ústavním soudem České republiky.² Nad těmito otázkami se zamyslíme později, pojďme si nejdříve shrnout, co tedy s sebou novela přináší?

Novela zákona o daních z příjmů navazuje na zrušení daně z nabytí nemovitých věcí, která byla plně derogována dne 26. září 2020 zákonem č. 386/2020 Sb., ze dne 15. září 2020, a to se zpětným použitím pro vklady povolené katastrem nemovitostí od 1. prosince 2019, resp. pro podání daňového přiznání k dani

* Autor dále působí na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, Fakultě právních a správních studií Vysoké školy finanční a správní a ve skupině Robert Bosch; ORCID ID: 0000-0002-3341-9436.

1 Zákon č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

2 Např. nález ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14.

z nabytí nemovitých věcí, pokud lhůta pro jeho podání uplynula po 31. březnu 2020. V rámci novely byla zpracována i tzv. přechodná ustanovení, která mají zpravidla pomoci upravit vztahy, situace, které nastanou před a po novele zákona, a mají poskytnout návod, jak v těchto specifických situacích postupovat.

Ne vždy se však podaří, aby přechodná ustanovení byla při implementaci novely nápomocná, ale mnohdy naopak způsobí ještě větší míru nejistoty či vznikne na základě nich celá řada dalších sporných otázek. A to je přesně situace, která nastala u této novely zákona o daních z příjmů, kdy z přechodných ustanovení zcela jednoznačně nevyplývalo, jaký bude okamžik rozhodný pro uplatnění „původní a nové“ výše úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou na financování bytové potřeby, na splacení úvěru nebo zápůjčky použité na financování bytové potřeby (dále i jen „odpočet úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu“) jako odčitatelné položky od základu daně z příjmů fyzických osob. Aby bylo zcela zřejmé, v důsledku čeho vznikly předmětné výkladové obtíže, je nutné se krátce podívat i na související průběh legislativního procesu a zejména na to, v jaké jeho fázi aktuálně platná právní úprava vznikla.

Návrh tohoto zákona byl původně předložen Poslanecké sněmovně 13. května 2020 jako sněmovní tisk č. 866/0, kterým bylo navrženo nejen zrušení daně z nabytí nemovitých věcí bez náhrady, ale také zrušení odpočtu úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu dle § 15 odst. 3 ZDP. V důvodové zprávě k tomuto sněmovnímu tisku je uvedeno, že „navrhovaná změna zrušení odpočtu úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu se bude týkat až poplatníků, kteří si na úvěr obstarají bytovou potřebu od 1. ledna 2022. Na bytové potřeby obstarané před tímto datem včetně jejich refinancování se použije dosavadní právní úprava, tj. takovým poplatníkům bude nadále umožněno uplatnit nezdanitelnou část základu daně podle stávajícího § 15 odst. 3 a 4 ZDP.“ Předložený návrh zákona tak dával relativně dostatek času se na tuto změnu zákona připravit.

Vzhledem k dílčím politickým neshodám ohledně úplného zrušení odpočtu dle § 15 odst. 3 ZDP bylo do původního návrhu právního předpisu dále zasahováno. Konkrétně pozměňovací návrhy, které namísto úplného zrušení možnosti odpočtu úroků z hypotečních úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu upravily výši maximální částky uvedené v § 15 odst. 4 ZDP, kterou je možné jako odpočet úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu od základu daně uplatnit. Tato změna byla zpracována do návrhu zákona, který byl Poslaneckou sněmovnou postoupen Senátu jako tisk č. 297/0. Zákodárce však opomněl pozměňovací návrhy na úpravu zákona o daních z příjmů v § 38k ZDP v části týkající se odpočtu úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu při provedení ročního zúčtování daně pro zaměstnance.

Senát posléze Poslanecké sněmovně vrátil předložené znění i s pozměňovacími návrhy, ve kterých navrhl příslušnou úpravu v § 38k ZDP tak, aby bylo možné odpočet úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu uplatnit i v rámci ročního zúčtování daně zaměstnancům. Zároveň však Senát navrhl v přechodných ustanoveních (v čl. IV v bodech 3 a 4) číslo „2022“ nahradit číslem „2021“.

V přechodných ustanoveních v čl. IV bodech 3. a 4. zákona č. 386/2020 Sb. je tak uvedeno:

„3. Na úroky zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem použitých na financování bytové potřeby podle § 15 odst. 3 písm. a) až g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III, obstarané před 1. lednem 2021 se použijí § 15 odst. 3 a 4, § 38k odst. 5 písm. e) a § 38l odst. 1 písm. b) až g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III.“

4. Na úroky zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem vynaložených na splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v § 15 odst. 3 písm. a) až g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III, obstaraných před 1. lednem 2021 se použijí § 15 odst. 3 a 4, § 38k odst. 5 písm. e) a § 38l odst. 1 písm. b) až g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III.“

Nastíněný průběh legislativního procesu u předmětného zákona č. 386/2020 Sb. tak vedl k použití terminologie doposud v zákoně o daních z příjmů nevymezené. Vznikly tak nejenom výkladové nejasnosti, ale rovněž i pochybnost, zda přijatá právní úprava nenaplnuje znaky nepřípustné nepravé retroaktivity.

Príspevek na Koordinační výbor Generálního finančního ředitelství a KDP ČR

S ohledem na aplikační komplikace shora uvedených přechodných ustanovení byl předložen příspěvek na Koordinační výbor Generálního finančního ředitelství a KDP ČR č. 570/27.01.21 Uplatnění úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou na financování bytových potřeb obstaraných od 1. ledna 2021 (dále jen „KOOV“). Snahou přitom bylo rovněž poukázat na možné ústavně konformní aspekty předmětné novelizace. Pro úplné vymezení problematiky je nicméně nutné výklad zahájit u změny tak trochu formálně.

Vymezení druhů bytové potřeby

Do zákona o daních z příjmů bylo zpracováno nové ustanovení § 4b – Bytová potřeba. V tomto ustanovení je definováno, co má být optikou zákona o daních z příjmů považováno za bytovou potřebu.

Bytovou potřebou se rozumí:

a) výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a změna stavby;

b) úplatné nabytí pozemku

1. za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby podle písmene a) do 4 let od okamžiku nabytí pozemku, nebo

2. v souvislosti s pořízením bytové potřeby uvedené v písmenu c);

c) úplatné nabytí

1. bytového domu,
2. rodinného domu,
3. rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu,
4. jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru;

d) splacení vkladu právnické osobě jejím členem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu;

e) údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu, bytu v nájmu nebo v užívání nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru;

f) vypořádání společného jmění manželů nebo vypořádání spoludědiců v případě, že předmětem vypořádání je úhrada podílu spojeného se získáním jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, rodinného domu nebo bytového domu;

g) úhrada za převod podílu v obchodní korporaci jejím členem uskutečněná v souvislosti s převodem práva; nebo jiného užívání bytu;

h) splacení úvěru nebo zápůjčky použité poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g), pokud jsou splněny podmínky pro tyto bytové potřeby.

Samotné znění nového ustanovení se moc neliší od původní právní úpravy bytové potřeby, která byla účinná do konce roku 2020 a která byla upravena v § 15 odst. 3 ZDP. V tomto případě se tedy spíše jednalo o určité technické upřesnění, sjednocení pojmů, kde slovo „koupě“ bylo nahrazeno pojmem „úplatné nabytí“.

Vymezení pojmu obstarání bytové potřeby

V rámci předmětné novely rovněž došlo k použití nového pojmu „bytová potřeba obstaraná“. V případě této změny se lze domnívat, že se již o změnu formální nejedná. Přestože je totiž možné samostatně nalézt v § 4b ZDP termín *bytová potřeba* včetně jeho definice, pojem „obstarání“ již nalézt v platném veřejném ani soukromém právu nelze. Absence legální definice tohoto pojmu, a to zejména části *obstarání*, je přitom z hlediska právní jistoty adresátů normy zásadní, neboť od okamžiku naplnění znaků „obstarání“ je odvozena možnost či nemožnost uplatnění příslušné nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 ZDP.

Z důvodové zprávy lze dovodit, že cílem dotčených přechodných ustanovení bylo zejména postavit najisto, že novelizované

znění § 15 odst. 3 a 4 ZDP nebude uplatněno na úvěrové smlouvy uzavřené před 1. lednem 2021 a rovněž refinancování těchto úvěrových smluv. Zákodárce však zde zvolil pojmosloví, které nelze s prostým uzavřením úvěrové smlouvy směřovat, a dále provedl navazující změnu znění § 15 odst. 3 a 4 ZDP. Problematiký je totiž již samotný lexikální význam tohoto pojmu. Ten totiž nastiňuje víceméně již dokončenou skutečnost, tedy fakticky nabytí vlastnického práva u nemovitých věcí, dokončené kolaudační řízení atp., což by však způsobilo nebývalý zásah do právní jistoty poplatníků. S ohledem na nedostatečné vymezení záměru zákonodárce v důvodové zprávě tak ani více nepomáhá užití jiných výkladových metod, jež mají před lexikálním významem pojmu přednost. Nebylo tak jednoduše možné použít teleologickou právní redukci, a vznikla tak dle názoru předkladatelů potřeba podat zmíněný příspěvek KOOV s cílem tuto neřejmost odstranit a aplikaci pojmosloví „obstarání bytové potřeby“ vysvětlit na konkrétních příkladech.

GŘ v svém stanovisku k tomuto KOOV však uvedlo: „*Vlastní obstarání bytové potřeby bude zpravidla navázáno na převod či přechod nemovité věci samotné. Obstaráním bytové potřeby se přitom rozumí okamžik naplnění zákonných definičních znaků jednotlivých druhů bytové potřeby uvedených v zákoně o daních z příjmů (dosaďadního znění § 15 odst. 3, resp. nového ustanovení § 4b odst. 1 ZDP) a splnění dalších podmínek stanovených v § 15 odst. 4 ZDP, nikoliv však okamžik uzavření úvěrové smlouvy.*“

Výklad provedený GŘ je především založený na lexikálním významu pojmu obstarání, který není možné ve všech případech zcela jednoznačně aplikovat a není splněna podmínka pregnantnosti/srozumitelnosti právní normy. Je nutné se tak domnívat, že v tomto případě má být přistoupeno k uplatnění principu *in favorem libertatis* a nelze z hlediska teorie práva přičítat tuto vadu právního aktu adresátovi právní normy. Navíc musí být poukázáno na to, že rovina jazykového výkladu by spočívala v možnosti uplatnění nezdanitelné části základu daně až v okamžiku, kdy došlo k obstarání bytové potřeby, tj. např. jak je uvedeno výše, až faktickým nabytím vlastnického práva k bytové potřebě.

Praktické dopady přijatého výkladu

Jako zcela zásadní aspekt výkladu užitého GŘ je nezbytné uvést bezprecedentní navázání pojmu „obstarání bytové potřeby“ na jiný veřejnosprávní akt. Tedy fakticky se jedná o derivovaný okamžik od pravomocného ukončení jiného správního řízení, a to se všemi důsledky z toho plynoucími. Z hlediska teorie normotvorby [např. Wintgens (2005),³ aj.] je přitom navázání veřejnosprávní fikce na jiný okamžik ve veřejnosprávním řízení poměrně ojedinělé a dosti nešťastné. Bude-li např. docházet k průtahům řízení či jiným překážkám ve vydání správního rozhodnutí, bude i samotný rozhodný okamžik pro vznik nároku na uplatnění příslušné výše odpočtu úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu posunut. Poněkud složitější situace poté nastane, dojde-li k revokaci prvoinstančního správního aktu, což *in fine* způsobí posun okamžiku „obstarání bytové potřeby“, takové řízení bude pravomocně skončeno později než napadené/revokované prvoinstanční rozhodnutí.⁴ Na příkladu lze opět ilustrovat situaci, kdy dojde k podání návrhu na vklad

3 WINTGENS, L. J. *The Theory and Practice of Legislation: Essays in Legal Jurisprudence (Applied Legal Philosophy)*. London: Routledge, 2004. ISBN: 9780754624615.

4 K možnosti použití původního okamžiku vydání revokovaného aktu jako rozhodujícího pro posouzení výše limitu odpočtu úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu byl předložen autory článku

zápisu vlastnického práva, avšak příslušný katastrální úřad vyhodnotí podání jako vadné a následně vyzve k jeho doplnění, případně zjevněji u společného řízení o povolení stavby dojde k negativnímu správnímu rozhodnutí, vůči němuž bude následně podáno odvolání. Dle logiky výkladu GFŘ tímto dojde k posunutí okamžiku obstarání bytové potřeby až do dne pravomocného rozhodnutí správního orgánu o povolení stavby. To vše bez ohledu na skutečnost, kdo v předmětném správním řízení pochybil, zda správní orgán či adresát právní normy. Bude-li tedy např. vydané rozhodnutí správního orgánu nezákonné, dojde k duplicitnímu postihu adresáta (i) ve formě oddálení možnosti výstavby a (ii) nemožnosti uplatnit za dané zdaňovací období nezdanitelnou část základu daně.

Úplatné nabytí pozemku za účelem výstavby bytové potřeby

Přestože se v novém ustanovení § 4b spíše jednalo o technické úpravy, byla v § 4b odst. 1 písm. b) u úplatného nabytí pozemku, který byl pořízen za účelem výstavby bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru (bytová potřeba), zapracována na první pohled velmi nepatrná úprava, která však stojí za zmínku a která může být pro poplatníky velmi významná.

V původní právní úpravě platné do 31. prosince 2020 byla doba 4 let pro zahájení výstavby bytové potřeby počítána od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy, zatímco nová právní úprava platná od 1. ledna 2021 začíná počítat časový test 4 let od okamžiku nabytí pozemku (tj. od okamžiku podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí).

Touto drobnou změnou tak dochází k časovému posunu, odkdy se bude sledovat 4letý časový test pro zahájení výstavby bytové potřeby, tzn. okamžik, který bude rozhodný pro určení, zda byly naplněny podmínky zákona o daních z příjmů pro uplatnění úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou jako položky odčitatelné od základu daně. Tento závěr byl potvrzen i GFŘ v rámci výše uvedeného KOOV.

Dle vyjádření GFŘ: „Tím se zaručí tytéž podmínky pro všechny poplatníky bez ohledu na zdroj financování výstavby. Nadto je třeba říci, že jde o změnu jednoznačně ve prospěch poplatníka, jelikož čtyřletá lhůta začne běžet později, než tomu bylo dosud, jelikož zpravidla dochází k nabytí vlastnického práva k pozemku až poté, co je (v případě úplatného nabytí) uzavřena úvěrová smlouva či jinak uhrazena kupní cena.“

Konkrétní příklady k různým druhům bytových potřeb

Výše uvedený KOOV se dále věnoval konkrétním příkladům „obstarání bytové potřeby“. GFŘ ve svém stanovisku uvádí: „zcela zásadní pro aplikaci § 15 odst. 4 ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2021 (tj. zda se použije ‚nová‘ nebo původní výše limitu úroků) je posouzení otázky, kdy k obstarání bytové potřeby financované z konkrétního úvěru došlo, a to ve vztahu k různým druhům bytových potřeb vymezených s účinností od 1. 1. 2021 v § 4b ZDP. Pokud k obstarání bytové potřeby financované z úvěru došlo před 1. 1. 2021, bude podle

Od 1. ledna 2021 se významně změnila pravidla pro uplatňování úroků z hypotečních úvěrů a z úvěrů ze stavebního spoření použitých na financování bytových potřeb. Pravidla se změnila nejen pro poplatníky, kteří si obstarají bytovou potřebu po 1. lednu 2021, ale i pro poplatníky, kteří již činili úkony pro obstarání bytové potřeby v průběhu roku 2020, nicméně se jim nepodařilo do konce roku 2020 bytovou potřebu obstarat.

přechodných ustanovení nadále aplikována původní úprava a odečíst od základu daně tak bude možné ročně v rámci jedné společně hospodařící domácnosti zaplacené úroky v úhrnné výši 300 000 Kč. Pokud k okamžiku obstarání bytové potřeby financované z úvěru dojde (došlo) v době od 1. 1. 2021, pak bude možné odečítat ve zdaňovacím období úroky pouze do výše 150 000 Kč.“

GFŘ dále definuje obstarání bytové potřeby jako „okamžik naplnění zákonných definičních znaků jednotlivých druhů bytové potřeby uvedených v zákoně o daních z příjmů (§ 15 odst. 3, resp. § 4b odst. 1) a splnění dalších podmínek stanovených v § 15 odst. 4 ZDP, nikoliv však okamžik uzavření úvěrové smlouvy“.

Ke konkrétním způsobům obstarání bytové potřeby tak GFŘ uvádí:

„Úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci zapisované do katastru nemovitostí: Rozhodným okamžikem (dnem) obstarání bytové potřeby je den provedení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí (uvedené vyplývá z obecné právní úpravy nabývání vlastnického práva k nemovité věci zapisovaným do katastru nemovitostí). Nárok na odpočet se prokazuje výpisem z listu vlastnictví.

příspěvek na Koordinační výbor Generálního finančního ředitelství a KDP ČR. Nicméně i v případě uzavření předmětného příspěvku se souhlasem vyvolá tato situace na straně adresáta právní normy povinnost detailně rozumět např. stavebně-správnímu řízení, aby byl schopen posoudit, o jaký typ vady řízení se jednalo a kdo ji způsobil. Nehledě na to, že požádá-li o provedení ročního zúčtování záloh, je tato povinnost včetně důkazního břemene přenesena na plátce daně, který dozajista nemůže nést takovouto neúměrnou zátěž.

Výstavba: Pro uplatnění odpočtu je nezbytné disponovat stavebním povolením, společným povolením nebo ohlášením stavby a po dokončení výpisem z listu vlastnictví.

Změna stavby/údržba: Pro prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu je nutné doložit výpis z listu vlastnictví, nájemní smlouvu, doklad o trvalém pobytu, případně jiným způsobem prokázat splnění podmínek užívání daných § 15 odst. 4 ZDP.

Refinancování dříve uzavřených úvěrů: Rozhodným okamžikem je okamžik skutečného obstarání dané bytové potřeby, nikoliv okamžik uzavření úvěrových smluv, a to at' jde o smlouvu původní, nebo smlouvu o následném refinancování."

Aplikace výše uvedeného výkladu GŘ je však ve skutečnosti velmi problematická, a to přesně z důvodů uvedených výše. Bude-li zahájené správní řízení v roce 2020 pravomocně ukončeno až v roce 2021, bude možné uplatnit odpočet úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu pouze ve výši 150 000 Kč. Samotné důvody, proč došlo k vydání pravomocného rozhodnutí až v roce 2021 či zda takové pravomocné rozhodnutí je vydáno v souladu s platným právem, jsou dle aktuálního názoru GŘ nerelevantní. Jednoznačně se tedy nabízí otázka, jak má poplatník při přípravě daňového přiznání za zdaňovací období rok 2020 či mzdová účetní při zpracování ročního zúčtování za rok 2020 prakticky v této situaci postupovat a celé novele porozumět, pokud existují takto zásadní aplikační potíže.

Zároveň je možné mít pochybnosti o relevantnosti požadavku GŘ na doklad o trvalém pobytu. Přestože lze prokázat uvedené skutečnosti i jinými důkazními prostředky, ostatně jak uvádí i GŘ, je nezbytné podtrhnout, že požadavek na doklad o trvalém pobytu stojí *per se* mimo současné i historické znění ZDP a jde zcela nad jeho rámec. Poplatník může vlastnit nemovitost, kterou bude rekonstruovat, ale nebude mít v této nemovitosti hlášen trvalý pobyt. V této věci je navíc nutné poukázat na významovou odlišnost pojmu bydliště a trvalý pobyt (blíže viz 517/21.03.18 – Výklad pojmu bydliště pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí). Dle systematického výkladu práva a principu vnitřní bezrozpornosti právního řádu se domníváme, že nelze pro tyto účely připustit užití dokladu o trvalém pobytu.

Ústavněprávní aspekty

Vzhledem k tomu, že provedená změna právní úpravy dopadla na již uzavřené smluvní vztahy právně účinné před nabytím účinnosti novely zákona o daních z příjmů, měl se zákonodárce rovněž vypořádat s přípustností takovéto nepravé retroaktivity. Tedy v souladu s konstantní judikaturou Ústavního soudu⁵ a vyhodnotit *in genere*, zda zásah do legitimního očekávání poplatníků je odůvodnitelný s ohledem na cíl právní normy. Slovy Ústavního soudu vyhodnotit, zda míra ztráty důvěry poplatníka v předešlé znění právního předpisu je ještě únosná. Je zřejmé, že mnohdy obecně přijímané tvrzení o obecné přípustnosti nepravé retroaktivity má zajisté i své meze.

V případě problematiky výkladu pojmu „obstarání bytové potřeby“ je možné jako ústavně hraniční uvést např. situaci, kdy

k 1. 2. 2020 došlo ke sjednání překlenovacího úvěru s cílem financování nákladů na projekt výstavby bytové potřeby a ostatních projekčních či stavebních prací, jež je možné realizovat až do okamžiku vydání stavebního povolení. Dojde-li přitom k vydání samotného stavebního povolení až po 31. 12. 2020, nebude možné dle výkladu nastíněného GŘ uplatnit nezdanitelnou část základu daně ve výši 300 000 Kč, ale pouze 150 000 Kč. Tedy zjevně došlo k zásahu do legitimního očekávání adresáta právní normy, neboť 1. února 2020 mu nemohlo být známo, že se změní okamžik rozhodný pro určení výše nezdanitelné části základu daně. Bez bližšího vyhodnocení ústavnosti předmětné novelizace, jež nicméně přísluší výhradně Ústavnímu soudu, mohou vzniknout zásadní pochybnosti, zda již samotný základ pro právní výklad provedený GŘ následně obstojí v případných soudních řízeních.

Závěr

Je zřejmé, že z poměrně jednoduchého zákonodárského aktu derogace daně z nabytí nemovitých věcí se stal v důsledku pozměňovacích návrhů včleněných do příslušné novely zákona o daních z příjmů poněkud nešťastný příběh. Tyto překotné změny právní úpravy v průběhu legislativního procesu v mnoha případech včetně tohoto vedou ke značným aplikačním problémům, a to na straně všech uživatelů dotčené právní normy. Pozměňovací návrhy totiž neprocházejí povinnými vnějšími či vnitřními připomínkovými místy, jež v mnoha případech jsou s to minimálně poukázat na možné výkladové problémy či v neposlední řadě na případnou ústavní nekonformnost předmětného zákonného textu. Přestože zajisté nelze najít jednoduchý a dostatečně účinný mechanismus, jenž by přispěl k větší kvalitě předkládaných pozměňovacích návrhů, bylo by však možné veškeré dodatečné úpravy právního předpisu v průběhu legislativního procesu dostatečně odůvodňovat, např. obdobně jako je tomu na Slovensku. Již tento samotný aspekt by mohl přispět k lepší a jednodušší následné interpretaci právní normy.

Navíc je nutné dále poukázat, že pokud dochází k takto významným změnám v právní normě, měla by být navíc stanovena dostatečná *vacatio legis*, aby adresáti právní normy měli dostatečný prostor a čas se s danou právní normou seznámit, a především se na budoucí změny připravit, aby bylo naplněno jejich legitimní očekávání. Tento princip by bylo vhodné dodržovat pokud možno v co největší míře. A byť se asi jedná pouze o prázdný povzdych, je nutné mít tyto základní principy normotvorby stále na paměti a kontinuálně je opakovat, neboť za několik posledních let si pravděpodobně všichni z nás vybaví případy spíše opačné, kdy *vacatio legis* byla zpravidla pouze několik málo dní či týdnů.

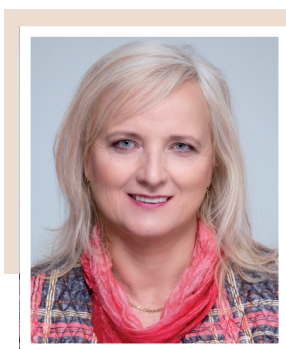
Je potřeba však ocenit to, že samotné GŘ si bylo vědomo výkladových problémů této novely a vydalo na webových stránkách Finanční správy „Informace ke změně výše limitu úhrnné částky úroků, o které se snižuje základ daně z titulu úroků zaplacených ve zdaňovacím období z úvěrů použitých na financování bytových potřeb ze všech úvěrů poplatníků v téže společně hospodařící domácnosti“, ve kterém shrnuje své stanovisko v této problematice, i když se na základě výše uvedeného obáváme, že výklad provedený GŘ nemusí následně v rámci soudních řízení obstát. /

5 *Supra* poznámka pod čarou č. 2.



Zamyšlení nad paušální daní

Jsem první ministr financí, který bude mít za sebou v této věci úspěšný pilot, a to paušální daň. Mí předchůdci se o to sice snažili, ale dostali se jen k legislativě. My jsme to dokázali zprovoznit. Možná někdo namítne, že „jen“ pro 70 tisíc subjektů, ale příští rok jich může být klidně 150 tisíc. A další rok i násobně víc (Schillerová: Chci obnovit EET, 23. 4. 2021, Jakub Svoboda, Právo)



Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.,
daňový poradce č. 3912

Je to odvážné tvrzení a teprve čas ukáže, zda paušální daň nedopadne podobně jako její předchůdce, tedy daň stanovená paušální částkou, která i přes několikrát zmírnění podmínek zůstala absolutní většinou poplatníků nevyužita. Jak je zřejmé ze slov ministryně, ambice přesvědčit o jejím využití statisíce podnikatelů jí nechybí, nejsem však přesvědčena, že současná podoba paušální daně toho skutečně může dosáhnout.

Z důvodové zprávy k zákonu jsme se dozvěděli, že cílovou skupinou pro paušalizaci daně z příjmů fyzických osob a veřejných pojistných jsou poplatníci s příjmy ze samostatné

činnosti, u nichž je odůvodnitelné významné snížení administrativní náročnosti spojené s daňovou a odvodovou povinností těchto plnění. Pokud se zamyslíme nad tím, jaké administrativní odvodové povinnosti má poplatník bez paušální daně, tak měsíčně odvádí dvě platby na pojistné, jednou za rok daň, případně ještě pololetní či kvartální zálohy. Poplatník v paušálním režimu odvádí jednu platbu měsíčně, takže co se týče odvodových povinností, nejsou rozdíly nijak významné. Administrativní úspora však nepochybně může nastat v případě stanovení daňové povinnosti. K administrativním povinnostem poplatníka ve standardním režimu patří vedení daňové evidence či vedení účetnictví, případně evidence příjmů u poplatníků, kteří uplatňují paušální výdaje. V případě vedení účetnictví či daňové evidence je administrativní úspora zjevná, byť určitá administrativa zůstane i při paušální dani zachována. U poplatníků s paušálními výdaji je administrativní úspora zřejmě jen v tom, že nepodává daňové přiznání a přehledy, tedy jednou za rok tři tiskopisy. I poplatník v paušálním režimu totiž musí evidovat příjmy, aby mohl prokázat, že splňuje podmínky pro paušální režim.

Paušální daň není vhodná pro všechny podnikatele s příjmy do milionu korun

Vyjdou-li z toho, že paušální daň mají využít statisíce podnikatelů, naskytá se otázka, pro které podnikatele je skutečně výhodná, tzn., kdy administrativní úspora vyváží případnou vyšší odvodovou povinnost. Paušální daň je pevná platba placená zálohově, kterou nelze snížit o žádné slevy či daňové zvýhodnění, proto pro podnikatele, kteří dosáhnou na 80% paušální výdaje (řemeslníci, zemědělci), není nijak zajímavá. Alespoň mnou oslovení podnikatelé s řemeslnou živností (kosmetička, kadeřnice, kominík...) paušální daň odmítli, že by museli odvádět více, než když mají standardní režim, a avizovaná administrativní úspora je pro ně nezajímavá. Z jednoho milionu korun je po odpočtu paušálních výdajů základ daně 200 000 Kč a z toho daň před odpočtem základní slevy 30 000 Kč. Je tedy zřejmé, že paušální daň není zajímavá pro významnou skupinu podnikatelů s příjmy do jednoho milionu korun a vysokými výdaji. Naopak je opravdu výhodná pro podnikatele s nízkými výdaji (např. 40% paušální výdaje), bez vyživovaných osob a s příjmy blízcími se limitu příjmů. Lze konstatovat, že čím vyšší příjmy, čím nižší výdaje, čím menší odpočty, tím je paušální daň pro poplatníky výhodnější a někteří mohou ušetřit desetitisíce korun.

Podmínky pro paušální režim jsou tvrdé

Řada podnikatelů, pro které by byla paušální daň zajímavá, na ni ve skutečnosti nedosáhne, protože je limitována jak podmínkami pro vstup, tak podmínkami pro samotnou paušální daň. Jednou z podmínek pro vstup do paušálního režimu je to, že poplatník musí být osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího důchodové pojištění

podle českých předpisů. Do paušálního režimu tedy nemůže vstoupit poplatník, který sice vykonává samostatnou výdělečnou činnost na území České republiky, ale nevztahují se na něho právní předpisy České republiky pro oblast sociálního zabezpečení. Takový poplatník není povinen platit v České republice pojistné na důchodové pojištění, což vylučuje z paušálního režimu ty, kteří nejsou pojištěni v České republice. Jelikož to obvykle budou daňoví nerezidenti, je s ohledem na koncepci paušální daně tato podmínka logická a nijak nediskriminující.

Další podmínkou je, že poplatník při vstupu do paušálního režimu nesmí být k 1. lednu rozhodného zdaňovacího období plátcem daně z přidané hodnoty ani nesmí mít registrační povinnost k této dani. Podmínka, že poplatník nesmí mít ani registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, je vázána na překročení obratu v prosinci předchozího roku. Poplatník by se tak stal plátcem od února následujícího roku, a proto vstup do paušálního režimu by postrádal smysl, protože u plátce daně z přidané hodnoty nemůže být daň rovna paušální dani. Požadavek na neexistenci registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty se netýká identifikovaných osob, neboť těmto osobám je registrační povinnost k dani z přidané hodnoty stanovena pouze z důvodu charakteru jejich podnikání. Nicméně podmínka, že podnikatel nesmí být plátcem DPH, vylučuje z paušálního režimu nejen plátce daně z přidané hodnoty, kteří splnili obrat pro povinnou registraci (poplatník nesmí být plátcem DPH ani v zahraničí), ale i tzv. dobrovolné plátce, tedy i plátce, kteří by jinak ostatní podmínky, včetně limitu zdanitelných příjmů, splnili. Jak vyplývá z již citované důvodové zprávy, režim paušalizace daně z příjmů a veřejných pojistných cílů na skupinu poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti, u nichž má dojít k významnému snížení administrativní zátěže spojené s jejich daňovou a odvodovou povinností v podobě jediné platby, a to bez nutnosti podávat daňové přiznání a přehledy o příjmech a výdajích. Proto plnění daňových povinností poplatníka z hlediska jeho plátcovství k dani z přidané hodnoty (podávání přiznání, kontrolních hlášení, souhrnných hlášení, vedení povinné evidence) je spojeno s administrativní zátěží, která by popřela smysl paušálního režimu. Domnívám se, že zdůvodnění pro vyloučení tzv. dobrovolných plátců daně, kteří jinak všechny ostatní podmínky pro vstup do paušálního režimu splňují, je poněkud účelové. V souladu s uvedenými důvody by srovnatelným omezením pro paušální režim měla být např. i nemožnost používat k samostatné činnosti automobil, protože přece při použití automobilu při podnikání musí poplatník platit zálohy na silniční daň, evidovat pracovní jízdy zaměstnanců a podávat daňové přiznání, což ho administrativně rovněž zatěžuje. Paušální daň se vztahuje výhradně na daň z příjmů a pojistné, proto vyloučení dobrovolných plátců daně z přidané hodnoty v kontextu dalších administrativních povinností spojených s podnikáním postrádá smysl. Přitom při splnění podmínek pro vstup do paušálního režimu může paušální režim uplatnit i poplatník, který má zaměstnance a je plátcem daně ze závislé činnosti, s čímž jsou spojeny další administrativní povinnosti.

Zákaz být společníkem veřejné obchodní společnosti a komplementářem komanditní společnosti asi z hlediska četnosti

případů není nijak významný, nicméně je to jistá forma výkonu samostatné činnosti, kdy nezdaňuje společnost, ale společník. Je otázkou, proč pro určitou skupinu poplatníků se jedná o příjem ze samostatné činnosti a pro jiné poplatníky by se tyto příjmy neměly považovat za příjmy ze samostatné činnosti. Přitom si dovedu představit situaci, kdy má fyzická osoba pouze příjem jako společník veřejné obchodní společnosti a jeho podíl na výnosech splňuje stanovený limit jednoho milion korun. Proč je tedy tato forma podnikání v případě paušální daně znevýhodněna, když společník podléhá nejen dani z příjmů, ale i odvodové povinnosti pojistného? Přitom podnikání formou společnosti podle občanského zákoníku překážkou paušálního režimu není.

Důvodem pro nemožnost vstoupit do paušálního režimu v případě, že je poplatník dlužníkem, o jehož majetku bylo zahájeno insolvenční řízení, má být to, že pokud by byl vpuštěn do paušálního režimu, mohlo by to vést k prohlubování jeho dluhové pasti a řádné plnění povinnosti platit měsíční paušální zálohy se prý jeví málo pravděpodobné. Proč toto posouzení nenechat na osobě, která podnikání daňového subjektu zná a může rozhodnout, co je pro něho výhodnější, tedy na insolvenčním správci? Stačí pochybnost o řádném plnění povinnosti pro to, rovnou vstup zakázat? Zřejmě ano.

Za zvláštní úvahu považuji i předpoklad, a to zejména teď v době pandemie, že objem příjmů poplatníka je ve dvou po sobě následujících zdaňovacích obdobích podobný, a pokud tedy poplatník má v jednom zdaňovacím období zdanitelné příjmy vyšší než jeden milion korun, je pravděpodobné, že takové výše dosáhne i v dalším zdaňovacím období. Nicméně vázanost na výši příjmů v předchozím období není nijak výjimečná a má svou ekonomickou logiku. Co by však stálo za zamyšlení, je to, zda by do limitu příjmů ze samostatné činnosti měly být započteny i příjmy z prodeje hmotného majetku. Tyto příjmy mohou velmi výrazným způsobem u malých a středních podnikatelů, na něž je paušální daň zacílena, ovlivnit celkovou výši příjmů. Přitom se nejedná o příjmy ze samotného výkonu činnosti, ale z prodeje majetku sloužícího k výkonu činnosti a u dané skupiny poplatníků v následujícím roce se takový příjem s jistotou mírou pravděpodobnosti opakovat nebude.

S ohledem na to, že paušální daň je postavena na principu jediného druhu zdanitelného příjmu, kdy výjimku z tohoto pravidla představují pouze příjmy zdaňované srážkou podle zvláštní sazby daně, pak k podmínce, že poplatník vstupující do paušálního režimu nesmí v první den rozhodného zdaňovacího období vykonávat činnost, ze které plynou příjmy ze závislé činnosti, není co dodat. Nicméně např. pobírání příjmů z nájmu na překážku vstupu do paušálního režimu není, přičemž je zřejmé, že v důsledku omezení jiných příjmů než ze samostatné činnosti částkou 15 000 Kč za rok nebude moci poplatník uplatnit paušální daň.

Po skončení zdaňovacího období není mnoho času na rozhodování

Lhůta pro oznámení vstupu do paušálního režimu do 10. dne rozhodného období je šibeničně krátká, pokud si uvědomíme, že poplatník k rozhodnutí o vstupu či setrvání v paušálním režimu

Skutečnost, že poplatník je poplatníkem v paušálním režimu, nemusí znamenat, že tento poplatník má za dané zdaňovací období paušální daň nebo paušální veřejná pojistná a že je tak zproštěn povinnosti podat daňové přiznání nebo přehledy o příjmech a výdajích. Ač paušální daň zní líbivě, má tak omezující podmínky, že pro podnikatele může být velkým zklamáním.

musí znát výsledek své činnosti za předchozí rok. Zmeškání lhůty pro oznámení znamená neúčinné podání a tuto lhůtu nelze navrátit v předešlý stav. To je stinná stránka toho, že se jedná o jednu platbu za tři různá plnění stanovená třemi různými právními předpisy.

Má smysl vstoupit do paušálního režimu v průběhu zdaňovacího období?

Zahájením činnosti v průběhu zdaňovacího období se rozumí i její znovuzahájení po přerušení. Musí se jednat o zahájení činnosti za situace, kdy poplatník dosud žádnou činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, nevykonával, tzn., že nepodnikal v jiném oboru nebo doposud podnikal v zahraničí a v České republice činnost teprve zahajuje. V takovém případě poplatník může vstoupit do paušálního režimu až od dalšího zdaňovacího období. I když poplatník činnost zahájí až v průběhu kalendářního měsíce, stane se poplatníkem v paušálním režimu již k počátku daného kalendářního měsíce, což má vliv i na výši měsíčních záloh, které se platí v plné výši. Proto je vhodné směřovat zahájení činnosti již k začátku daného měsíce. Poplatník, který vstupuje do paušálního režimu při zahájení činnosti v průběhu zdaňovacího období, musí splnit stejné podmínky jako poplatník, který do něho vstupuje k začátku zdaňovacího období, s tím rozdílem, že podmínky se testují

ke dni zahájení činnosti. Příjmy ze závislé činnosti, z nichž daň není vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, jsou překážkou vstupu do paušálního režimu nejen k datu zahájení činnosti, ale také v případě, když tuto činnost vykonával dříve v rozhodném zdaňovacím období nebo před zahájením činnosti měl jiné zdanitelné příjmy vyšší než 15 000 Kč.

Paušální režim nezaručí paušální daň

Skutečnost, že poplatník je poplatníkem v paušálním režimu, nemusí nutně znamenat, že za dané zdaňovací období bude mít skutečně paušální daň a je zproštěn povinnosti podat daňové přiznání nebo přehledy o příjmech a výdajích pro účely pojistného. To, jak jsou nastaveny podmínky pro paušální daň, přináší značnou nejistotu v tom, zda v průběhu roku nenastane skutečnost, která bude mít za následek, že poplatník bude muset podat přiznání (např. příjmy ze závislé činnosti nezdanované srážkovou daní, příjmy z nájmu, neosvobozený příjem z prodeje majetku apod.). Pokud by tato skutečnost nastala, tak se naopak administrativní zátěž může zvýšit, protože rekonstrukce účetnictví či daňové evidence bude náročnější než jejich průběžné vedení. Takže cílená administrativní úspora jde ruku v ruce se značnou nejistotou, zda skutečně podmínky pro paušální daň budou splněny, jinak řečeno, do 10. ledna daného roku musí mít poplatník představu, jaká bude jeho činnost a jeho příjmy v průběhu celého roku.

Stinné stránky přechodu na paušální daň

Některé poplatníky může od režimu paušální daně odradit i skutečnost, že přechod mezi zdaňovacími obdobími, ve kterém je poplatník ve standardním režimu, a obdobími, ve kterém je jeho daň rovna paušální dani, s sebou nese úpravy stejné jako při ukončení činnosti. Tomu se někteří poplatníci, kteří nevedou účetnictví a kteří v předchozích obdobích nashromáždili neuhrazené pohledávky, budou chtít vyhnout, protože zde vzniká povinnost odvést daň a pojistné z nerealizovaných příjmů. Nutnost úprav základu daně (pokud je pro ně náplň) vychází ze skutečnosti, že ve dvou po sobě následujících zdaňovacích obdobích je daň poplatníka stanovena odlišným způsobem. Může tak nastat i situace, kdy poplatník, přestože je stále v paušálním režimu, musí úpravy provést, pokud v jednotlivých letech střídavě naplní či nenaplní podmínky pro stanovení paušální daně. Výjimku z povinnosti úprav základu daně představuje přechod mezi paušální daní a standardním režimem, v němž poplatník povede daňovou evidenci. V důvodové zprávě zcela absentuje zdůvodnění této úpravy, a tedy zvýhodnění daňové evidence, takže lze jen domýšlet, že paušální daň primárně vychází z příjmů a skutečných výdajů. To ale znamená, že v ostatních případech musí poplatník, přestože mu zákon neukládá vedení takové evidence, zjistit skutečný stav pohledávek, dluhů a zásob k poslednímu dni zdaňovacího období, za které má daň rovnu paušální dani, po němž následuje zdaňovací období, ve kterém daň vychází z vedeného účetnictví nebo z příjmů snížených o paušální výdaje. Takže

když se vrátím k otázce administrativní úspory, tak evidovat příjmy musí, aby prokázal naplnění podmínek paušální daně, musí evidovat odpisovaný majetek, protože je zakázáno odpisování přerušit, z důvodu značné nejistoty naplnění podmínek pro paušální daň a reálnou hrozbu nutné úpravy základu daně musí evidovat pohledávky, dluhy a zásoby, což může představovat nemalou administrativní zátěž v období paušálního režimu, kdy podnikatelé jsou přesvědčeni o tom, že zaplacenými zálohami mají veškeré povinnosti splněny.

Co je rovněž třeba vzít v úvahu, je to, že logickým důsledkem paušální daně je nemožnost rozdělovat příjmy a výdaje na spolupracující osoby, ani od spolupracující osoby přebírat příjmy a výdaje. V prvním případě je paušální daň stanovena bez ohledu na skutečné příjmy a výdaje, ve druhém by pak došlo ke snížení daně (resp. příjmů a výdajů) u jednoho poplatníka, aniž by zároveň došlo ke zvýšení daně u jiného poplatníka.

Jak již bylo zmíněno, neplatí rovnítko mezi skutečností, že poplatník je poplatníkem v paušálním režimu, a skutečností, že takový poplatník má paušální daň. Paušální daň se uplatní jen v tom zdaňovacím období, ve kterém jsou splněny podmínky pro paušalizaci daně z příjmů a veřejných pojistných. Nastanou případy, kdy poplatník zůstane v paušálním režimu až do konce zdaňovacího období a plní povinnosti vyplývající z paušálního režimu, ale nebude mít daň rovnu paušální dani. Tvrdým opatřením je to, že příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo zdaněné srážkovou daní, nesmí celkově přesáhnout 15 000 Kč za dané zdaňovací období. Tato částka je nízká a při jejím překročení neexistuje možnost, jak dosáhnout na paušální daň. Neexistuje možnost tyto ostatní příjmy zdanit samostatně, stejně tak jako neexistuje možnost mít paušální daň a příjmy ze závislé činnosti (s výjimkou těch zdaněných srážkou). Přitom problematickým může být už samotný prodej majetku sloužícího k výkonu činnosti, který byl před vstupem do paušálního režimu v obchodním majetku. V období, kdy má poplatník paušální daň, nemá obchodní majetek a není naplněna pětiletá lhůta pro osvobození příjmů z jeho prodeje. Příjem z prodeje neobchodního majetku je tak příjmem podle § 10 ZDP, což by znamenalo nemožnost paušální daně, protože většina příjmů z prodeje obchodního majetku bude vyšší než 15 000 Kč. Nedojde-li v této oblasti k odpovídající legislativní úpravě, může to z paušální daně vyřadit významnou část poplatníků.

Jako možnou překážku rozhodnutí o vstupu do paušálního režimu považuji i to, že z paušálního režimu nelze dobrovolně vystoupit v daném období, ale až od následujícího období. Na rozdíl od daně stanovené paušální částkou, kdy přestože poplatník podal žádost do konce ledna, mohl ještě od toho ustoupit, dokud nebyla daň sjednána, v případě paušální daně musí rozhodnutí učinit do 10. ledna daného roku. Jediná výjimka z tohoto pravidla se týká daňových rezidentů, kterým zároveň plynou příjmy ze zdrojů v zahraničí. Pokud takový poplatník splňuje podmínky pro stanovení paušální daně, má dvě možnosti. První možností je, že neučiní nic, bude mu stanovena paušální daň a bude zahrnovat jak příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak příjmy

plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud poplatník z příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí zaplatí daň i v zahraničí, nebude tato daň v paušální dani nijak zohledněna. Druhou možností je využití postupu k vyloučení dvojího zdanění, tedy zápočet nebo vynětí podle příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. To pak znamená podání daňového přiznání, ve kterém vypočítá svou daň podle standardního režimu a vyloučí dvojí zdanění v souladu s § 38f ZDP. Jak je zřejmé, vstup do paušálního režimu je třeba dobře promyslet. Paušální režim je konstruován tak, že vstupem do něho poplatník bere na vědomí, že při splnění zákonných podmínek bude jeho daň paušalizována bez ohledu na skutečnou výši příjmů a výdajů (v rámci limitu 1 milionu Kč), tedy i v případě, že jeho výdaje budou vyšší než příjmy. Poplatník musí paušální daň, resp. zálohy na ni, platit i v kalendářních měsících, ve kterých neobdržel žádné příjmy (pokud nepřerušil činnost), a ani po skončení zdaňovacího období nemůže být jeho daň v paušální výši upravována s ohledem na případnou neexistenci příjmů.

Vliv přerušení činnosti na paušální režim, resp. paušální daň

I s ohledem na současnou pandemii je třeba vést v patrnosti možné přerušení výkonu činnosti. Pokud poplatník v období přerušil činnost, bude jeho daň úměrně tomuto přerušení nižší než daň poplatníka, který činnost vykonával po celé zdaňovací období (při dodržení všech podmínek pro paušální daň).

Pokud poplatník ve zdaňovacím období již vykonával činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, a tuto činnost přerušil, může vstoupit do paušálního režimu jediné tehdy, pokud i při výkonu této předchozí činnosti byl poplatníkem v paušálním režimu (při přerušení činnosti poplatník přestane být poplatníkem v paušálním režimu). V takovém případě totiž je možné při splnění všech podmínek stanovit daň v paušální výši, protože bude poplatníkem v paušálním režimu po všechny kalendářní měsíce v daném zdaňovacím období, ve kterých vykonával činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, a tedy bude za všechny tyto kalendářní měsíce platit paušální zálohy. Daň tak bude stanovena ve výši součinu zálohy na paušální daň a počtu kalendářních měsíců, ve kterých činnost vykonával. Přerušением činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, a jejím (znovu)zahájením se přitom rozumí nejen situace, kdy poplatník přeruší a znovu zahájí tu samou činnost (např. stále podniká v pohostinství), ale také situace, kdy se jedná o dvě rozdílné činnosti, tedy poplatník v první části zdaňovacího období provozoval např. pohostinství, to ukončil a poté začne provozovat např. e-shop. Tento případ se týká přerušení a obnovení činnosti ve stejném (jednom) zdaňovacím období a paušální daň poplatníka bude úměrně tomuto přerušení nižší než daň toho poplatníka, který činnost vykonával po celé zdaňovací období. Obdobně to platí i pro případy, kdy poplatník v jednom zdaňovacím období činnost přeruší a obnoví ji v následujícím zdaňovacím období, nejpozději však ve lhůtě pro podání přiznání za předchozí období.

Pokud však poplatník přeruší činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, a tuto činnost nezhájí do uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za dané zdaňovací období, je povinen provést úpravy podle § 23 odst. 8 ZDP, stejně tak v případě, že činnost nepřeruší, ale rovnou ukončí. Důsledkem toho nemůže mít za toto zdaňovací období daň rovnu paušální dani. Není to jednoduché a s ohledem na daňové důsledky je třeba velké předvídativosti.

Závěrečné shrnutí

Komplikovaná jsou pravidla pro vstup do paušálního režimu, pravidla, kdy poplatník přestává být v paušálním režimu ke konci zdaňovacího období, kdy přestává být v paušálním režimu již v průběhu zdaňovacího období, případně nemá paušální daň, ale pokračuje v paušálním režimu. Paušální daň se uplatní jen v tom zdaňovacím období, ve kterém jsou splněny podmínky pro paušalizaci daně z příjmů a veřejných pojistných. Podmínky, za kterých se daň rovná paušální dani, však plně nekorespondují se skutečnostmi, které mají za následek ukončení paušálního režimu. Některé skutečnosti, které u poplatníka nastanou, totiž vyžadují pouze podání daňového přiznání za dané zdaňovací období a neznamenají porušení podmínek, které by mělo za následek ukončení paušálního režimu (např. příjmy z kapitálového majetku, nájmu či ostatní příjmy vyšší než 15 000 Kč). Je tak nutné vždy zkoumat, zda nesplnění podmínky pro uplatnění paušální daně za dané zdaňovací období je současně skutečností, která má za následek, že poplatník přestane být poplatníkem v paušálním režimu (např. příjmy ze samostatné činnosti přesahující 1 milion Kč). Z daného vyplývá, že skutečnost, že poplatník je poplatníkem v paušálním režimu, nemusí znamenat, že tento poplatník má za dané zdaňovací období paušální daň nebo paušální veřejná pojistná a že je tak zproštěn povinnosti podat daňové přiznání nebo přehledy o příjmech a výdajích. V některých případech naopak může mít daň rovnu paušální dani i poplatník, který v daném zdaňovacím období přestal být poplatníkem v paušálním režimu (např. přerušení činnosti a znovuzahájení v termínu pro podání přiznání za období, kdy k přerušení došlo).

Závěrem chci ocenit těch cca 70 000 poplatníků, kteří vstoupili do experimentu zvaného paušální daň. Jsem opravdu zvědavá, kolik z nich skutečně splní podmínky pro paušální daň. Moje zamyšlení není kritikou samotné paušální daně, ale nemohla jsem se nezamyslet nad překážkami, které využití paušální daně ve stávající podobě značně komplikují a mohou vést nikoli k administrativní úspoře, ale naopak k nutnosti zpětné rekonstrukce povinných evidencí v souvislosti s nepředpokládanou povinností podání přiznání a přehledů. V kontextu výše uvedeného považuji slova paní ministryně uvedené v úvodu za spíše politickou předvolební propagaci než reálný odhad možného. Za současných podmínek si těch několik set tisíc poplatníků s paušální daní neumím představit. /



Několik úvah ohledně daňových dopadů změn v oblasti hmotného a nehmotného majetku



Mgr. Simona Hornočová,
daňový poradce č. 2550,
Kocián Šolc Balaščík



doc. Ing. Jana Skálová,
Ph.D.,
daňový poradce č. 332,
partner TPA Group,
docentka na VŠE v Praze

Součástí tzv. daňového balíčku¹ je i řada změn ustanovení zákona o daních z příjmů,² která se týkají hmotného a nehmotného majetku. Změny nabyly účinnosti 1. 1. 2021, zákon však obsahuje několik přechodných ustanovení, která umožňují jejich použití zpětně, a to na hmotný i nehmotný majetek pořízený od 1. 1. 2020, respektive na technické zhodnocení dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání od 1. 1. 2020. Nová daňová úprava může být v řadě situací výhodnější, někteří poplatníci tedy jistě budou její zpětné použití zvažovat. Jelikož jsou jednotlivé

položky hmotného a nehmotného majetku podle zákona o daních z příjmů³ ve značné části věcně totožné s obsahovou náplní položek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

- 1 Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.
- 2 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („zákon o daních z příjmů“).
- 3 V případě nehmotného majetku vycházíme z ustanovení § 32a zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020.

podle účetních předpisů,⁴ zmiňujeme v našich úvahách také vazby do účetnictví podnikatelských subjektů, které mohou být pro související daňové dopady v případě účetních jednotek⁵ důležité.

V zákoně o daních z příjmů byly v oblasti hmotného a nehmotného majetku provedeny zejména následující změny:

- ! zvýšení částky, od které se považují samostatné movité věci za hmotný majetek, pokud mají provozně technické funkce (dobu použitelnosti) delší než jeden rok, ze 40 tis. na 80 tis. Kč⁶
- ! zrušení kategorie nehmotného majetku v zákoně o daních z příjmů
- ! zvýšení částky, od níž se úhrn výdajů na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku považuje za technické zhodnocení, ze 40 tis. na 80 tis. Kč⁷
- ! „oživení“ ustanovení § 30a zákona o daních z příjmů upravujícího tzv. mimořádné odpisy, které bylo do zákona začleněno⁸ v reakci na celosvětovou finanční krizi v roce 2009 a které umožňuje zkrácení doby odpisování nově pořízeného hmotného majetku zařazeného v 1. a 2. odpisové skupině, tedy jeho rychlejší uplatnění v daňových nákladech.

Zvýšení limitu pro zařazení movitých věcí do hmotného majetku a zrušení nehmotného majetku v kontextu pravidel uplatňovaných v účetnictví

Obecně k vykazování dlouhodobého majetku v účetnictví

České účetní předpisy bohužel neobsahují vymezení základních prvků účetní závěrky, neupravují tedy ani obecnou definici aktiva. Pro naše úvahy ohledně vykazování dlouhodobého majetku však může být tato otázka zajímavá, stručně proto připomeneme základní parametry aktiva tak, jak jsou upraveny v mezinárodních standardech účetního výkaznictví („IFRS“). Koncepční rámec definuje aktivum jako ekonomický zdroj, který je výsledkem minulých událostí, je ovládaný účetní jednotkou a má potenciál přinášet účetní jednotce ekonomické užítky.⁹ Jeho pořizovací náklady (snížené o zbytkovou hodnotu aktiva, kterou lze očekávat na konci doby jeho použitelnosti) se pak projevují ve výsledku hospodaření prostřednictvím odpisů, které jsou systematickou alokací odpisovatelné částky aktiva po celou dobu jeho použitelnosti. Lze tedy říci, že toto postupné uplatňování pořizovacích nákladů aktiva, které přináší účetní jednotce ekonomické užítky více než jedno účetní období, zajišťuje naplnění účetního principu věcné a časové souvislosti.

Účetní předpisy určují obsahovou náplň položek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Na rozdíl od zákona o daních z příjmů však v případě hmotných movitých věcí a nehmotného majetku nestanoví konkrétní výši ocenění, od níž mají být považovány za dlouhodobý hmotný, resp. dlouhodobý nehmotný majetek (a mají být tedy účetními jednotkami vykazovány v rozvaze jako jejich aktiva). Výši ocenění určí účetní jednotka při respektování principu významnosti a věrného a poctivého

zobrazení majetku.¹⁰ Svě rozhodnutí ohledně výše ocenění uplatňovaného u příslušných kategorií dlouhodobého majetku účetní jednotka zpravidla zaznamená ve vnitropodnikové směrnici a uvádí je i v příloze v účetní závěrce.

V tomto kontextu je dobré připomenout, že podle účetních předpisů se informace považuje za významnou, jestliže „je o ní možné předpokládat, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi“.¹¹ Je zde zřetelná vazba na základní cíl účetnictví, tedy aby účetní závěrka „podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí“.¹²

Podle našich zkušeností účetní jednotky často z praktických důvodů určily hranici pro ocenění, od které evidují hmotné movité věci (a jejich soubory) a nehmotný majetek jako dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, v návaznosti na částku stanovenou v zákoně o daních z příjmů, přestože v řadě případů by obecně z hlediska principu významnosti, respektive věrného a poctivého zobrazení majetku, mohly určit hranici vyšší. Díky tomuto přístupu měly v účetním i daňovém registru majetku obsaženy stejné položky, což snižovalo administrativu, usnadňovalo provádění různých kontrolních mechanismů i výpočet splatné a odložené daně.

Daňové rozhodování ohledně majetku pořízeného v roce 2020

Rok 2020 byl do značné míry specifický hned z několika důvodů. Podnikání řady poplatníků bylo zasaženo ekonomickými

4 Viz § 6 a 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví („vyhláška 500 pro podnikatele“).

5 Pokud hovoříme v článku o účetních jednotkách, máme na mysli ty, které vedou podvojný účetnictví.

6 § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů (novela obdobně zvyšuje hodnotu také u evidence dospělých zvířat i v dalších dílčích ustanoveních navázaných na stejnou částku, která zde výslovně nezmiňujeme; vazba na účetnictví je principiálně obdobná).

7 § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

8 Zákon č. 326/2009 Sb., o podpoře hospodářského růstu a sociální stability.

9 Vykázání v rozvaze je pak podmíněno tím, že budoucí ekonomické užítky účetní jednotky spojené s danou položkou jsou pravděpodobné a pořizovací náklady je možné spolehlivě ocenit, zejména v případě nehmotného majetku je pak třeba splnit další podmínky, což však není pro naše obecné úvahy rozhodující.

10 § 6 odst. 1 a § 7 odst. 3 písm. b) a odst. 5 vyhlášky 500 pro podnikatele.

11 § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („zákon o účetnictví“).

12 § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Jelikož se tento cíl principiálně shoduje s koncepty IFRS, věříme, že mezinárodní účetní standardy mohou mít význam i jako argument pro rozhodování o vykazování majetku v českém účetnictví.

dropady celosvětové pandemie i souvisejících vládních opatření a výsledky jejich hospodaření se propadly, často až do ztráty. Rovněž budoucí vývoj lze v současné době označit za nejistý. V předchozím období naopak v České republice přetrvávala pozitivní ekonomická situace. I když dynamika hospodářského růstu mírně zpomalovala, podnikání se dařilo a řada poplatníků vykazovala v letech 2018 a 2019 výrazné zisky, ze kterých museli přiznat a odvést daně z příjmů.

V rámci podpory podnikatelského sektoru začlenilo Ministerstvo financí v roce 2020 do zákona o daních z příjmů nástroj, díky kterému může poplatník o daňovou ztrátu „zpětně“ snížit svůj základ daně za dvě předcházející zdaňovací období, a tím si snížit daň odvedenou z předchozích zisků (tzv. loss carry back). Poprvé je takto možné uplatnit daňovou ztrátu za rok 2020, a lze si tak snížit zisk vykázaný v letech 2018 a 2019.¹³ V kontextu výše popsaných okolností lze tedy předpokládat, že poplatníci budou zvažovat možnosti, díky kterým by navýšili své náklady roku 2020, aby byla jejich daňová ztráta vykázaná v roce 2020 co nejvyšší a mohli si díky ní co nejvíce snížit daně zaplacené za roky 2018 a 2019.

Jednu z možností, jak navýšit náklady roku 2020, teoreticky přinesla novela zákona o daních z příjmů, o které píšeme v tomto článku, tedy možnost uplatnit vyšší hranice pro vznik hmotného majetku a technického zhodnocení, obnovení mimořádných odpisů a zrušení daňové kategorie nehmotného majetku i zpětně u majetku pořízeného v roce 2020. Poplatníci, kteří vedou podvojně účetnictví, však nemohou ve svých daňových úvahách ponechat stranou vliv účetnictví, který může být pro dosažení výsledného efektu rozhodující.

Pro názornost jednoduchý příklad

Přestavme si, že společnost s ručením omezeným nakoupila v květnu 2020 tři notebooky, každý za 75 000 Kč. V čase pořízení a uvedení do užívání (v květnu 2020) měla limit pro vykázaní dlouhodobého hmotného majetku ve vnitropodnikové směrnici z praktických důvodů stanovený na 40 000 Kč, aby navazoval na částku stanovenou zákonem o daních z příjmů. Společnost proto notebooky v květnu 2020 zaúčtovala na účet 022 – Dlouhodobý hmotný majetek – samostatné movité věci, a předpokládala, že uplatní zrychlené daňové odpisy.

S novelou zákona o daních z příjmů se jí zpětně pro rok 2020 otevřely tyto možnosti:

13 Pro zjednodušení v článku vycházíme ze situace, kdy zdaňovacím obdobím poplatníka je kalendářní rok, pravidla se samozřejmě uplatní i v případech hospodářského roku, který splní podmínky, někteří poplatníci mohli v důsledku specifických okolností podávat daňové přiznání i za jiná období, za která se podává daňové přiznání.

14 Výše daňových nákladů bude stanovena podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů.

15 Uplatňovaná účetní pravidla zakotvená ve vnitropodnikové směrnici měla zajistit „věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí“, otázka tedy zní, zda tento cíl bude naplněn i po změně, a především jak bude potřeba takové změny v účetnictví zdůvodněna.

- i/ uplatnit pravidla zakotvená v zákoně o daních z příjmů v roce 2020 a postup upravený ve vnitřní účetní směrnici společnosti, tedy nic neměnit, ponechat notebooky v hmotném majetku i v dlouhodobém hmotném majetku a jejich pořizovací cenu uplatňovat do nákladů (účetních i daňových) postupně prostřednictvím účetních a daňových odpisů. Pro daňové účely by se jednalo o hmotný majetek zařazený v 1. odpisové skupině s dobou odpisování 3 roky, s možností volby metody daňového odpisování (rovnoměrné nebo zrychlené). V účetnictví by byly notebooky odpisovány po dobu životnosti podle odpisového plánu zakotveného ve vnitropodnikové směrnici;
- ii/ uplatnit „nová“ pravidla zakotvená v zákoně o daních z příjmů v roce 2021 zpětně i pro notebooky pořízené v roce 2020 (notebooky tedy díky pořizovací ceně 75 tis. Kč nebudou hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů), pro účely účetnictví se řídit vnitřní účetní směrnici pro rok 2020 (která stanoví hranici pro ocenění dlouhodobého hmotného majetku na 40 tis. Kč), a notebooky tedy v účetnictví nadále evidovat jako dlouhodobý hmotný majetek. V tomto případě je důležité, že zákon o daních z příjmů sice nebude určovat dobu, po kterou je nutné pořizovací cenu notebooků postupně uplatňovat do nákladů pomocí zákonem stanovených daňových odpisů, nicméně jako daňový náklad nebude možné uplatnit celou jejich pořizovací cenu, ale jen účetní odpisy¹⁴ (ve výši a po dobu podle odpisového plánu, který si poplatník jako účetní jednotka stanovil ve vnitřní účetní směrnici; pro přehlednost může pro takový dlouhodobý hmotný majetek, který zároveň v důsledku nižšího ocenění není hmotným majetkem pro daňové účely, zřídit například samostatný analytický účet k účtu 022 nebo zvláštní účet 028). Tento postup demonstruje, že samotné rozhodnutí poplatníka ohledně „zpětného“ uplatnění výhodnější nové daňové úpravy majetku již od 1. 1. 2020 nepovede díky pravidlům uplatňovaným v účetnictví k zamýšlenému efektu (tedy k navýšení daňových nákladů roku 2020);
- iii/ současně se zpětným uplatněním „nové“ daňové úpravy hmotného majetku na notebooky pořízené v roce 2020 zvýšit i hranici pro ocenění dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví obdobně jako pro daňové účely. V takovém případě by mohla společnost přeúčtovat pořizovací cenu notebooků z účtu 022 do nákladů na účet 501 a obecně ji celou uplatnit jako jednorázový daňový náklad (zároveň by zrušila účetní odpisy měsíčně zahrnované od května 2020 na účet 551 a oprávkami evidované na 082). S tímto postupem ale musí být spojena změna vnitropodnikové směrnice, a to zpětně od počátku účetního období roku 2020, respektive od 1. 1. 2020. S ohledem na povahu účetních předpisů a cíl účetnictví, respektive účetní závěrky ve světle účetních principů a pravidel, jak jsme se snažily stručně nastínit v úvodu tohoto článku, může zaznít otázka, zda je takový postup, tedy zpětná změna vnitřní účetní směrnice, v účetnictví vůbec možný.¹⁵ Zastáváme názor, že za určitých okolností možný je. Jak jsme uváděly výše, podle účetních předpisů mají účetní jednotky určit hranici,

od níž budou hmotné movité věci vykazované v účetnictví jako dlouhodobý hmotný majetek, stanoví ji při respektování principu významnosti, nicméně v praxi byla často stanovena nižší, a to z praktických důvodů kvůli návaznosti na ocenění podle zákona o daních z příjmů, a tím zjednodušení administrativy i kontrolních mechanismů. Na tomto místě je vhodné připomenout, že limit pro hmotný majetek i jeho technické zhodnocení na úrovni 40 000 Kč byl zaveden do zákona o daních z příjmů počínaje zdaňovacím obdobím roku 1998. Přes dvacet let tedy tento limit nebyl zvyšován, a tak skoková změna na dvojnásobek často jen „narovná“ pravidla. Navíc, pokud nám zákon o daních z příjmů prostřednictvím přechodných ustanovení dovolí určitou daňovou výhodu s cílem podpory podnikání zasaženého následky šíření nákazy koronavirem, pak zcela jistě je umožnění aplikace tohoto postupu do praxe v souladu s dalšími pravidly pro oblasti řízené stejným ministerstvem, tedy například účetnictví. Na změnu výše ocenění zároveň podle našeho názoru nedopadají ustanovení zákona o účetnictví omezuje změny uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování;¹⁶

iv/ ponechat tento majetek jako hmotný majetek dle „starého“ ustanovení zákona o daních z příjmů, ale uplatnit mimořádné daňové odpisy dle § 30a (viz dále, včetně zohlednění odpovědí Finanční správy na související dotazy).

Je třeba zmínit, že varianty ii) nebo iii) nebudou z řady důvodů možné ve všech společnostech. Mezi důvody ponechání varianty i) je možno zařadit pracnost zpětné opravy při větším množství nakoupeného majetku, nežádoucí vznik daňové ztráty v roce 2020 podle konkrétní situace, softwarové omezení při vedení účetnictví, kdy není možno provést opravy zpětně, a podobně. Účetní jednotky, které jsou součástí větší skupiny, mohou mít vnitropodnikové směrnice navázané na vnitroskupinová pravidla pro evidenci dlouhodobého majetku. Také obecný argument, že navýšení hranice pro ocenění dlouhodobého majetku dobrovolně kopírující daňové předpisy nebude mít s ohledem na historické okolnosti významný dopad, a neovlivní tedy naplnění věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, nemusí být vždy zcela naplněn u všech účetních jednotek nebo všech druhů jejich majetku. Pokud účetní jednotka zamýšlí zvolit tento postup, měla by vždy posoudit dopady s ohledem na své konkrétní okolnosti. Pro úplnost, nová daňová pravidla (tedy zvýšený limit na 80 tis. Kč) lze použít i na technické zhodnocení hmotného majetku dokončené a uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání od 1. 1. 2020.

Výše popsané varianty i) – iii) jsou relevantní i pro rozhodování poplatníků ohledně „zpětného“ použití nových daňových pravidel v případě nehmotného majetku pořízeného v roce 2020. Stejně jako u (dlouhodobého) hmotného majetku, samotné zrušení kategorie nehmotného majetku v zákoně o daních z příjmů neznamená, že tento zákon již uplatnění pořizovací ceny nehmotného majetku nijak nelimituje, a byla by tedy bez dalšího jednorázovým daňovým výdajem. Pokud by společnost například pořídila k notebookům i aplikační software za 90 000 Kč a hranici pro ocenění dlouhodobého nehmotného majetku

ve vnitropodnikové směrnici platné pro rok 2020 měla také určenu v návaznosti na limit podle zákona o daních z příjmů (tedy 60 tis. Kč), „zpětné“ použití nové daňové úpravy již pro rok 2020, respektive od 1. 1. 2020, by samo o sobě nevedlo k požadované daňové úspoře v podobě jednorázového zahrnutí pořizovací ceny softwaru do daňových nákladů (jako daňový náklad by se obecně uplatnily účetní odpisy¹⁷). I v této situaci by tedy bylo nutné zpětně změnit vnitropodnikovou směrnici.

Na závěr bychom rády zařadily krátkou poznámku k problematice diskutované v dotazu zástupců Komory daňových poradců položeném Generálnímu finančnímu ředitelství („GFR“), zda je možné rozhodnutí ohledně uplatnění „nových“ daňových pravidel už pro hmotný či nehmotný majetek (a technické zhodnocení) pořízený od 1. 1. 2020 uplatňovat individuálně u jednotlivých položek majetku a technického zhodnocení (rozhodnutí tedy nemusí být jednotné pro celou kategorii či druh majetku). Zástupci GFR potvrdili, že novela „neukládá jednotný postup u všech majetkových složek takto pořízeného majetku, neboť přechodná ustanovení směřují na jednotlivé majetky“. Tato úvaha bez dalšího platí pro daňové předpisy, pokud by však pro dosažení zamýšleného daňového efektu byla potřeba i změna uplatňovaných účetních pravidel, z povahy věci nebude možné takovou změnu provést ve vnitropodnikové směrnici individuálně jen pro zvolené položky majetku (pokud nemají významně odlišnou povahu, způsob využití apod. v porovnání s ostatními majetkovými položkami v dané kategorii).

Mimořádné daňové odpisy hmotného majetku zařazeného v 1. a 2. odpisové skupině

Další novinkou je obnovení možnosti uplatnit tzv. mimořádné odpisy hmotného majetku, který poplatník pořídil v době od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2021. Díky tomu je možné rychleji odepsat například nově pořízené osobní automobily, různé elektronické a kancelářské přístroje a vybavení, strojní zařízení a další položky hmotného majetku, které jsou zařazené v 1. a 2. odpisové skupině. Ustanovení § 30a zákona o daních z příjmů obsahuje některá omezení, která je při rozhodování ohledně možnosti uplatnit mimořádné daňové odpisy třeba zohlednit. Tato problematika byla v době zavedení daného ustanovení v roce 2009 velmi detailně řešena s GFR v rámci Koordinačního výboru Komory daňových poradců a většina tam vyslovených závěrů je stále platná, lze proto na tento příspěvek odkázat.¹⁸ Pro úplnost jen upozorníme, že mimořádné odpisy je možné uplatnit jen u takového majetku, který u příslušného poplatníka poprvé spadá do kategorie hmotného majetku (jinými slovy, poplatník

¹⁶ § 7 odst. 4 zákona o účetnictví.

¹⁷ § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 zákona o daních z příjmů.

¹⁸ Viz příspěvek č. 284/16.09.09 Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů a č. 289/09.12.09 Některé další problémy týkající se § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP dostupné pro daňové poradce v archivu KDP ČR a pro veřejnost na webu Finanční správy ČR.

nemusí být prvním vlastníkem, ale u předchozích poplatníků musel mít tento majetek například charakter zásoby, tedy výrobku nebo zboží).

Pro naše úvahy je důležité, že § 30a stanoví přesná pravidla, podle nichž se určí výše mimořádných daňových odpisů a od nichž se nelze odchýlit. Na druhou stranu je třeba zdůraznit, že uplatnění tohoto způsobu daňového odpisování je zcela dobrovolné a záleží jen na vůli poplatníka. Majetek zařazený v 1. odpisové skupině je možno touto metodou odpisovat pouze 12 kalendářních měsíců (tedy odpisy budou za standardních okolností uplatněny ve dvou zdaňovacích obdobích) a majetek zařazený v 2. odpisové skupině 24 měsíců (budou tedy snižovat daňový základ ve třech zdaňovacích obdobích). V průběhu těchto 24 měsíců je navíc nutné uplatnit odpis ve výši 60 % vstupní ceny v prvních 12 měsících a v dalších 12 měsících pak odpis zbylých 40 % vstupní ceny.

Odpisy se na rozdíl od rovnoměrného nebo zrychleného způsobu odpisování stanoví s přesností na celé měsíce; přitom poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování (příslušný majetek byl uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání). Tyto odpisy nelze tedy odložit na pozdější období, nelze je přerušit ani uplatnit ve snížené výši.

Příklad výpočtu mimořádných odpisů

Akciová společnost koupila dne 2. 10. 2020 nový stroj za pořizovací cenu 3 000 000 Kč a v říjnu ho uvedla do užívání. Tento hmotný majetek je zařazen do 2. odpisové skupiny a společnost zvažuje uplatnění mimořádných daňových odpisů dle § 30a zákona o daních z příjmů. Pro účetní účely bude v souladu s vnitropodnikovou směrnicí stroj odpisován dle odpisového plánu rovnoměrně od měsíce následujícího po měsíci uvedení do užívání, a to po dobu 5 let (60 měsíců). Pro stanovení účetních odpisů není předpokládána zbytková hodnota.

Výpočet mimořádných daňových odpisů

1. za prvních 12 měsíců se uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku:

$$1\,800\,000 : 12 \text{ měsíců} = 150\,000 \text{ Kč měsíčně}$$

2. za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců se uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku: $1\,200\,000 : 12 \text{ měsíců} = 100\,000 \text{ Kč měsíčně}$.

19 § 32 zákona o daních z příjmů.

20 § 31 zákona o daních z příjmů.

21 § 24 odst. 1 písm. v) bod 2 zákona o daních z příjmů.

22 Jak jsme zmínili v úvodu, v článku pro zjednodušení vycházíme ze situace, kdy je účetním, a tedy zdaňovacím obdobím poplatníka kalendářní rok. Pro poplatníky s hospodářským rokem je důležité obecné přechodné ustanovení, podle něhož se pro daňové povinnosti za zdaňovací období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (tedy pro všechny hospodářské roky, které započaly před 1. 1. 2021) použije zákon ve znění účinném do 31. 12. 2020 (nová pravidla tedy obecně neuplatňují od 1. 1. 2021, ale od prvního dne nejbližšího hospodářského roku započatého po tomto datu).

Pro praktické rozhodování poplatníka o tom, zda je pro něj daňově výhodné uplatnit tyto mimořádné odpisy, demonstrujeme níže v tabulce porovnání s odpisy zrychlenými¹⁹ nebo rovnoměrnými.²⁰ Pokud se jedná o nový majetek, kde je poplatník prvním odpisovatelem, je možné vypočtené odpisy rovnoměrnou nebo zrychlenou metodou v prvním roce odpisování zvýšit o 10 % vstupní ceny (vždy je však možné uplatnit celkové odpisy maximálně do 100 % vstupní ceny příslušné položky majetku).

Porovnání různých metod daňového odpisování

Rok	Mimořádné odpisy dle § 30a ZDP	Rovnoměrné odpisy dle § 31 odst. 1 písm. d) ZDP plus 10% zvýšení	Zrychlené odpisy dle § 32 ZDP plus 10% zvýšení	Účetní odpisy
2020	300 000	630 000	900 000	100 000
2021	1 700 000	592 500	840 000	600 000
2022	1 000 000	592 500	630 000	600 000
2023	0	592 500	420 000	600 000
2024	0	592 500	210 000	600 000
2025	0	0	0	500 000

Z tabulky je zřejmé, že pokud má poplatník za cíl maximalizovat svoje daňové náklady v roce 2020, uplatnění mimořádných daňových odpisů u majetku z našeho příkladu pro něj není vhodné (nevýhoda je důsledkem pořízení tohoto majetku až ve druhé polovině roku).

Rovnoměrné nebo zrychlené odpisy mají oproti mimořádným odpisům výhodu jisté flexibility, je možné je přerušit, a tedy v jednom či více zdaňovacích obdobích neuplatnit, rovnoměrné odpisy lze uplatňovat i v nižší než zákonem stanovené maximální výši. Na závěr jen praktická připomínka, že technické zhodnocení majetku, který je odpisován podle § 30a zákona o daních z příjmů, nezvyšuje jeho vstupní ani zůstatkovou cenu. Toto technické zhodnocení se zaeviduje pro daňové účely samostatně a poplatník zvolí rovnoměrné odpisování nebo zrychlené odpisování.

Zrušení kategorie „nehmotný majetek“ v zákoně o daních z příjmů

V rámci tzv. daňového balíčku byla s účinností od 1. 1. 2021 ze zákona o daních z příjmů vypuštěna všechna ustanovení, která upravovala nehmotný majetek jako kategorii majetku podle zákona o daních z příjmů. Nehmotný majetek se tedy bude nadále vyskytovat pouze jako účetní kategorie dlouhodobého nehmotného majetku a v případě účetních jednotek budou pro daňové účely obecně uplatňovány jeho účetní odpisy jako daňové náklady.²¹ Tato změna se obecně vztahuje na všechny poplatníky pro nově pořízený majetek počínaje rokem 2021.²²

Jak jsme uváděly výše, poplatník si může zvolit uplatnění této nové daňové úpravy již pro nehmotný majetek pořízený od 1. 1. 2020.

Nehmotný majetek pořízený před rokem 2021 (2020) a jeho technické zhodnocení

Položky nehmotného majetku pořízené, tedy uvedené do užívání do konce roku 2019, případně do konce roku 2020,²³ pokud pro majetek pořízený od 1. 1. 2020 nezvolí poplatník nový přístup, budou až do svého vyřazení stále odpisovány podle daňových pravidel účinných do konce roku 2020.²⁴ Takové nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud byl nabyt úplatně, vkladem, darem nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním se vstupní cenou vyšší než 60 tis. Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok, se tedy budou odpisovat po minimální dobu stanovenou zákonem o daních z příjmů (audiovizuální díla nejméně 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nejméně 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek nejméně 72 měsíců; v případě smlouvy na dobu určitou pak po dobu trvání smlouvy).

Důležité je, že i na technické zhodnocení tohoto nehmotného majetku, i když bude provedeno v roce 2021 a později, se použije text zákona o daních z příjmů účinný před novelou.²⁵ Vstupní cena takového majetku v případě zvýšení o technické zhodnocení převyšující částku 40 tis. Kč pak bude muset být i nadále odpisována po minimální dobu danou zákonem o daních z příjmů (audiovizuální díla nejméně 9 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nejméně 18 měsíců a ostatní nehmotný majetek nejméně 36 měsíců).

Pro srovnání, pravidla pro technické zhodnocení hmotného majetku budou odlišná – na technické zhodnocení hmotného majetku dokončená a uvedená do užívání od roku 2021²⁶ se použije již „nové“ znění zákona o daních z příjmů (tedy zejména limit 80 tis. Kč), bez ohledu na to, zda je technické zhodnocení provedeno na hmotném majetku pořízeném před či po roce 2021 (respektive 1. 1. 2020 v případě volby poplatníka).

Hmotný a nehmotný majetek pořízený v roce 2021 a později

Jak jsme uváděly výše, nehmotný majetek se nadále bude vyskytovat jen jako účetní kategorie. Účetní předpisy upravují obsahovou náplň položky dlouhodobý nehmotný majetek,²⁷ nicméně pravidla pro vykázání nehmotného majetku jako dlouhodobého majetku i způsob zohlednění jeho ocenění do nákladů (účetních i daňových) poplatníka, který je účetní jednotkou, musí stanovit poplatník vedoucí podvojně účetnictví sám ve své vnitropodnikové směrnici. Je tak zcela odpovědný za to, že vymezí druhy (a podmínky pro rozpoznání) nehmotného majetku, o kterém bude účtováno, limit ocenění, od jakého bude majetek vykázán jako dlouhodobý nehmotný majetek a bude považován za stálé aktivum, i dobu odpisování každého konkrétního druhu majetku (stejně tak určí účetní jednotka pravidla pro

Nová daňová úprava přináší vyšší hranici pro zařazení movitých věcí do hmotného majetku, a tedy povinné odpisování. Zároveň zrušuje kategorii nehmotného majetku. Poplatníci, kteří vedou účetnictví, by neměli zapomenout, že případný efekt v jejich nákladech bude záviset i na uplatňovaných účetních pravidlech.

technické zhodnocení). Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku uplatněné v účetnictví pak obecně budou daňovým nákladem, v tom kontextu je důležité, že obdobně jako u daňových odpisů je možno uplatnit účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku, který byl poplatníkem pořízen úplatně nebo ve vlastní režii za účelem obchodování s ním, anebo nabyt vkladem, přeměnou nebo bezúplatně. Zároveň je dobré si uvědomit, že účetní předpisy pro podnikatele testují naplnění limitu pro technické zhodnocení určeného účetní jednotkou jako součtu nákladů vynaložených na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období²⁸ (tedy nikoliv za každý jednotlivý zásah povahy technického zhodnocení, jako tomu bylo v případě nehmotného majetku podle zákona o daních z příjmů²⁹).

Pro úplnost znovu připomínáme, že pokud by chtěl poplatník pro daňové účely zahrnout nehmotný majetek jednorázově do daňových nákladů, musí toto daňové řešení spojit s účetním zobrazením, tedy se zaúčtováním celé pořizovací ceny majetku

23 V případě poplatníků s hospodářským rokem samozřejmě až do konce hospodářského roku, který započal před 1. 1. 2021.

24 § 32a zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020.

25 § 32a odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020.

26 Opět, v případě poplatníků s hospodářským rokem samozřejmě až do prvního dne hospodářského roku, který následuje po 1. 1. 2021.

27 § 6 vyhlášky 500 pro podnikatele.

28 § 47 odst. 4 vyhlášky 500 pro podnikatele.

29 § 32a odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020.

do nákladů. Takový postup může samozřejmě zvolit tehdy, pokud to neodporuje účetním pravidlům, tedy tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, aby na jejím základě externí uživatel mohl činit ekonomická rozhodnutí.

Zejména účetní jednotky, které měly dosud navázané ocenění pro vykázání dlouhodobého majetku na zákon o daních z příjmů, budou jistě zvažovat, jakou zvolí výši ocenění pro majetek pořízený od roku 2021 (respektive od 1. 1. 2020, pokud již zvolí nový přístup). Zde si jistě nemůžeme vystačit se zkratkou, že pokud u hmotného majetku zvýšil daňový zákonodárce hranici na dvojnásobek, tak u dlouhodobého nehmotného majetku můžeme použít 120 tis. Kč a u dlouhodobého hmotného majetku 80 tis. Kč (byť z praktického hlediska bude taková úvaha pro diskusi se správcem daně zřejmě poměrně bezpečná). Určení tohoto limitu musí každá účetní jednotka pečlivě zvážit podle obecných principů a pravidel, která jsme opakovaně zmiňovaly v předchozím textu.

Pokud účetní jednotky určí výši ocenění pro vykázání dlouhodobého hmotného majetku nižší, než je nově stanovena pro hmotný majetek podle zákona o daních z příjmů (například ponechají 40 tis. Kč nebo mají stanovenou částku nižší, například 20 000 Kč), budou evidovat skupinu dlouhodobého hmotného majetku, který zároveň není hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů (respektive se tato skupina rozšíří a bude zahrnovat položky majetku s pořizovací cenou od 20 tis. až do 80 tis. Kč). Tento majetek bude účetně odpisován dle odpisového plánu, zaúčtované účetní odpisy jsou pak obecně daňovým nákladem. U položek dlouhodobého hmotného majetku, který je zároveň hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů, budou standardně jako daňový náklad uplatňovány daňové odpisy (účetní odpisy tohoto majetku budou nedaňovým nákladem³⁰). Případné odůvodněné změny v odpisovém plánu je nutno provádět vždy jen od prvního dne nového účetního období.

Nehmotný majetek nabytý vkladem nebo přeměnou

U nehmotného majetku nabytého vkladem nebo přeměnou v obecné rovině platí, že nabyvatel nebo nástupnická společnost „pokračuje v započatém odpisování“, pokud vkladatel či zanikající společnost mohla uplatňovat daňové odpisy. Přitom v roce 2021 mohou nastat obě alternativy, které byly výše vysvětleny. Tedy, že

- nabyvatel získává nehmotný majetek, který vkladatel odpisoval podle „staré“ daňové úpravy, nebo
- nabyvatel získává majetek, který vkladatel odpisoval dle „nové“ úpravy, tedy již jen podle účetních předpisů.

Pro obě alternativy platí, že v důsledku přecenění na reálnou hodnotu „nelze nic daňově získat“,³¹ tedy že nový poplatník

pokračuje v odpisování pouze tam, kde mohl odpisovat předcházející poplatník. Přebírá tedy pro daňové účely přesně ty hodnoty, které by mohl uplatnit předcházející poplatník (právní předchůdce, vkladatel), tedy účetní zůstatkovou cenu prokázanou u vkladatele ke dni jeho vkladu nebo evidovanou u zanikající nebo rozdělované obchodní korporace ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny bez vlivu ocenění reálnou hodnotou. Zákon o daních z příjmů stanoví i další podmínky, vkládaný nehmotný majetek musel být u vkladatele s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky pořízen úplatně a zároveň u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku a u právnické osoby v jejím majetku. U dlouhodobého nehmotného majetku vloženého společníkem, který je zahraničním daňovým rezidentem,³² pak lze u nabyvatele uplatnit v úhrnu účetní odpisy jen do výše úhrady prokázané vkladatelem.

Možná někteří kolegové v této konstrukci najdou některé nepřesnosti, takže bude nutno hledat sjednocení výkladů. V této souvislosti připomínáme příspěvek na Koordinační výbor v roce 2004, který řešil obrácenou situaci před lety, tedy (znovu)zavedení nehmotného majetku do zákona o daních z příjmů.

Závěr

Článek měl za cíl pomoci zejména s úvahami poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami účtujícími v podvojném účetnictví, a mají zájem využít již v roce 2020 daňové výhody, které v rámci tzv. daňového balíčku přinesly změny zákona o daních z příjmů v oblasti hmotného a nehmotného majetku. Zároveň upozorňuje na některé dílčí rozdíly „staré“ a „nové“ úpravy, které mohou být důležité pro bezproblémový přechod na nová pravidla pro další období. Věříme, že poplatníci úspěšně překonají případná úskalí, která jim mohou přinést účetní předpisy, výhodnější daňová pravidla jim pomohou překlenout aktuální složité období a po rozvolnění navážou na svá úspěšná podnikání v dobách předchozího ekonomického růstu. /

Sledujte webové stránky



Komory
daňových
poradců ČR
www.kdpcr.cz

30 § 25 odst. 1 písm. zg) zákona o daních z příjmů.

31 § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 zákona o daních z příjmů.

32 § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Nový daňový režim dluhopisů a několik úvah k cenným papírům



Mgr. Simona Hornochová,
daňový poradce č. 2550,
Kocián Šolc Balaščík



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

Nový daňový režim dluhopisů v daňovém balíčku

Součástí tzv. daňového balíčku 2021¹ jsou i poměrně rozsáhlé změny zákona o daních z příjmů,² které se týkají zdaňování dluhopisů. Změny v této oblasti odstartoval mimo jiné fakt, že Ministerstvo financí díky pořádání tzv. amerických aukcí při prodeji státních dluhopisů zjistilo, že nezná emisní kurz konkrétního dluhopisu, a tedy neví, jaké částky má při vyplacení jmenovité hodnoty držitel dluhopisu zdaňovat. Nezůstalo ovšem jen u této problematiky a ministerstvo se nakonec rozhodlo v zákoně změnit řadu dalších věcí, aniž by se ovšem se zástupci dotčených oborů dohodlo, zda je skutečně potřebné a vhodné do ustálené praxe zasahovat. Změny přitom nejsou nijak „kosmetické“, naopak často mají vcelku koncepční povahu – o to nepříjemnější je zjištění, že v řadě aspektů se jeví jako velmi nedomyšlené.

Protože jsme přípravu novely průběžně sledovali a výslednou úpravu jsme se vcelku intenzivně zabývali, rozhodli jsme se opět v Bulletinu podělit o několik našich úvah. Částečně budeme navazovat na náš předchozí článek publikovaný ve čtvrtém čísle Bulletinu z roku 2017.³ Nová úprava v zákoně o daních z příjmů totiž řeší některá úskalí, na která jsme upozorňovali, avšak nové, potenciálně větší, problémy pro změnu přináší.

Terminologie zákona o dluhopisech

Na úvod nám připadá praktické pro další čtení zmínit, že tvůrce zákona v rámci precizování pravidel upravujících zdaňování dluhopisů nahradil (v některých ustanoveních) v zákoně o daních z příjmů pojmy „úrok“ či „úrokový příjem“ za „výnos dluhopisu“, což je pojem používaný zákonem o dluhopisech.⁴ Výnos dluhopisu podle zákona o dluhopisech se určuje zejména (a) pevnou úrokovou sazbou, (b) rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu

a jeho nižším emisním kurzem, (c) slosovatelnou prémie nebo prémie v závislosti na lhůtě splatnosti dluhopisu, nebo (d) pohyblivou úrokovou sazbou odvozenou například z jiných úrokových sazeb či úrokových výnosů, pohybu měnových kurzů, finančních indexů či cen komodit.⁵ Na první pohled se taková změna může jevit praktická, protože „výnos dluhopisu“ je na rozdíl od „úroku“ či „úrokového příjmu“ definován a musí být vždy stanoven v emisních podmínkách. Také ne každý výnos dluhopisu je úrokem, takže se tím odstraní nejistota, který druh výnosu dluhopisu spadá nebo naopak nespadá pod pojmy „úrok“ či „úrokový příjem“, což určuje jeho daňový režim. Ostatně i my jsme nesoulad v používané terminologii a z toho plynoucí výkladové potíže zmiňovali v našem předchozím článku. Bohužel, u některých novelizovaných ustanovení zákona o daních z příjmů není tato změna zcela domyšlená, respektive nebere v úvahu rozdílné způsoby určení základu daně různých druhů poplatníků (zejména účetních jednotek).⁶ U některých pak může dělat potíže naopak to, že v nich nebyla provedena. Toto naše tvrzení se pokusíme demonstrovat na konkrétních situacích v dalších kapitolách.

- 1 Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.
- 2 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („zákon o daních z příjmů“).
- 3 Pro zájemce odkazujeme na článek Některá úskalí výkladu zákona o daních z příjmů v oblasti cenných papírů publikovaný v Bulletinu KDP ČR č. 4/2017.
- 4 Zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, v platném znění („zákon o dluhopisech“).
- 5 § 16 zákona o dluhopisech.
- 6 Až se nám chce říci „škoda, že si tvůrce zákona nepřečetl náš předchozí článek, kde jsme ty koncepční rozdíly i důvody jejich úskalí vysvětlili“. ☺

Osvobození státních dluhopisů

Důležitou koncepční změnou je zavedení plošného osvobození dluhopisů vydaných Českou republikou nebo jiným členským státem EU/EHP (dále budeme používat označení státní dluhopisy). Pro připomenutí, podle předcházejícího znění zákona o daních z příjmů se na dluhopisy vydané státem vztahovala v principu stejná pravidla jako na dluhopisy vydané privátním emitentem. Osvobozené byly úrokové příjmy⁷ daňových nerezidentů (fyzických i právnických osob) plynoucí z dluhopisů, které vydala Česká republika v zahraničí.⁸ V důvodové zprávě se k plošnému osvobození dočteme, že zákonodárce k tomuto kroku přistoupil z důvodu racionalizace procesů na úrovni státního rozpočtu, protože držitelům dluhopisů vyplácí výnosy ze státního rozpočtu a daň z nich odvedená se do veřejných rozpočtů obrátem vrací, takže zdanění jen generuje zbytečné administrativní náklady. Také prý většina zahraničních rezidentů může využívat výhody smluv o zamezení dvojímu zdanění a daň v České republice stejně neodvádí. Takové odůvodnění motivuje k připomenutí, že řízení státu by nemělo být primárně o ušetření administrativní práce úředníkům. Zmíněná úvaha zcela abstrahuje například od poměrně důležitého faktu, že stát je zde v konkurenčním postavení k soukromým emitentům, kteří prostřednictvím vydávání dluhopisů potřebují získat zdroje pro své podnikání (bez něhož by negenerovali daňové příjmy do státního rozpočtu a stát by své dluhopisy neměl z čeho splácet). Raději

7 Polemikou nad obsahem pojmu „úrokové příjmy“ jsme se také zabývali už ve zmíněném článku Některá úskalí zákona o daních z příjmů v oblasti cenných papírů, Bulletin KDP ČR č. 4/2017.

8 § 4 odst. 1 písm. za) a § 19 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020.

9 § 4 odst. 1 písm. za) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2021.

10 Zákon používá na první pohled poněkud záhadnou formulaci „příjem plynoucí z výnosu dluhopisu“, která je v důvodové zprávě vysvětlena tím, že právnická osoba jako účetní jednotka může ve svém účetnictví vykazovat výnosy ve výši, která se odlišuje od výnosu dluhopisu ve smyslu zákona o dluhopisech, například v důsledku časového rozlišení nebo přečeňování (myšlenkou zřejmě bylo, že pro daňové účely se má vycházet z toho, jaký výnos je zachycen ve výsledku hospodaření – ovšem otázkou je, jestli její implementace dopadla dobře). Příjem je zde třeba vykládat v kontextu ustanovení § 21h, podle něhož jsou u poplatníka účetní jednotky příjmy jeho výnosy vykazované v účetnictví (a výnos dluhopisu je termín používaný v zákoně o dluhopisech).

11 § 19 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2021.

12 Účetní jednotka bude o takovém výnosu účtovat jako o součásti úrokového výnosu (bude-li o úrokovém výnosu účtovat).

13 Připomínáme, že jedním ze způsobů určení výnosu dluhopisu je rozdíl mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho emisním kurzem („diskont“).

14 Navíc může být o změně reálné hodnoty u různých typů účetních jednotek (především podnikatelů a finančních institucí) účtováno rozdílně buď na účtech úrokových výnosů, či na účtech zachycujících změnu reálné hodnoty.

15 Tedy pro příklad, v § 8 odst. 1 písm. a) se místo termínu „úroky z držby“ používá „výnosy dluhopisů“.

než číst odůvodnění tohoto kroku je tedy lépe brát ho jako politické rozhodnutí. V našem článku se však chceme zabývat některými technickými aspekty provedených změn.

Odlišná textace u fyzických a právnických osob

Ustanovení zákona o daních z příjmů, která zavádějí zmíněné osvobození státních dluhopisů, jsou formulována odlišně. Podle zákonodárce to má svůj důvod vyvolaný rozdílným způsobem zdaňování, respektive různou konstrukcí základu daně fyzických a právnických osob, nicméně zejména v případě účetních jednotek se nejspíš výkladovým problémům nevyhneme.

U fyzických osob jsou osvobozené (i) výnosy státních dluhopisů a (ii) příjmy plynoucí z práva na splacení státních dluhopisů.⁹ Speciální kategorie „příjem plynoucí z práva na splacení dluhopisu“ je zavedena v § 8 odst. 2 písm. a) pouze pro účely daně z příjmů fyzických osob a budeme se jí zabývat v dalším textu, zde ji pouze zmiňujeme pro účely porovnání s úpravou osvobození u osob právnických.

V případě právnických osob jsou osvobozené příjmy plynoucí z výnosů státních dluhopisů.^{10,11} Autorům článku není ani po přečtení vysvětlení v důvodové zprávě zřejmý rozdíl mezi (i) výnosem dluhopisu osvobozeným u fyzických osob a (ii) příjmem z výnosu dluhopisu osvobozeným u právnických osob. Speciální kategorie „příjem plynoucí z práva na splacení dluhopisu“ zde navíc chybí, protože se na právnické osoby nevztahuje. V této souvislosti vyvstává otázka, jestli bude osvobozený i takový příjem při splacení státního dluhopisu, který získal držitel díky nákupu na sekundárním trhu za cenu nižší,¹² než byl emisní kurz (případně jak takový držitel příslušný emisní kurz zjistí).¹³ Obdobná, ne-li horší, výkladová nejistota ohledně aplikace osvobození či daňové uznatelnosti patrně nastane v situaci, kdy v souladu s účetními metodami bude právnická osoba (účetní jednotka) držet státní dluhopisy v portfoliu k obchodování a bude je výsledkově přečeňovat na reálnou hodnotu. U těchto druhů finančních nákladů či výnosů se souvislost s výnosy dluhopisů může hledat poměrně obtížně, i když je důvodovou zprávou předjímana.¹⁴

Nově použitá terminologie zákona o dluhopisech a výnosy vykazované v účetnictví

Jak jsme krátce zmiňovali v úvodu článku, zákonodárce v případě výnosů z držby dluhopisů nově do zákona o daních z příjmů převzal terminologii zákona o dluhopisech.¹⁵ V případě fyzických osob, které nevedou účetnictví, se z určitého pohledu může jednat o krok dobrým směrem, například z důvodu, že díky tomu budou výnosy dluhopisů zdaňovány ve stejném dílčím základu daně, ať už jsou určeny jakkoliv. V předchozí kapitole jsme však demonstrovali, že účetní jednotky, tedy zpravidla právnické osoby se ovšem mohou díky tomu potýkat s nemalými výkladovými problémy.

Už v našem předchozím článku jsme poměrně dopodrobna rozebírali, jak rozdílný je pohled zákona o účetnictví a zákona

o dluhopisech na výnosy, které plynou z držby dluhopisu. Vysvětlovali jsme, že účetnictví se od zákona o dluhopisech liší v tom, že zachycuje příslušný hospodářský jev z hlediska účetní jednotky, jejíž poctivý obraz má vykázat, ať už jde o emitenta, nebo držitele dluhopisu. Naopak zákon o dluhopisech se zabývá dluhopisem, tedy finančním nástrojem jako takovým.

Výnos dluhopisu (i jeho poměrná část za dobu držby) tedy bude vždy určen tak, jak je stanoveno v emisních podmínkách, bez ohledu na to, kdo, za kolik, kolikrát a v jaké situaci ho koupil. Výnos za dobu držby vykázaný v účetnictví držitelem dluhopisu pořízeného na sekundárním trhu se ovšem s největší pravděpodobností bude od poměrné výše výnosu dluhopisu připadající na dobu držby lišit. Důvodem je, že úrokový výnos vykazovaný v účetnictví bude zohledňovat tržní cenu dluhopisu v okamžiku jeho pořízení. Pokud například na trhu vzrostou úrokové sazby a účetní jednotka v důsledku toho pořídí na sekundárním trhu dluhopis s (větším) diskontem, celková částka úrokového výnosu vykázaná v účetnictví bude vyšší než výnos dluhopisu určený podle emisních podmínek (pracovně jsme si rozdíl mezi diskontem realizovaným při primární emisi a vyšším diskontem realizovaným na sekundárním trhu nazvali „výnos ze sekundárního diskontu“). Aby nedošlo k omylu, nehovoříme zde o žádných nestandardních nákupech za netržních podmínek, tato situace běžně nastává zejména v důsledku pohybu tržních úrokových sazeb (ve srovnání s okamžikem, kdy byla vydána příslušná emise dluhopisů – následný prodej dluhopisu na sekundárním trhu v tržních podmínkách musí zohlednit změnu tržní úrokové sazby). V případě státních dluhopisů pak bude účetní jednotka stát před otázkou, zda i tento „výnos ze sekundárního diskontu“ bude osvobozený od daně z příjmů (logicky vzato by to smysl dávalo, když zákonodárce deklaroval záměr plošného osvobození výnosů z držby státních dluhopisů – a navíc předmětná částka jen koriguje emisními podmínkami nastavený výnos dluhopisu na tržní úroveň – nicméně v praxi se spíše setkáváme s tendencemi k formalistické interpretaci zákona, takže na to, kde se výklady ustálí, jsme docela zvědaví). Jak jsme uváděli výše, stejná otázka vyvstane i v případě výnosů z přecenění státních dluhopisů na reálnou hodnotu a nejspíš bude ještě zapeklitější (v tomto případě totiž zmíněná logická úvaha nepomůže, protože tento druh výnosů už „cenou peněz“ není).

Textace § 22 zákona o daních z příjmů definujícího příjmy ze zdroje na území České republiky (tedy rozsah příjmů daňových nerezidentů, které má Česká republika v úmyslu zdaňovat) zůstala novelou nedotčena. Příjmem ze zdroje tedy stále jsou „úroky a jiné výnosy z poskytnutých finančních nástrojů“,¹⁶ jejichž obsah je historicky vnímán jako takový druh příjmů, který nastal v důsledku držby příslušného instrumentu,¹⁷ náš „výnos ze sekundárního diskontu“ takovým příjmem není, podle našeho názoru tedy vůbec nebude podléhat v České republice zdanění (a není třeba řešit jeho osvobození).¹⁸

Zdanění eurobondů

Pro úplnost připomínáme, že pojem eurobondy se používá pro dluhopisy vydávané lokálními, v našem případě českými emitenty¹⁹ v zahraničí. Podle předchozího znění zákona

o daních z příjmů byly úrokové příjmy daňových nerezidentů fyzických i právnických osob plynoucí z těchto dluhopisů osvobozeny.²⁰ Ministerstvo financí se rozhodlo osvobození zrušit a zdaňovat eurobondy stejně jako ostatní dluhopisy. Tak jako v případě osvobození státních dluhopisů, ani zde nelze v důvodové zprávě nalézt přesvědčivý argument²¹ pro tento krok, který může zdražit financování, a snížit tím konkurenceschopnost českých emitentů na zahraničních trzích (osvobození výnosů zahraničních investorů u takového typu dluhopisů není v jiných státech nijak neobvyklé). Opět tedy nezbyvá než ho chápat jako politické rozhodnutí, u něhož navíc není vůbec zřejmé, zda si zákonodárce uvědomuje všechny související dopady, včetně značného nárůstu administrativy pro emitenty²² (jejichž snižováním na straně úřadů obhájuje zavedení osvobození u státních dluhopisů).

Poslaneckou iniciativou bylo do zákona doplněno přechodné ustanovení, které tuto změnu odsouvá o jeden rok. Výnosy tedy budou u nerezidentů podléhat zdanění až u eurobondů emitovaných od 1. 1. 2022²³ – samozřejmě s případným omezením podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud ji má Česká republika sjednánu se státem, kde je držitel eurobondu rezidentem. V případě držitelů, kteří jsou rezidenty mimo členské státy EU a státy tvořící EHS, pak v určitých případech může připadat v úvahu zajištění daně podle § 38e zákona o daních z příjmů, jak je popsáno dále.

16 § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 zákona o daních z příjmů.

17 Někteří zástupci Ministerstva financí tento druh příjmů poměrně výstižně označují za příjmy, o které se příslušné finanční nástroje „okotily“. ©

18 Důvodová zpráva ovšem v příkladech naznačuje, že příjem nerezidenta podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 zákona o daních z příjmů zahrnuje i výnos ze sekundárního diskontu, uvidíme tedy, kam se vyvine výkladová praxe.

19 Poplatníky se sídlem na území České republiky a Českou republikou.

20 § 4 odst. 1 písm. za) a § 19 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020.

21 Důvodová zpráva pouze konstatuje, že původní úprava „měla za cíl zvýšit konkurenceschopnost tuzemských emitentů tzv. eurobondů na evropském trhu, zjednodušit navazující administrativu a maximálně tak zjednodušit podmínky pro emitenta“. Dále uvádí, že „... osvobození vztahující se na příjmy plynoucí z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice, je svojí povahou daňovým zvýhodněním, směřovaným pouze na dlíčí skupinu poplatníků a již nemá v současné době plně opodstatnění“ – aniž by tento zásadní závěr čimkoliv podložila.

22 Je dobré připomenout, že výnosy eurobondů plynoucí fyzickým osobám daňovým rezidentům sice nejsou osvobozené od daně, ale emitent z těchto příjmů neodvádí srážkovou daň (jsou zdaňované prostřednictvím daňového přiznání). Emitent tedy nemusí mít zavedené mechanismy srážení daně ani administrativní postupy spojené s prokazováním podmínek pro uplatnění příslušné sazby srážené daně.

23 Na eurobondy emitované do konce roku 2021 se použije řada dalších ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění účinném k 31. 12. 2020, takže emitent nebude nucen u těchto dluhopisů řešit ani administrativní povinnosti ve vztahu k fyzickým osobám daňovým rezidentům (kteří budou nadále výnosy z těchto dluhopisů zdaňovat prostřednictvím daňového přiznání).

Jakým způsobem tedy budou podle nové úpravy dluhopisy zdaňovány?

Na úvod je potřeba uvést, že nová pravidla se podle přechodných ustanovení použijí až na dluhopisy s datem emise ode dne účinnosti novely, tedy emitované od 1. 1. 2021. Nějakou dobu tedy budou vedle sebe existovat dva poměrně rozdílné daňové režimy (a zároveň dvě sady různých výkladových problémů).

Změna metody zdanění výnosů dluhopisů

Zákon o daních z příjmů účinný do 31. 12. 2020

U fyzických osob daňových rezidentů byly podle předchozí úpravy ty výnosy dluhopisů, které se zahrnovaly do dílčího základu daně podle § 8²⁴ a měly zdroj na území České republiky, zdaňovány srážkovou daní.²⁵ Pokud měly tyto příjmy zdroj v zahraničí (spolu s příjmy z tzv. eurobondů plynoucími českým daňovým rezidentům), zdaňovaly se (nesnížené o výdaje) prostřednictvím daňového příznání jako součást dílčího základu daně podle § 8.

V dílčím základu daně podle § 8 tedy nebyly zdaňovány všechny druhy výnosů dluhopisů, ale jen „úroky“ ve smyslu § 8 odst. 1 písm. a) a tzv. diskont, tedy rozdíl mezi vyplacenou jmenovitou hodnotou a emisním kurzem podle § 8 odst. 2 zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2020. V tomto ustanovení byl mezi příjmy z kapitálového majetku zahrnutý i rozdíl mezi cenou zpětného odkupu a emisním kurzem v případě předčasného odkupu dluhopisu emitentem (přestože formálně se jedná o příjem z prodeje). Ostatní výnosy dluhopisů byly zdaňovány v dílčím základu daně podle § 10.

V případě fyzických osob daňových nerezidentů se srážková daň uplatňovala nejen na úroky obsažené v § 8, ale i na jiné výnosy dluhopisů²⁶ (které rezidenti zdaňovali v dílčím základu daně podle § 10). Nerezidenti, kteří zároveň byli daňovými rezidenty členského státu EU/EHS, pak mohli tyto příjmy zahrnout

do daňového příznání a srážková daň se započítala na celkovou daňovou povinnost.²⁷

Právnícké osoby, které byly účetními jednotkami, obecně vycházely při stanovení základu daně z toho, jak měly výnosy z dluhopisů zachyceny ve svém účetnictví. V případě právnických osob českých daňových nerezidentů se v rozsahu výnosů zahrnutých mezi příjmy ze zdroje na území České republiky²⁸ uplatňovala srážková daň, a stejně jako fyzické osoby mohli tyto příjmy zahrnout do daňového příznání, pokud byli daňovými rezidenty členského státu EU/EHS.

Zákon o daních z příjmů účinný od 1. 1. 2021

Způsob zdanění příjmů fyzických osob, které spadají do § 8 odst. 1 písm. a) a plynou ze zdrojů na území České republiky, zůstává i po novele shodný, a nadále jsou tedy zdaňovány srážkovou daní (s možností nerezidentů/daňových rezidentů EU/EHP zahrnout tyto příjmy do daňového příznání).

Stejný zůstává i způsob zdanění těchto druhů příjmů fyzických osob, pokud mají zdroj v zahraničí, ty se zdaňují (nesnížené o výdaje) prostřednictvím daňového příznání jako součást dílčího základu daně podle § 8.²⁹ V důsledku výše zmiňovaného zrušení osvobození tzv. eurobondů budou tímto způsobem nově zdaňovány nejen výnosy eurobondů plynoucí českým daňovým rezidentům, ale i nerezidentům.

Nově jsou v kategorii příjmů fyzických osob spadajících do § 8 odst. 1 písm. a) obsaženy nejen úroky, ale všechny druhy výnosů dluhopisů s výjimkou tzv. diskontu realizovaného při primární emisi, tedy výnosu určeného rozdílem mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho emisním kurzem. K tomuto druhu výnosu dluhopisů přistoupil zákonodárce odlišně. Změnou § 8 odst. 2 jinak definoval související příjmy vstupující do základu daně a zároveň stanovil jak jiný způsob zdanění, tak jiný základ daně pro případy, kdy držitel získal dluhopis na sekundárním trhu, darem a podobně (tedy nikoliv v rámci primární emise).

Zdanění příjmů zahrnovaných do § 8 odst. 2 zákona o daních z příjmů se tedy poměrně významně změnilo. Z hlediska metody zdanění jsou nově tyto příjmy fyzických osob (rezidentů i nerezidentů) zdaňované prostřednictvím daňového příznání v dílčím základu daně podle § 8 (nesnížené o výdaje).³⁰ Tento krok je logický, jelikož nově jsou tyto příjmy definovány za pomoci ceny, za kterou poplatník dluhopis nabyl – tu ovšem emitent zpravidla nezná, a nedokázal by tedy bez spolupráce s držitelem dluhopisu stanovit výši příjmu, z níž by měl srazit daň.

Způsob zdanění právnických osob (rezidentů i nerezidentů) zůstává shodný jako před 1. 1. 2021. Důsledky textace § 22 definujícího příjmy ze zdrojů na území České republiky (tedy rozsah příjmů daňových nerezidentů, které má Česká republika v úmyslu zdaňovat), která zůstala novelou nedotčena, jsme komentovali v předchozí kapitole. Ve vztahu k daňovým nerezidentům, kteří nemají v České republice stálou provozovnu a zároveň se nerozhodnou příjmy zahrnout do daňového příznání ve smyslu § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů, se tedy daňový režim teoreticky nemění. Srážkové dani ovšem nově u daňových nerezidentů nepodléhají „příjmy plynoucí z práva na splacení dluhopisu“.

24 § 8 odst. 1 písm. a), § 8 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020.

25 § 8 odst. 3, § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020.

26 Viz § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 a § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů.

27 § 36 odst. 8 zákona o daních z příjmů (s účinností od 1. 1. 2021 § 36 odst. 7).

28 § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 zákona o daních z příjmů („úroky a jiné výnosy z investičních nástrojů“).

29 Fyzické osoby mají možnost zahrnout tyto příjmy ze zdrojů v zahraničí do samostatného základu daně zdaňovaného sazbou podle § 16a zákona o daních z příjmů, což se může vyplatit v případě vyšších příjmů.

30 Zajímavým faktem je skutečnost, že tento příjem nemůže poplatník zahrnout do samostatného základu daně zdaňovaného sazbou podle § 16a. Obdobné investiční instrumenty tedy v určitých, z našeho pohledu srovnatelných, situacích mohou být zdaněny rozdílnou sazbou daně.

Jak jsme uvedli výše, tento příjem je nadefinován pouze pro účely daně z příjmů fyzických osob. Kromě toho, důvodová zpráva v příkladech naznačuje, že příjem nerezidenta podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 zahrnuje i výnos ze sekundárního diskontu. Zákonodárce bohužel v takto rozsáhlé novele nedomyslel ani některé jednodušší situace a poplatníci budou muset žít v nejistotě i nadále.

Zajištění daně

U příjmů českých daňových nerezidentů, kteří zároveň nejsou rezidenty členského státu EU/EHP, podléhajících v České republice zdanění (i podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, pokud se uplatní) a zdaňovaných prostřednictvím daňového příznání, je plátcе povinen srazit zajištění daně.³¹ Vzhledem k výše uvedenému by tak emitenti měli srazet zajištění daně v případech, kdy vyplácí jmenovitou hodnotu dluhopisu, který byl emitován s diskontem.

Jak jsme naznačovali výše, výkladový spor možná vznikne v případě „výnosu ze sekundárního diskontu“ daňových nerezidentů. Ten podle našeho názoru není obsažen ve výčtu příjmů ze zdroje na území České republiky v § 22 zákona o daních z příjmů, a neměl by tedy být vůbec v České republice zdaněn. Ovšem i v případě, že by se § 22 novelizoval (případně si státní správa prosadila odlišný výklad) a o příjem ze zdroje by se jednalo, neuplatní se podle našeho názoru zajištění daně – s tímto příjmem držitele dluhopisu totiž nemá plátcе příjmu (emitent) nic společného (vznikl „šikovným“ nákupem dluhopisu držitelem na sekundárním trhu). Logicky tedy není důvod, aby tento druh příjmu podléhal zajištění ze strany emitenta. Argumentem pro tento závěr může být i nově zvolená koncepce zdaňování příjmů podle § 8 odst. 2 zákona o daních z příjmů.³²

Jelikož plátcі často nebudou znát výši základu daně konkrétního poplatníka, byl v souvislosti se změnou způsobu zdanění upraven i § 38e zákona o daních z příjmů a zajištění se stanoví ve výši 1 % z částky vyplacené emitentem při splatnosti dluhopisu u příjmů plynoucích z práva na splacení dluhopisu.

Změna „rozsahu“ zdanění a další změny v § 8 odst. 2

V této části bychom pokračovali zejména v úvahách k dopadu změn v ustanovení § 8 odst. 2 zákona o daních z příjmů, protože je jich několik a některé mají do jisté míry koncepční povahu. Vedle jiného způsobu zdanění (prostřednictvím příznání, a nikoliv srážkovou daní, viz výše) se změny projeví následovně:

I Z ustanovení § 8 odst. 2 byly vypuštěny příjmy fyzické osoby, které realizuje držitel dluhopisu v případě zpětného odkupu dluhopisu emitentem. Tento krok se zdá být z koncepčního hlediska logický, jelikož formálně jde o příjmy z prodeje dluhopisu a jejich zdaňování v dílčím základu daně podle § 10 (stejně jako je tomu v případě prodeje, respektive úplatného převodu dluhopisu jiným osobám než emitentovi) dává smysl, respektive příliš nedávalo smysl zdanění v dílčím základu daně podle § 8 podle předchozí úpravy.

I Byla zavedena nová kategorie příjmu, „příjem plynoucí z práva na splacení“ dluhopisu, která zahrnuje jak splacení dluhopisu v řádném termínu, tak jeho předčasné splacení emitentem:

I Ke stanovení výše tohoto příjmu přistoupil zákonodárce jinak, než je v zákoně o daních z příjmů obvyklé, a příjem stanovil v netto výši,³³ resp. ve výši zisku³⁴ (standardní přístup zákona je definovat příjmy a vedle toho výdaje, které je možné uplatnit při stanovení základu daně, tedy brutto přístup). Pokud tedy držitel dluhopisu při jeho splacení či předčasném splacení oproti investované částce nic (dalšího) nevydělal, nemá zdanitelný příjem a nemusí podávat daňové příznání (k případné prémii za předčasné splacení viz níže). Tento efekt je praktický (i logický) například v případě kuponových dluhopisů, kdy držitel průběžně realizoval výnos v podobě vyplácených kuponů a na konci je mu vyplacena jistina dluhopisu, za kterou jej původně pořídil (de facto je mu jen vrácena částka na počátku přenechaná emitentovi dluhopisu).

I Dochází ke změně „rozsahu“ zdanění u (posledního) držitele dluhopisu, kterému je emitentem vyplácena jmenovitá hodnota. Podle předchozí úpravy emitent při výplatě srazil daň z rozdílu mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a emisním kurzem. V důsledku toho byla z výplaty posledního držitele dluhopisu, který jej nabyl na sekundárním trhu, sražena daň i z příjmu, který nerealizoval. Podle nové definice příjmu zahrnovaného do § 8 odst. 2 zákona o daních z příjmů zdaní poslední držitel jen svůj skutečný zisk (tedy rozdíl mezi vyplacenou jmenovitou hodnotou a cenou, za kterou dluhopis nabyl),³⁵ a to ve svém daňovém příznání.

31 § 38e zákona o daních z příjmů.

32 Tvůrce zákona zvolil zdaňování prostřednictvím daňového příznání držitelem dluhopisu místo srážkové daně, protože emitent nezná cenu, za kterou držitel každý jednotlivý konkrétní dluhopis nabyl, a její zjišťování by přineslo emitentům neúměrnou administrativní zátěž. Stejně zatěžující by bylo pro účely zajištění daně zjišťovat, zda držitel nabyl dluhopis na sekundárním trhu, a pokud ano, za jakou cenu, tedy zda se ho „výnos ze sekundárního diskontu“ týká.

33 Tento efekt nastává v důsledku definice příjmu plynoucího z práva na splacení dluhopisu ve smyslu § 8 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2021, který tímto příjmem rozumí „kladný rozdíl mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu vyplacenou při jeho splacení nebo částkou vyplacenou při jeho předčasném splacení a cenou, za kterou poplatník dluhopis nabyl, nebo cenou určenou podle zákona upravujícího oceňování majetku ke dni jeho bezúplatného nabytí“.

34 V případě cizoměnových dluhopisů bude zřejmě i v tomto případě relevantní diskuse vyvolaná rozsudkem Nejvyššího správního soudu v oblasti kurzových rozdílů čj. 2 Afs 4/2019-35, tedy že pro určení příjmu (částka vyplacená při splacení dluhopisu) a výdaje (cena, za kterou držitel dluhopis nabyl), z nichž bude vypočten „příjem plynoucí z práva na splacení dluhopisu“ ve smyslu § 8 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, se přepočtou rozdílným kurzem (vždy k okamžiku jejich vzniku).

35 Jak jsme uvedli dříve, tento skutečný zisk může být nižší i vyšší než výnos dluhopisu. První možnost bude v praxi nicméně výrazně častější.

Prémie za předčasné splacení

V případě předčasného splacení dluhopisu emitentem bývá obvyklé, že držitel dluhopisu má nárok na určitou dodatečnou (mimořádnou) odměnu. Pro určení správného daňového režimu této odměny je třeba vyhodnotit, zda taková premie představuje výnos dluhopisu nebo platbu, která svou povahou výnosem dluhopisu není.³⁶ Tvůrce zákona potřebu zodpovědět tuto otázku zmiňuje i v důvodové zprávě, kde k § 8 odst. 2 uvádí: „Zvlášť je v § 8 odst. 2 písm. a) upraveno předčasné splacení, protože v takovém případě může být poplatníkovi vyplácena nejen jmenovitá hodnota dluhopisu nebo její část, ale také částka vyšší, než je jmenovitá hodnota, např. jako kompenzace za to, že z důvodu předčasného splacení dluhopisu z něho již poplatníkovi nepoplynou výnosy v budoucnu. Při předčasném splacení je třeba rozlišovat, zda částka vyplácená nad jmenovitou hodnotu představuje výnos dluhopisu (např. ještě poslední splátku úroku), a má být tedy podřazena pod § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, či zda se jedná o částku vyplácenou právě z důvodu předčasného splacení, a použije se tedy § 8 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů“. Nemělo by se však zapomínat na to, že mezi výnosy dluhopisů je v zákoně o dluhopisech zahrnuta i premie, což je ostatně zmiňováno na jiném místě důvodové zprávy. Bude tedy na individuálním zvážení, jak zmiňovanou premii za předčasné splacení posoudit.

Emitování vs. datum emise

Vzhledem k aktivitě předkladatele zákona v rámci projednávání v Poslanecké sněmovně jsme se rozhodli (stejně jako v závěru našeho předchozího článku) i zde na závěr této části připojit krátkou polemiku na téma terminologie používané v přechodných ustanoveních. U cenných papírů je totiž typické, že po novelizaci pravidel bývá prostřednictvím přechodných ustanovení zachován i starý režim. Přechodná ustanovení dosud používala jako časové kritérium pro odlišení cenných papírů, které se řídí starou a novou úpravou, okamžik „emitování“ cenného papíru.

V našem předchozím článku jsme uváděli, že zákon o dluhopisech stejně jako občanský zákoník (a historicky zákon o cenných papírech) pojem „emitování“ vůbec neznají, rozlišují „datum emise“ a „vydání“ dluhopisu. Výraz „emitování“ lze pak čistě gramaticky vyložit dvěma způsoby. Jedním je parafráze slovního spojení „datum emise“, druhým pak synonymum pro český

výraz „vydání“. Obě možnosti jsou přitom z gramatického hlediska v principu rovnocenné, problém je, že každá z nich znamená jiný časový okamžik, což je zrovna pro potřebu přechodných ustanovení velmi nevhodné.

Jelikož bylo podle našich zkušeností „emitování“ standardně vykládáno jako okamžik obsahově totožný s „datem emise“, uváděli jsme, že pro příští novelizace by bylo vhodné použít v přechodných ustanoveních „datum emise“, které by (na rozdíl od data „vydání“ dluhopisu) mělo být jednoznačné a zjistitelné z emisních podmínek uvedených v prospektu cenného papíru.

Předkladatel zákona si zjevně tento letitý problém dodatečně uvědomil, nicméně jej vyřešil z hlediska zachování právní jistoty uživatelů zákona snad tím nejhorším možným způsobem. Přechodná ustanovení totiž změnil za pomoci poslanecké iniciativy v průběhu projednávání novely v Poslanecké sněmovně, a co hůře, v odůvodnění byl uveden následující text: „Z důvodu právní jistoty se navrhuje pojem ‚emitovaný‘ nahradit pojmem ‚s datem emise‘, protože datum emise je u cenných papírů vždy jednoznačně dané a zjistitelné, zatímco pojem ‚emitovaný‘ by mohl v některých případech způsobovat výkladové potíže (např. při postupném vydávání dluhopisů v tranších).“ Zatím se zdá, že tento krok nezasáhl ustálenou (správní) praxi, podle níž byl pojem „emitování“ vždy standardně vykládán jako datum emise. Nicméně citované odůvodnění (a obecně známá skutečnost, že pochází z pera Ministerstva financí, byť je součástí poslaneckého pozměňovacího návrhu) na právní jistotě (do minulosti) skutečně nepřidá. Lze jen doufat, že autoři zákonů budou při navrhování a odůvodňování změn časem postupovat s větším respektem k plátcům a poplatníkům, kteří se těmi zákony musejí řídit.

Módní forma investování – a co na to daň z příjmů fyzických osob

Už několik let zaznamenáváme značný nárůst obliby určitého typu cenných papírů – dříve bychom řekli dluhových cenných papírů, ale s poslední novelou zákona o podnikání na kapitálovém trhu³⁷ se bohužel tento zažitý pojem ze zákona vytratil. Tyto cenné papíry vydávané jak českými, tak zahraničními emitenty se zdají být velmi rozšířenými finančními nástroji, do kterých čím dál víc fyzických osob investuje své úspory. Teoreticky totiž umožňují dosahovat významně většího zhodnocení investovaných prostředků ve srovnání s konzervativnějšími nástroji (jako například spořicími účty, podílovými listy či dluhopisy). Potenciální míra zhodnocení je samozřejmě vyvážena podstatně větší mírou rizika, což si podle našich zkušeností řada držitelů uvědomí až v momentu, kdy po dobách pěkných výnosů (někdy značnou) část své investice přijde. To ale není předmětem úvah tohoto článku, tedy s výjimkou daňově relevantní otázky „co s tou ztrátou“, která nevyhnutelně následuje. V českém prostředí někdy bývají takové cenné papíry označovány jako certifikáty – investiční, bonusové a podobně (budeme je tedy jako certifikáty pro přehlednost označovat i v tomto článku, v praxi se samozřejmě mohou nazývat různě).³⁸

Finanční trhy jsou velmi kreativní a mohou přinášet celou řadu různě konstruovaných produktů se spoustou modifikací – my jsme se opakovaně setkali s certifikáty, jejichž výnosy

36 V závislosti na tom bude premie za předčasnou splatnost vyplácena fyzické osobě buďto podléhat srážkové dani jako příjem spadající pod § 8 odst. 1 písm. a), nebo bude zdaňována v daňovém příznání jako příjem spadající pod § 8 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

37 Novela provedená zákonem č. 119/2020 Sb. v souvislosti s novým nařízením o prospektu – tedy NAŘÍZENÍM EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) 2017/1129 ze dne 14. června 2017 o prospektu, který má být uveřejněn při veřejné nabídce nebo přijetí cenných papírů k obchodování na regulovaném trhu, a o zrušení směrnice 2003/71/ES.

38 Zároveň se pod shodným názvem (například „investiční certifikáty“) mohou skrývat zcela jinak konstruované produkty, vždy je tedy potřeba neřídit se pojmenováním daného investičního nástroje a pečlivě vyhodnotit jeho konkrétní parametry.

byly navázané na různá podkladová aktiva (několik konkrétních akciových titulů nebo jiných instrumentů, různé indexy, fondy a podobně). Zároveň byly stanoveny určité dolní hranice hodnoty podkladových aktiv (tzv. bariéry), které se testovaly k rozhodným datům – pokud tržní hodnota podkladových aktiv k danému dni bariéru neprolomila, držitelé certifikátu náležel sjednaný výnos (bonus) spolu s vrácením vkladu (jistiny), v opačném případě hradil držitel emitentovi certifikátu částku odpovídající poklesu ceny příslušného podkladového aktiva (i kdyby pokles tržní hodnoty pod bariéru trval jen ten jediný den).³⁹

Důležitou společnou vlastností takových cenných papírů je, že nenaplňují základní charakteristické (právní) znaky dluhopisů ve smyslu zákona o dluhopisech. Jejich daňový režim se proto nebude řídit speciálními ustanoveními zákona o daních z příjmů upravujícími dluhopisy (o kterých jsme psali v předchozí části článku), ale obecnou úpravou cenných papírů. Tento závěr teoreticky na první pohled nezní nijak zajímavě, v praxi ovšem díky tomu čelí držitelé certifikátů (a jejich daňoví poradci) nečekaným výzvám v podobě otázky, do kterého dílčího základu daně fyzické osoby zařadit obdržené příjmy (samozřejmě volíme mezi § 8 a 10 zákona o daních z příjmů). Otázka to často nebude nijak akademická, protože, jak všichni víme, u fyzických osob má každý dílčí základ daně jiná pravidla a výsledný rozdíl nemusí být malý. Ještě zajímavější je pak rozhodování v případě držitelů, kteří zakusili odvrácenou stranu těchto nástrojů, emitent je (předčasně) splatil a oni nedostali zpět celou původní hodnotu své investice (tedy, jak jsme výše zmiňovali, jak daňově naložit s realizovanou ztrátou).

Výnosy certifikátů a zákon o daních z příjmů

Předchozí část článku jsme věnovali nové daňové úpravě týkající se dluhopisů. Uváděli jsme, že zákon o daních z příjmů u dluhopisů opustil v některých situacích těžko vykladatelný pojem „úrok“, který zákon o dluhopisech vůbec nezná, a převzal obecnou (právní) kategorii „výnos dluhopisu“. Výnosy dluhopisů pak nově zařazuje pod stejný dílčí základ daně, ať už jsou určené jakkoliv (s rozumným argumentem, že je nelogické, aby obdobné druhy příjmů byly zdaňované různě).

U dluhopisů už tedy nemusíme řešit, jestli příslušný druh výnosu dluhopisu spadá pod pojem „úrok“ nebo nikoliv a jak vlastně tento pojem vyložit. U ostatních „dluhových“ cenných papírů – včetně zmiňovaných certifikátů – podobný komfort nemáme. Dluhopisy sice získaly novou speciální úpravu, ale původní text § 8 odst. 1 písm. a) v zákoně o daních z příjmů zůstal. V případě ostatních cenných papírů se tedy stále mezi kapitálové příjmy řadí jen „úroky“ z jejich držby.

Úrok vs. výnos (z držby) cenného papíru

Když systematicky vyhodnotíme přístup daňového zákonodárce k tvorbě daňových předpisů, docházíme k přesvědčení, že daňová pravidla vycházejí z právní povahy použitých pojmů. Polemiku ohledně zásadních koncepčních rozdílů mezi pojetím úrokových výnosů v účetnictví a výnosů

Změny v oblasti zdaňování dluhopisů jsou poměrně rozsáhlé a zejména v případě účetních jednotek vyvolají řadu otázek. Díky přechodným ustanovením budou ještě nějakou dobu vedle sebe existovat dva poměrně odlišné daňové režimy. Vedle historicky nevyřešených problémů v této oblasti nám vzniknou problémy nové. Při výkladech daňových aspektů dluhopisů se tedy investoři ani emitenti rozhodně nudit nebudou.

dluhopisů týkající se držitelů, kteří jsou účetními jednotkami, jsme vedli v předchozí části článku, a lze na ni tedy jen odkázat. V případě certifikátů ovšem budou rozdíly v účetním zachycení často okořeněné ještě faktem, že bude zvlášť účtováno o finančním derivátu, který je vzhledem k jejich konstrukci v těchto cenných papírech obsažen.

My se však zabýváme fyzickými osobami, které účetními jednotkami nejsou. Při hledání daňového režimu výnosů plynoucích z držby výše zmiňovaných certifikátů tedy budeme stát před problémem, jak vyložit pojem „úrok“ použitý v § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tento druh výnosu (z držby) certifikátů totiž bude spadat pod příjmy z kapitálového majetku, jiné příjmy zřejmě budou zdaňované v dílčím základu daně podle § 10.

Jak uvádíme výše, daňové zákony vycházejí z právních pojmů, a daňový zákonodárce je v tomto ohledu poměrně formalistický. To koneckonců potvrzuje i aktuální novela spolu s podrobným komentářem k jednotlivým druhům výnosů dluhopisů v důvodové zprávě. Nejspíš tedy nebude možné překlenout předmětný terminologický rozdíl výkladem a pod pojem „úrok“ z držby cenných papírů analogicky podřadit stejné kategorie příjmu, které spadají pod „výnos dluhového cenného papíru“ (přestože logické by to bylo – stejně jako v případě dluhopisů se těžko hledá důvod, proč by různým způsobem určené výnosy z držby cenných papírů měly být zdaňované různě v různých základech daně). Historický exkurz do znění § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů

³⁹ Pro zajímavost, v některých případech jsme narazili i na sjednanou horní hranici ceny podkladového aktiva, při jejímž dosažení může emitent certifikát předčasně splatit (tj. investor dostane pouze alikvótní část slíbeného výnosu). Asi není třeba podotýkat, že tato složka činí danou investici ještě rizikovější.

uvedený závěr také podporuje. V tomto ustanovení totiž byly do konce roku 2014 obsaženy nejen „úroky“, ale i „jiné výnosy z držby cenných papírů“ – ty však byly novelou vypuštěny.⁴⁰ Důvodová zpráva k tomu uváděla, že „... jiné výnosy z držby cenných papírů, které se vypouštějí z ustanovení § 8 odst. 1 písm. a), se nově posuzují podle § 10 zákona o daních z příjmů (nejsou-li již zahrnuty v rámci § 7)“.⁴¹ Ani úprava v § 8 odst. 2 zákona o daních z příjmů patrně nebude „analogicky“ použitelná pro jiné „dluhové“ cenné papíry, protože výslovně upravuje daňový režim dluhopisů.⁴²

V případě výnosů z držby jiných „dluhových“ cenných papírů včetně našich certifikátů tedy bude třeba v praxi nějakým způsobem určit, zda představují úrok či jiný druh výnosu.⁴³ To často nebude jednoduché, i když budeme vycházet z právního pojetí těchto pojmů. V praxi navíc nebude v řadě případů na výpisech poskytnutých bankou či jiným obchodníkem druh výnosu vůbec uveden, také lze očekávat, že při variabilitě finančních nástrojů a kreativitě trhu bude výnos v právních dokumentech pojmenován velmi různě, v různých jazycích a jeho obsah bude vycházet z různých jurisdikcí. Podotýkáme, že správná kategorizace výnosů je důležitá i pro české emitenty, jelikož příjmy podle § 8 odst. 1 písm. a) ze zdrojů na území České republiky jsou zdaňované srážkovou daní.⁴⁴

U výše popsaných certifikátů, které nás motivovaly k napsání tohoto textu, bychom si dovolili udělat určitou praktickou zkratku. Jak jsme zmínili výše, vzhledem k tomu, jak jsou jejich podmínky konstruovány, je totiž v těchto cenných papírech obsažen

finanční derivát.⁴⁵ Ten ve skutečnosti ovlivňuje sjednaný výnos certifikátů a zároveň způsobuje ztrátu v případě nepříznivého vývoje podkladového aktiva.^{46, 47} Lze tedy říci, že určujícím druhem výnosu za těchto podmínek nebude úrok. Zdanění výnosů v dílčím základu daně podle § 10 samozřejmě bude přinášet další otázky, například zda lze případnou ztrátu z certifikátu při poklesu hodnoty podkladového aktiva pod určenou hranici započítat se zisky z jiných certifikátů (když jde v principu stále o efekt finančních derivátů, které jednou přinášejí zisky a jindy ztráty), popřípadě z jiných cenných papírů spadající pod § 10.

Závěr

Stejně jako v našem předchozím článku k problematice cenných papírů, respektive dluhopisů, i zde jsme se snažili podělit se čtenáři o naše úvahy na téma novelizace daňových pravidel týkajících se této oblasti. Smutné je, že ani při takto rozsáhlé změně zákona o daních z příjmů nebyla provedena kompletní koncepční revize a nebyly vyřešeny některé historické problémy. Zároveň se zdá, že i přes dlouhou dobu příprav byly pečlivě promyšleny jen změny relevantní pro Ministerstvo financí jako emitenta státních dluhopisů. Naopak dopady změn na privátní emitenty domyšleny do důsledků zjevně nebyly, takže vedle stávajících otázek založily i problémy nové. Nejen z tohoto důvodu, ale i proto, že nová pravidla se uplatní až na dluhopisy s datem emise od 1. 1. 2021 (v případě eurobondů 2022), a tedy ještě nějakou dobu budou vedle sebe existovat dva poměrně odlišné daňové režimy, otázka zdaňování dluhopisů (a cenných papírů obecně) zřejmě nebude jednoduchým ani oblíbeným tématem ani v budoucnu. Také závěrečné úvahy k daňovému režimu výnosů aktuálně módních certifikátů ukazují, že novelizací pravidel týkajících se dluhopisů by určitě neměla práce na zkvalitňování zákona o daních z příjmů v oblasti cenných papírů skončit. /

40 „Jiné výnosy“ byly vypuštěny zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, obecně účinným od 1. 1. 2015.

41 Odůvodnění změny v obecné části je mimochodem poměrně zajímavé (i ve srovnání s deklarovanou motivací aktuální novelizace daňového režimu výnosů dluhopisů), respektive z koncepčního hlediska (a nějaké logické kauzality) příliš nedává smysl, tak ho pro zajímavost také citujeme: „... dále se navrhuje ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) uvést do souladu s § 36, který pro jiné výnosy z držby cenných papírů srážkovou daň nestanoví“.

42 Dané ustanovení upravuje i příjmy plynoucí z práva na splacení vkladních listů, ty však nejsou pro naše úvahy relevantní (respektive kazuistické pojetí této úpravy jen potvrzuje, že na jiné typy „dluhových“ cenných papírů se zřejmě nevztahuje).

43 Úrok pak bude příjmem z kapitálového majetku zdaňovaným v dílčím základu daně podle § 8, ostatní druhy příjmů budou zřejmě zdaňované v § 10 zákona o daních z příjmů.

44 I v této souvislosti nemusí být bez zajímavosti, že podle naší dřívější zkušenosti byl výnos těchto certifikátů v souvisejících dokumentech označen jako úrok, nyní se již setkáváme s pojmenováním bonus či obecně výnos.

45 Deriváty jsou finančními instrumenty, které jsou postaveny (odvozeny) na základě dalších podkladových aktiv (například akcií, akciových indexů, komodit, měn, úrokových sazeb a podobně).

46 Typická vlastnost obchodování s produkty finančních derivátů je tzv. pákový efekt, který umožní zvýšit potenciální zisky bez zvýšení počátečního kapitálu – páka ovšem také zvyšuje potenciální ztráty, pokud se trh pohne proti držiteli certifikátu.

47 Sjednaný výnos certifikátu (bonus) zřejmě bude obsahovat i nějakou úrokovou složku, nicméně ve srovnání s efektem derivátu bude zanedbatelná [tuto úvahu si můžeme dovolit už i na základě porovnání výše výnosů (bonusů) z veřejně dostupných příkladů certifikátů a běžných úrokových sazeb].

Komoru daňových poradců
České republiky
najdete
i na sociálních sítích

LinkedIn

a Twitter



Aplikace obecné důkazní nauky v daňověprávních procesech: vybrané poznámky

Thomas Jefferson: „Matematické uvažování a dedukce jsou ... skvělou přípravou na zkoumání těžko pochopitelných spekulací zákona.“¹

Soudce Burger: „I když konkrétní záchytná slova standardu důkazu ne vždy znamenají v konkrétním případě velký rozdíl, přijetí ‚standardu důkazu‘ je více než prázdné sémantické cvičení.“²

Soudce Jackson: „Nejsme finální, protože jsme neomylní, ale jsme neomylní proto, že jsme finální.“³

Bertrand Russell: Je jasné, že některé věci jsou téměř jisté, zatímco jiné jsou věci nebezpečných domněnek. Pro racionálního člověka existuje škála pochybností, od jednoduchých logických a aritmetických návrhů a vnímavých úsudků na jedné straně, až po otázky, jakým jazykem Mykéňané mluvili nebo ‚jakou písní zpívaly sirény‘ na straně druhé ... Racionální člověk, který ke každému tvrzení přikládá správnou míru důvěryhodnosti, se bude řídit matematickou teorií pravděpodobnosti, pokud je použitelná. ... Pojem ‚stupeň důvěryhodnosti‘ je nicméně použitelný mnohem častěji než koncept matematické pravděpodobnosti.“⁴



Ing. Roman Landgráf,
daňový poradce č. 1284

I. Úvod

Je všeobecně známou skutečností, zejména pak mezi věci znalými čtenáři tohoto časopisu, že daňověprávní procesy jsou specifické tím, že zde důkazní břemeno prokázání skutkových otázek zásadním způsobem spočívá na daňovém subjektu. Marně bychom hledali jiné odvětví či obor práva, ve kterém by zjištění prakticky všech zásadních skutkových otázek tížilo obdobně pouze jednu stranu sporu, a to přitom navíc stranu odlišnou od státu. Bez velké nadsázky lze říci, že daňověprávní spory (fakticky daňověprávní „sporná“⁵ řízení) lze označit jako *trestní řízení naruby*. Jakým způsobem a v jaké intenzitě nese v trestním řízení důkazní břemeno stát (policie, potažmo státní zástupce), tak stejně nese důkazní břemeno v daňovém řízení daňový subjekt. Neunese-li státní zástupce své důkazní břemeno,

obžalovaný se nestane odsouzeným; neunese-li daňový subjekt své důkazní břemeno, sprostý podezřelý⁶ se nestane čistým. Tedy neunesením svého důkazního břemene se daňovému subjektu nepodaří ze sebe sundat nálepku daňového dlužníka, kterou mu správce daně přisoudil na základě svých, někdy pohříchu velmi subjektivních, až spekulativních, přitom téměř vždy důkazně neukotvených, úvah, uvedených typicky ve výsledku

- 1 Citováno podle KAYE, D.H., 1988. Introduction: What is Bayesianism? In: Peter TILLERS a Eric D. GREEN, ed. Probability and Inference in the Law of Evidence: The Uses and Limits of Bayesianism. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, s.1.
- 2 *Addington v. Texas*, 441 US 418, 425 (Supreme Court 1979).
- 3 Takto soudce Robert H. Jackson popsal Nejvyšší soud, in *Brown v. Allen*, 344 US 443 (Supreme Court 1953).
- 4 RUSSELL, B. *Human Knowledge, Its Scope and Limits*. New York: Simon and Schuster, 1948, s. 381.
- 5 Uvozovky zde uvádím, abych uspokojil případné militantní právní puristy, kteří by se zdráhali v souvislosti s daňovým řízením používat pojem sporné řízení; my ostatní se ale možná shodneme, že fakticky (substantivně) se jedná o sporné řízení se vším, co k tomu patří, tedy i včetně toho, že strana reprezentující stát (správce daně) se nestydí chovat tak, že jde za výhrou za každou cenu (tedy necítí se být jakkoli limitována nějakými etickými či filozofickými normativy předpokládajícími, že státní správě jde vždy a pouze o neutrální spravedlnost, o hledání „pravdy“).
- 6 Dovoluji si zde citovat zneuznaného génia Járu Cimrmana; možná místo sousloví „sprostý podezřelý“ by zde více slušelo „apriorně nepoctivý podnikatel“.

kontrolního zjištění. Lapidárně řečeno: zatímco výše zmíněná úprava důkazního břemene v trestním řízení má za cíl minimalizovat riziko, že by byl odsouzen nevinný (a to samozřejmě i za cenu toho, že řada vinných vyvázne bez trestu), tak úprava důkazního břemene v daňovém řízení má fakticky⁷ ten účinek, že se minimalizuje riziko, že by nebyl zdaněn ten, kdo si to zaslouží [a to samozřejmě i za tu cenu, že řada poctivých daňových poplatníků je neprávem zdaněna(!)]. V tomto spočívá pravdivé jádro oblíbeného rčení, že v daňovém řízení platí *de facto* „presumpce viny“; přesněji řečeno, vlastně platí tento postoj správce daně: „pokud neprokážeš, milý daňový poplatníku, že tě nemám zdanit, tak tě zdaním“.

Nemám v úmyslu se zde zabývat normativními úvahami a praktickými východisky a důsledky tohoto pohříchu nešťastného nastavení. Chtěl bych se totiž tentokrát spíše pokusit alespoň krátce poukázat na některé možné nástroje, čerpaje především z literatury věnující se obecné důkazní nauce, které by nám, daňovým poplatníkům a jejich zástupcům, mohly pomoci lépe unášet toto skutečně často neúnosné důkazní břemeno.

II. Logika jako nejobecnější a neobjektivnější normativní systém

II.1 Realitu nemůže právo ignorovat

Zejména v oblasti dokazování se právo ve svém praktickém uplatnění chtít nechtít dotýká (metafyzických) otázek o tom, co je a co není realita, tedy co musí či nemusí soudce respektovat bez ohledu nejen na to, co si o tom myslí on sám osobně, ale i bez ohledu na to, jak o tom normuje pozitivní (psané) právo. Pokud např. psané právo bude normovat, že ode dneška slunce nevychází, a ono zítra ráno přesto vyjde, pak každý rozumný soudce může přijmout jenom dvě řešení: buďto v tomto ohledu bude považovat psané právo za nepoužitelné, neboť v rozporu se zjevnou realitou, nebo se s problémem vypořádá definičně,⁸ a tedy to, co ráno vyšlo nad obzorem, bude ignorovat, neboť toto „není slunce“, o kterém hovoří ona nová psaná norma.

II.2 Zákony logiky a právní „zákony“

Jakkoli se předchozí řádky mohou zdát leckterému čtenáři úsměvné nebo až komické (a tedy zbytečné), chtěl bych na tomto pozadí ilustrovat v praktickém životě práva někdy velmi složitý vztah normativního systému práva a normativního systému logiky. Celé to často pramení i jen ze samotného jazyka, tohoto hlavního (jediného?) nástroje filozofů, ale i právníků. V českém

jazyce⁹ totiž používáme slovo „zákon“ jak pro označení fyzikálních, tak pro označení právních zákonů. Přitom myslím je naprosto zjevné, že např. zákon setrvačnosti či zákon gravitační, jako představitelé zákonů přírodních, jsou v obvyklých (resp. klasických) představách nepochybně vnímány jako něco, co platí zcela nezávisle na vůli kohokoli, tedy že pokud např. zakopneme, tak se zcela neúprosně stáváme obětí gravitačního zákona. Vedle toho právní zákony, které jsou lidským výtvorem, vznikají a zanikají v důsledku projevu lidské vůle, a současně totéž platí o jejich působení (pokud se takové právo poruší, nenásleduje neodvratně trest podobný pádu po zakopnutí, ale závisí opět na vůli nějakého lidského společenství, zda a jak takové porušení práva trestá).

II.3 Zákony logiky jsou obecnější a objektivnější než zákony nejen právní, ale i přírodní

Každý, kdo alespoň trochu sleduje některé zobecňující intelektuální debaty, nebo i třeba jen sám nad věcmi hlouběji přemýšlí, mi dá zřejmě za pravdu, že zákony logiky jsou vlastně ještě obecnější, ještě objektivnější než zákony přírodní. Významná linie filozofického myšlení totiž logiku a matematiku považuje za takové systémy, jejichž existence je nezávislá nejen na lidské vůli, ale i na přírodě, resp. hmotném světě. Podstatu logiky či matematiky totiž nelze odvodit z okolního světa (např. realitu v matematice zcela běžných pojmů jako „trojúhelník“ nebo „nekonečno“ nelze nikterak ukotvit či vysvětlit v pozorování vnějšího světa; např. pojem „trojúhelník“ bude v matematice reálný, i kdyby okolní svět dokonce ani neexistoval). A přitom současně platí, že bez logiky by nic nefungovalo: auto by se nerozjelo, politické debaty by nemohly probíhat. ... A proč to zde vlastně takto popisují? No protože se snažím alespoň takto stručně podpořit svoji tezi, že *žádný úředník, žádný soudce, a dokonce ani žádný zákon (a tedy ani žádný zákonodárce) nemůže ignorovat zákony logiky*. Zákony logiky nepodléhají zákonům lidským (např. právním), a dokonce ani zákonům přírodním; naopak, právní zákony a i přírodní zákony podléhají zákonům logiky. Logika je v tomto ohledu tím nejobecnějším, neobjektivnějším normativním systémem; pokud bychom tento systém popírali, popřeme prakticky všechno, co kolem nás (právě podle pravidel logiky) funguje. A takovýto postoj si myslím nemůže dovolit žádný úředník, žádný soudce a ani žádný zákon.

II.4 Zákony logiky nemůže ignorovat úředník, soudce a ani psané právo samotné; obecná nauka o dokazování je platná obecně

Nevím, milý čtenáři, zda se mi v přechodím textu podařil záměr provést stručnou, ale přitom dostatečně přesvědčivou obhajobu (apologetiku) toho, že pravidla či zákony logiky nesmí a ani nemůže ignorovat nikdo, i kdyby pro to měl sebeušlechtlejší či sebesilnější důvody (jakkoli je hrozné, příšerné a nelidské, že pokud malé dítě vypadne z okna, tak spadne na zem a zabije se, přesto se to s neúprosnou zákonitostí logiky stane). Pokud ano,

7 Jakkoli verbálně (proklamativně) s tím řada úředníků finanční správy pochopitelně nebude chtít souhlasit („vždyť oni by přeci nikomu neublížili, oni jsou přeci ti andělé“).

8 Jak praví někteří myslitelé, problémy filozofie v zásadě nejsou ničím jiným než problémy definice pojmů.

9 A mnoho jiných jazyků je na tom podobně; ale přitom řada jazyků naopak jinak.

pak snad bude srozumitelné a zejména přesvědčivé, že právě tato teze „přednosti logiky před právem“ stojí v jádru toho, proč by každý tvůrce (typicky zákonodárce), vykladač (každý uživatel, nejen učitel, práva) a aplikátor (typicky úředník či soudce) objektivního (pozitivního, psaného) práva se měl vždy a za všech okolností řídit pravidly logiky. Což pro účely předmětu našeho článku znamená, že pokud existuje nějaká nauka o dokazování stojící právě na zákonitostech či pravidlech logiky, pak takovouto nauku je třeba respektovat v jakémkoli právním systému a odvětví, a to zcela bez ohledu na účely, hodnoty či jiné atributy stojící v podstatě toho kterého právního systému či odvětví. To tedy také znamená, že pokud takováto obecná nauka o dokazování vznikla např. v právním systému anglosaském (*common law*), nikterak to nebrání její aplikaci v právním systému jiném, třeba kontinentálním (středoevropském). Rovněž tak podobně platí, že pokud by taková obecná právní nauka vznikla či vyrůstala v prostředí práva trestního či civilního, nikterak to nebrání její aplikaci v prostředí práva veřejného.

V této souvislosti není od věci zmínit, že český daňový řád (ani celé české daňové právo jako takové) vlastně pravidla dokazování nikterak neupravuje – i to lze použít jako argument ve prospěch toho, že lze využít (třeba i zahraniční) obecnou nauku o dokazování. Navíc legitimita komparativních argumentů není už ani v české právní kotlině jevem neznámým.

III. Obecná nauka o dokazování

Abychom předešli případnému nedorozumění, je myslím dobré si před popisem některých použitelných aspektů obecné nauky o dokazování říci, že je užitečné rozlišovat:

- / z obecné logiky vyplývající pravidla, vlastně nezávislá na praktické právní normě; a právě tato jsou vlastně použitelná kdekoli, tedy i u nás,
- / pravidla či normy o dokazování vytvořené uměle jako „zákon o způsobech a provádění dokazování“¹⁰ ty samozřejmě mají svůj národní kontext, nicméně jistě mohou být přinejmenším dobrou inspirací.

III.1 Základní díla

V úvodu je zřejmě dobré si uvést alespoň některá stěžejní díla, na kterých stojí (zejména anglosaská) obecná nauka o dokazování.

Obvykle se v této souvislosti nejčastěji zmiňuje americký právník a profesor John Henry Wigmore (1863–1943), zejména pak jeho klíčové dílo týkající se nauky dokazování, které se obvykle označuje jako „*Wigmore on Evidence*“. Toto dílo bylo ve své době nejcitovanějším právním textem a až do kodifikace pravidel dokazování¹¹ v roce 1975 představovalo dominantní zdroj amerického důkazního práva.

V současné době klíčový zdroj komentovaného amerického důkazního práva představuje publikace *McCormick on Evidence* (aktuálně je k dispozici v osmém vydání).

Z významných publikací současných autorů týkajících se obecné teorie dokazování můžeme např. zmínit (jsou současně hlavním inspiračním zdrojem následujícího textu):

- / ANDERSON, T., TWINING, W. L. a SCHUM, D. *Analysis of*

evidence. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2005. Law in context. ISBN 978-0-521-67316-7.

- / ALLEN, R. J. a STEIN, A. *Evidence, Probability, and the Burden of Proof*. *Arizona Law Review*, 2013, 55 (3), 557–602
- / HAACK, S. *Evidence matters: science, proof, and truth in the law*. New York, NY: Cambridge University Press, 2014. Law in context. ISBN 978-1-107-03996-4.
- / TECUCI, G. et al. *Intelligence analysis as discovery of evidence, hypotheses, and arguments: connecting the dots*. 2016. ISBN 978-1-316-38848-8.
- / TWINING, W. *Rethinking evidence: exploratory essays*. Cambridge; New York: Cambridge University Press, 2006. ISBN 978-0-521-67537-6.
- / WALTON, D. *Argument Evaluation and Evidence*. Cham: Springer International Publishing, 2016. Law, Governance and Technology Series. ISBN 978-3-319-19625-1.

III.2 Základní poselství zahraniční nauky

Právě vzhledem ke všeobecně známé absenci psaných, ale i nepsaných pravidel dokazování v českém právním prostředí a v případě daňového práva pak speciálně vzhledem k tomu, že je zde významně zatížen důkazním řemenem právě laický daňový subjekt (a nikoli profesionální státní orgán jako v případě práva trestního), může být pro zvýšení efektivity poskytování daňového poradenství našim klientům užitečná jakákoliv vhodná inspirace ze zahraničí, kde je teoretickým a praktickým otázkám dokazování věnována daleko větší pedagogická a publikační pozornost.¹²

Pokud zejména my jako daňoví poradci často čelíme tomu, že se pokoušíme unést důkazní břemeno svých klientů před správcem daně, pak je zřejmé, že může být užitečné cokoli, co nám s tímto úkolem může pomoci. Proto se pokusím alespoň stručně dále naznačit některé směry, které lze vyčíst ze zahraniční literatury a které by mohly nalézt praktické uplatnění při určování naší taktiky a strategie při dokazování v daňových sporech.

IV. Dokazování je vždy otázkou pravděpodobnosti

Zřejmě jsme všichni zaznamenali, že po dlouhých letech i česká judikatura, a to i v oblasti práva daňového, dospěla k závěru, že důkazní povinnost je takového charakteru, že se prokazuje dostatečná míra pravděpodobnosti (a nikoli jistota). Konkrétně se tedy NSS ve svém sbírkovém rozhodnutí ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, vyjádřil takto: *Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru*

10 Příkladem budiž americké „Federal Rules of Evidence“, viz např. <https://www.rulesofevidence.org/>.

11 Federal Rules of Evidence.

12 Samozřejmě že je legitimní namítnout, že je to zejména odlišným charakterem *common law* prostředí; nicméně na druhou stranu lze stejně legitimně namítnout, že tyto rozdíly jsou zejména v posledních letech čím dál menší a že už nepředstavují žádný zásadní problém.

pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.

K tomuto závěru podle mého názoru musela judikatura nutně dojít,¹³ a to právě s ohledem na výše zmíněnou přednost logiky před právem.

Existuje v podstatě pět důvodů, proč jsou (v každém kontextu včetně práva) závěry založené na důkazech přirozeně a nevyhnutelně pravděpodobnostní. Tak za prvé platí, že naše důkazy jsou vždy *nekompletní*, nikdy nemůžeme mít všechny (indukce je neúplná). Dále platí, že důkazy jsou obvykle *neprůkazné*. To znamená, že důkazy mohou do určité míry upřednostňovat více než jeden sporný návrh, nebo být v souladu s pravdou více než jednoho sporného návrhu. Důkazy, které máme, jsou často *nejednoznačné*; nemůžeme se rozhodnout, co nám důkazy říkají nebo jaké informace poskytují. Důkazy jsou obvykle *disonantní*; některé důkazy mohou upřednostňovat jeden návrh, zatímco jiné důkazy upřednostňují jiný návrh. A konečně, důkazy nám přicházejí ze zdrojů, u nichž je každý stupeň *důvěryhodnosti* dalek dokonalosti. Těchto pět věcí ovlivňuje způsob hodnocení důkazní síly a také to, jak jsou stanoveny forenzní standardy dokazování.

Bylo mnoho pokusů spojit slovní hodnocení pravděpodobnosti s rozsahy numerických pravděpodobností. Např. jaký rozsah číselných pravděpodobností odpovídá tomu, když někdo řekne, že je to „velmi pravděpodobné“?

Některé pravděpodobnostní úsudky v právu zahrnují použití metafor, z nichž některé nás vedou k základnímu tématu v této části: důkazní „váha“, „síla“ nebo „intenzita“ důkazů. Jak jsme zmínili jinde, hlavním kvalifikátorem (atributem) důkazu je jeho důkazní váha, síla nebo intenzita. Když se pokoušíme posoudit tento důležitý atribut důkazu, zjišťujeme, že bohužel neexistuje žádný ustálený způsob, jakým by měl hodnocen a stupňován; s těmito úkoly je spojena značná kontroverze. Zdá se, že existují pouze dvě nekontroverzní charakteristiky síly, váhy nebo intenzity důkazu.

První je, že gradace síly důkazu má vlastnost *podobnou vektoru*; to znamená, že důkazy mohou ukazovat určitým *směrem* (směrem k určitému tvrzení) s určitou silou nebo intenzitou.

Druhou je, že gradace síly nebo váhy důkazů jsou vždy nějakým způsobem vyjádřeny *pravděpodobnostně*. Zde spočívá hlavní kontroverze, protože existují zcela odlišné názory na to, jak by měla být důkazní váha nebo síla posuzována pravděpodobnostně. Pravděpodobnost tedy vstupuje do našich diskusí vzhledem k silovému nebo váhovému atributu důkazů.

13 Jakkoli je minimálně na pováženu, že se tak stalo až nyní.

14 Pro některé lidi je však pojem „pravděpodobnost“ nerozlučně spojen s určitými formami matematického uvažování a výpočtu, takže se jim zdá paradoxní, ba až kacířské, hovořit o „nematematických pravděpodobnostech“. Z tohoto pohledu může být zcela přijatelné tvrdit, že je nevhodné kvantifikovat věrohodnost argumentu, důkazní standard, důvěryhodnost svědka nebo pravděpodobnost pravdivosti nějakého tvrzení (i když to je možná kontroverznější), nicméně jakýkoli úsudek pravděpodobnosti musí být ze své podstaty vyjádřen nebo přinejmenším schopen vyjádření číselného.

15 HACKING, I. M. *The Emergence of Probability*. Cambridge: Cambridge University Press, 1975, s. 1.

Právníci, soudci a komentátoři hovoří také o důvěryhodnosti důkazů či svědků, o věrohodnosti argumentu a o pravděpodobnosti, že k události došlo nebo dojde. V některých kontextech se takové termíny používají synonymně s pravděpodobností.¹⁴

Jak poznamenává Ian Hacking, v průběhu své historie koncept pravděpodobnosti „měl dva aspekty“: má souvislosti jak s představou stupně víry zaručené důkazy, tak s představou „tendence ... podporovat stabilní relativní frekvence“¹⁵

V. Vyvozování důsledků – důkaz

Naše tvrzení, resp. poznatky jimi vyjádřené, mají buďto platnost *přímo*, to znamená, že jsou bezprostředně založeny na zkušenosti nebo jinak bezprostředně zřejmé, nebo jejich platnost je odůvodněna *nepřímo*, tj. platnost tvrzení se opírá o logický vztah k jiným výroky. Tyto vztahy, které dovolují zdůvodnit tvrzení jinými tvrzeními, nazýváme *důsledkové vztahy*. Důsledkový vztah neboli vztah vyplývání je dvoučlenný vztah mezi předpoklady (premisami) a důsledky.

O důsledkové vztahy se opírají dva důležité myšlenkové postupy:

- ! vyvozování závěrů (vyvozování závěrů u premis),
- ! dokazování tvrzení (tezi).

V prvním případě postupujeme na základě znalosti důsledkových vztahů od premis k důsledkům, ve druhém případě je nám předložena teze a hledáme takové platné věty (tzv. argumenty), z nichž teze vyplývá.

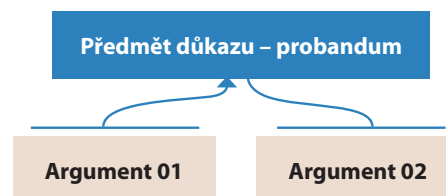
Pro naše praktické účely je dobré si uvědomit, že onou tezí může být např. nějaká norma daňového práva, obvykle hypotéza této normy.

Důkaz

Při dokazování hledáme pro předložené tvrzení oporu v určitých pravdivých výroky na základě logického vztahu mezi těmito výroky a výroky dokazovaným.

Myšlenkové kroky důkazu jsou:

- a) Předkládá se určité tvrzení, které se má dokázat (předmět důkazu, teze, *probandum*).
- b) Musíme najít důkazové prostředky (argumenty), tj. dokázané nebo zřejmé výroky, kterými lze důkaz provést.
- c) Logickým postupem (úsudkem) dokazujeme, že teze vyplývá z příslušných argumentů (demonstrace).



Obecně lze říci, že dokazování je mnohem složitější myšlenkový postup než vyvozování důsledků. Jádro vypracování důkazů je totiž v hledání argumentů, nalézání metod a cest důkazů. Pro tuto práci nelze stanovit zcela obecný návod – zde se projevuje tvůrčí rozumový moment. Určitou tezi můžeme často dokázat různými způsoby.

Pro praxi je potřeba si uvědomit, že z toho, že se nám nedaří najít důkaz teze, nelze ještě usoudit, že teze neplatí.

Jak uvádí Weinberger,¹⁶ **důkaz lze vyvrátit:**

- Důkazem nepravdivosti některého argumentu.
- Důkazem formální nesprávnosti demonstrace, tj. důkazem, že teze neplyne z daných premis (= nepravnost úsudku).
- Důkazem nepravdivosti závěru.

Indukce

V praktickém dokazování v právu se nejčastěji používá metoda indukce. Obecně lze říci, že indukce je takový myšlenkový postup, kterým dokazujeme či zdůvodňujeme obecné výroky na základě znalosti jednotlivých případů.

Vlastní induktivní myšlení nemá přísnou formálnost deduktivního postupu a uplatňují se zde úvahy pravděpodobnostní.

Typická (nebo také tzv. pravá) indukce je vždy neúplná, neboť se zde usuzuje na základě znalostí zkoumaných (nikoli všech) prvků. Proto se vždy opírá o určité další podmínky a předpoklady.

Základní klasické zásady logiky:

- Zásada totožnosti: V určité úvaze je nutné dát každému výrazu pevný a neměnný význam. Se znaky stejného tvaru nutno spojit též význam.
- Zásada sporu: není možné, aby byly současně pravdivé protikladné (kontradiktorní) výroky.
- Zásada vyloučeného třetího: každý výrok je pravdivý, anebo není pravdivý – třetí možnosti není.

VI. Tři hlavní atributy důkazu

Imaginativní a kritické uvažování se používá ke stanovení a k obraně tří hlavních vlastností důkazů, tedy jejich

- / relevance,
- / věrohodnosti nebo důvěryhodnosti a
- / inferenční síly nebo váhy.

Relevance odpovídá na otázku: „Jak je tento údaj nebo informační položka spojena s něčím, co se snažíme dokázat nebo vyvrátit?“ Nelze-li takovou relevantní souvislost navázat, je tento údaj irrelevantní nebo nepoužitelný. Příhodnou definici relevance je možné nalézt ve federálních pravidlech dokazování soudů USA: „Relevantní je takový důkazní prostředek, který má nějakou tendenci učinit existenci prokazované skutečnosti více pravděpodobnou nebo méně pravděpodobnou, než by tomu bylo bez tohoto důkazního prostředku.“ Přitom je třeba si uvědomit, že se může jednat o důkazní prostředky přímo i nepřímo relevantní (např. podpůrné).

Věrohodnost odpovídá na otázku: „Můžeme věřit tomu, co nám tento důkaz říká?“ V případě svědeckých výpovědi hovoříme o kompetenci a důvěryhodnosti svědka (resp. věrohodnosti, objektivitě a pozorovací citlivosti svědka), v případě věcných důkazních prostředků o autenticitě, spolehlivosti a přesnosti.

Aspekt *síly nebo váhy* (inferenční síla) se ptá: „Jak silný je tento důkaz ve prospěch nebo v neprospěch hypotézy?“ Tady vstupuje do našeho obrazu pravděpodobnost, protože z velmi dobrých důvodů je síla nebo váha důkazů vždy odstupňována podle pravděpodobnostních hodnot.

Činnost v oblasti dokazování představuje aktivitu, ve které používáme důkazy pro hledání hypotéz, hypotézy pro hledání důkazů a testování důkazů, a to vše současně. Hypotézy, které bereme v úvahu, otázky, které klademe, konkrétní položky důkazů a naše nashromážděné zkušenosti nám umožňují prozkoumat, které důkazní body je třeba vzít v úvahu. Součástí našich cílů zde je zefektivnění procesu objevování.

VI.1 Rozlišovat důkaz o události a událost samotnou

Další problém, o kterém se zmíníme, je jedním z nejdůležitějších, nejnáročnějších a nejzajímavějších problémů existujících v jakékoli oblasti dokazování. Z nějakého zdroje, nějakého senzoru nebo od osoby získáme důkazní prvek, který říká, že došlo k určité události. Jen proto, že tento zdroj říká, že k této události došlo, neznamená, že k ní skutečně došlo. Je tedy velmi důležité rozlišovat mezi důkazy o události a událostí samotnou.

VII. Tři základní formy uvažování

Proces hledání či objevování zahrnuje směs tří různých forem uvažování: abdukce (nápadité, kreativní uvažování), dedukce a indukce (pravděpodobnostní uvažování). Tyto formy uvažování poskytují základy pro naše myšlenkové body.

Abduktivní uvažování v podstatě představuje kreativní proces. Používáme jej v různých situacích. Na počátku nějaké kauzy jsme obvykle konfrontováni s „řídkými“ daty nebo daty poskytnutými neobjektivním (zaujatým) zdrojem, naším klientem. V této situaci si musíme položit otázky: Jaké hypotézy by mohly odpovídat těmto datům, které by byly konzistentní s výsledkem, který by prosazoval (či chránil) zájmy klienta? Vzhledem k věrohodným hypotézám, jaké další údaje by měly být k dispozici k jejich potvrzení nebo vyvrácení? Odpovědi často nejsou zřejmé. Podobně jsou často vyžadovány kreativní spekulace a testování, když uvažujeme o datech, která nelze zohlednit žádnou z uvažovaných předběžných teorií, nebo o datech, která podporují protistranu, ledaže mohou být vysvětlena jinak. To, co právník v takových situacích musí udělat, je představit si nebo vytvořit nové hypotézy nebo možná řešení, která by mohla uspokojivě zohlednit data, a poté objevit zdroje, z nichž lze získat další důkazy k testování těchto hypotéz nebo řešení. Toto je „kreativní právníctví“. Po provedení všech dokazování jsme konfrontováni s úkolem analyzovat dostupné důkazy, abychom identifikovali, vytvořili a vyhodnotili argumenty, které lze použít k přesvědčení úřadu či soudu, že nezbytné „*ultimate probandum*“ (např.: „předmětný náklad je daňově uznatelný“) bylo prokázáno s mírou pravděpodobnosti požadovanou použitelným důkazním standardem. Teoreticky máme k dispozici co nejkompletnější důkazní materiál, a tedy jsme povinni analyzovat pouze pevně stanovený a definovaný objem dat. V této fázi tedy používáme induktivní uvažování: „Lze dostupná data aranžovat tak, aby poskytla přesvědčivou podporu pro úspěch klienta v daném případě?“

16 WEINBERGER, O. *Logika: učebnice pro právníky*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1959, s. 164.

Abduktivní uvažování je důležité zejména v počátečních fázích, kdy ještě zůstává čas pro prozkoumání možností, než se upneme ke konkrétní teorii, na níž bude případ prováděn (souzen).

Indukce se stává ústřední, jestliže jsou identifikovány a prozkoumány možnosti a data jsou tak úplná, jak je to možné. Existence neprozkoumaných možností, které jsou poprvé vzneseny až při (soudním) jednání, jsou obvykle známkou zoufalství nebo nedostatečné přípravy.

Deduktivní uvažování. Deduktivní logika je proces, kterým aplikujeme univerzální první premisu na konkrétní faktické tvrzení, druhou premisu. Klasickým příkladem dedukce je sylogismus, např.:

! „Všichni lidé jsou smrtelní.“ (první premisa)

! „Sókratés je člověk.“ (druhá premisa)

! „Tedy Sókratés je smrtelný.“ (dokázaný závěr)

Pokud jsou první a druhá premisa pravdivé, nutně z toho vyplývá, že závěr je pravdivý.

V naší oblasti zájmu, tedy práva, je první premisu použitelná právní norma (obvykle konkrétně hypotéza určité právní normy) a druhou premisu je *ultimate probandum* (tedy finální skutkové tvrzení). Tedy např. první premisu je ustanovení zákona o DPH určující podmínky nároku na odpočet (tedy konkrétně např. § 73 ZDPH), zatímco druhou premisu je prokázané skutkové tvrzení (např. „dodavatel je plátcem DPH“, „plnění se uskutečnilo“) naplňující tyto podmínky. Tedy pokud je druhá premisa (*ultimate probandum*) pravdivá, pak nutně platí, že je zde nárok na odpočet.

Induktivní uvažování. Při analýze dostupných důkazních údajů a identifikaci a řazení závěrů, které tyto údaje podporují při přípravě na soudní proces (nebo spor před finančním úřadem), se opíráme především o induktivní uvažování. Povaha této formy uvažování se dále rozvíjí v diskuzi o generalizacích (zevšeobecnování), která následuje.

Generalizace (zobecnění). Mezi deduktivním a induktivním uvažováním je nezbytný vztah, kterému je dobré rozumět. Primární způsob uvažování při analýze vztahů mezi specifikovaným množstvím důkazních údajů a tvrzením, které má být prokázáno, může být induktivní, ale účinná analýza těchto vztahů vyžaduje použití formy kvazi-deduktivního uvažování. Wigmore¹⁷ zaznamenal zásadní bod:

Každý induktivní závěr lze přinejmenším přeměnit a vyjádřit v deduktivní formě tím, že do popředí se vnucuje implicitní zákon nebo zobecnění, na kterém více či méně nezřetelně spočívá.

i) Důležitost zobecnění (generalizace). Schum¹⁸ uvádí, že „generalizace představují lepidlo, které drží naše argumenty pohromadě“. Každý závěr závisí na zevšeobecnění. Indukční formu závěru lze převést na kvazi-deduktivní formu určením a vyjádřením generalizace, na kterém závisí. Tedy např. klasické Descartovo „*Myslím, tedy jsem*“¹⁹ závisí na generalizaci, kterou lze formálně

vyjádřit jako „Všechny osoby, které myslí, jsou osobami, které existují.“ Převáděno do sylogistické podoby:

Všechny osoby, které myslí, jsou osobami, které existují.

Jsem člověk, který myslí.

Proto jsem člověk, který existuje.

V praxi je vzácné, že generalizace, na které závisí odůvodnění závěru, je všeobecně pravdivým tvrzením. Obvykle mají fuzzy kvantifikátory jako: „lidé, kteří vstoupí do domu, obvykle zůstávají déle než patnáct minut“.

Ve většině kontextů funguje induktivní uvažování intuitivně. Rozhodující osoba (úředník, soudce) vědomě neidentifikuje zobecnění, na nichž závisí její závěry, ledaže by měla své závěry zdůvodnit. Dokonce i poté pro ni bude těžké, pravděpodobně nemožné, formulovat přesnou generalizaci, z níž vycházela inference, na rozdíl od artikulování následné skutečnosti, která podle jejího názoru ospravedlňuje její závěr. Např. student může učiteli oznámit, že jeho přítel John dnes nepřijde do třídy, protože jeho auto nenastartovalo, a vyzvat učitele, aby dospěl k závěru, že Johnova nepřítomnost by měla být omluvena, protože byla způsobena okolnostmi, které nemohl ovlivnit. Učitel by se mohl zeptat: „Jak víte, že by jeho auto nenastartovalo?“ Student by mohl odpovědět: „Protože mi to John řekl.“ Učitel by mohl pokračovat v šetření: „Proč skutečnost, že vám řekl, že jeho auto se nespustí, ospravedlňuje závěr, že jeho auto ve skutečnosti nenastartuje?“ Student by byl nucen ospravedlnit své závěry a mohl by tvrdit: „Na základě mých minulých zkušeností s Johnem věřím, že Johnova tvrzení jsou téměř vždy pravdivá a přesná.“

V právním kontextu je často důležité určit generalizaci, na které závisí závěr, k určení síly nebo věrohodnosti závěru a identifikaci potenciálních omylů. Lze jednoduše ilustrovat význam i potenciální nebezpečí. V této souvislosti je možné pro naši praxi identifikovat některé generalizace, které se vlastně obvykle spíše mlčky projevují v uvažování. Většina z nás se třeba setkává např. s tím, že výdaje realizované hotovostními platbami automaticky považuje finanční úřad za méně věrohodné, či přímo dokonce podezřelé. V uvažování úředníků finančních úřadů lze dosti často vystopovat generalizaci, že na straně podnikatelů se implicitně předpokládají spíše nekalé úmysly či činy. Obecnou přezíravost správců daně, ale často i soudů, ohledně důkazní síly listin (ve smyslu: „listiny nejsou schopny prokázat pravdivost údajů v nich uvedených“) lze považovat také za generalizaci, která není navíc po mém soudu dostatečně oprávněná.

ii) Poznámky k podstatě generalizace. Zobecnění lze klasifikovat pomocí tří os: osy obecnosti, osy spolehlivosti a zdrojové osy. Koncové body osy obecnosti jsou označeny zevšeobecněním v nejabstraktnější podobě a zevšeobecněním, které bylo provedeno pro konkrétní případ nebo kontext, v němž má být použito.

Určení dokazovaných hypotéz, *factum probandum*. Obecně při dokazování jde o to, nalézt či určit nějakou hypotézu, která právě má být dokázána. Je třeba si přitom uvědomit, že právě obsah této hypotézy určuje relevanci důkazů, protože důkazy jsou právě tehdy relevantní, pokud mohou přispět k prokázání či vyvrácení právě té hypotézy. Pokud se pak omezíme na právní kontext, tak tyto hypotézy jsou obvykle určeny přímo psaným právem. Tyto hypotézy tedy představují např. zákonné předpoklady pro uznání odpočtu DPH. Tyto hypotézy se v obecné důkazní nauce obvykle označují jako „*factum probandum*“ (nebo někdy jenom „*probandum*“).

17 WIGMORE, J. H. *The Science of Judicial Proof, as Given by Logic, Psychology, and General Experience and Illustrated in Judicial Trials*. 3rd ed. Boston: Little, Brown, 1937.

18 SCHUM, D. *The Evidential Foundations of Probabilistic Reasoning*. New York: J. Wiley, 1994.

19 *Cogito ergo sum*.

Obecná nauka důkazní také nabádá, abychom *rozlišovali mezi inferencí a důkazem*. Pojmem inference se označuje tvrzení, že existuje logická vazba mezi dvěma tvrzeními. Pojmem důkaz se naproti tomu označuje výsledek.

VII.1 Důkazní proces a logické principy

Na počátku důkazního procesu obvykle stojí tvrzení jedné strany (navrhovatele, proponenta). To vlastně představuje tvrzení skutečnosti k prokázání předmětné hypotézy („*probandum*“). Oponent pak může tvrzení proponenta napadnout v zásadě třemi způsoby:

1. **Oponentní popření:** směřuje k popření tvrzení proponenta, a to prostřednictvím popření existence důkazních skutečností, na kterých stojí inference proponenta.
2. **Oponentní konkurence:** nabízí důkazy podporující konkurenční tvrzení, a to bez reference ke tvrzení proponenta.
3. **Oponentní vysvětlení:** nabízí alternativní vysvětlení předložených důkazů. Může existovat v zásadě ve dvou formách: a) alternativní inference, kterou již předložené důkazy také podporují, bez potřeby dalších důkazů, b) potřebující další důkazy.

Následovat pak může proponentovo potvrzení, tedy podpůrná fakta, která negují tvrzení oponenta.

Už i tento velmi stručný a spíše ilustrativní popis důkazního procesu ukazuje, jak často strukturálně velmi chudé bývají reálné důkazní procesy v praxi českého daňového práva. Když už si totiž v tom kterém stadiu vyjasníme, která strana nese ohledně čeho důkazní břemeno, pak tedy tato strana (obvykle nejčastěji daňový subjekt) předloží svá tvrzení a důkazy k nim, a následně druhá strana (obvykle správce daně) prostřednictvím jedné ze tří výše uvedených oponentních taktik se pokouší napadnout tvrzení proponenta. Onu zmíněnou strukturální chudobu pak spatřují zejména v tom, že finanční úřad v roli oponenta se chová tak, že často není dostatečně (přezkoumatelně) jasné, jakou oponentní taktiku vlastně použil, resp. až příliš často (a přitom věcně nepřítomně) používá pouze tu první výše zmíněnou. Že by finanční úřad provedl oponentní konkurenci, tj. že by nabídl důkazy podporující konkurenční tvrzení (např.: „předmětný výdaj se neuskutečnil“, či „existují příjmy daňovým subjektem nepřiznané“), to se v praxi téměř nevidí. Obdobně ani oponentní vysvětlení, tedy vyvození finančním úřadem z dosud předložených důkazů (případně *ex officio* doplněných) jiného, alternativního vysvětlení, není v praxi téměř vidět. Zde pak samozřejmě právě s oporou ve výše zmíněné literatuře představující použitelné komparativní prameny je možné takový postup správce daně napadnout.

VIII. Grafické metody

Právě s odkazem na dílo výše zmíněného Wigmoreho se ve zmíněné zahraniční literatuře podrobně popisují různé možnosti grafického znázornění způsobu dokazování. U nás je to asi spíše vzácností, že by třeba odvolání nebo žaloba obsahovala nějaké grafické znázornění prováděného dokazování, ale u vědomí toho, jak těžkým důkazním břemenem jsou daňové subjekty obtěžkány a jakému nepochopení (ve smyslu nepřítomnosti dobré víry) správce daně často čelí, není myslím úplně od věci se touto cestou pokusit

někdy vydat. Snad se pak dá očekávat větší srozumitelnost našeho postoje, a tedy i větší šance pochopení ze strany soudce.

VIII.1 Úvod

Kromě pohodlí pravděpodobně moc nezáleží na tom, jak si uspořádáme oblečení ve skříni, jídlo ve spíži nebo knihy v regálech. Ale při intelektuální analýze a jiných odvozovacích úkolech **velmi** záleží na tom, jak si uspořádáme myšlenky a důkazy.

Různé způsoby organizace myšlenek a důkazů nás mohou vést k:

- / pokládání různých otázek týkajících se našich důkazů,
- / objevení různých důkazů a hypotéz,
- / vyvození různých závěrů.

Principy induktivní logiky jsou všeobecnými nástroji praktického rozhodování a jsou důležité pro každého, kdo musí rozhodovat na základě nekompletních a omylných dat. Vysoký standard uplatňování těchto nástrojů se vyžaduje právě u právníků.

Právníci vyvinuli řadu systémů pro zaznamenávání a organizování dat. Chronologie jsou již dlouho považovány za užitečný způsob organizace faktických informací pro analýzu. Vedle toho se zejména posledních letech uplatňují i metody jiné.

VIII.2 Metody a protokoly pro jejich použití

Lze zmínit dvě metody analýzy – „grafovou metodu“ a „přehledovou metodu“. „Metodou analýzy“ je v tomto smyslu metoda pro záznam a organizaci dat a pro specifikaci logických vztahů mezi tvrzeními, a to, jak mohou být seřazeny, aby podpořily nebo vyvrátily následek.

Charakteristickým rysem **grafové metody** je, že hlavními produkty jsou seznam klíčů a graf. „Seznam klíčů“ obsahuje všechny důkazní a inferenční návrhy, které lze zařadit, aby podpořily nebo podkopaly finální tvrzení, které má být prokázáno, tedy tzv. *ultimate probandum*. „Tabulka“ používá symboly k zobrazení deklarovaných logických vztahů mezi těmito tvrzeními. „Graf“ pak používá symboly k zobrazení deklarovaných logických vztahů mezi těmito tvrzeními.

Očíslované uzly důkazů mohou být:

- / (přímé) svědectví ,
 - / nepřímé ,
 - / vysvětlující nebo
 - / podpůrné ,
- mohou být:
- / potvrzující nebo
 - / negativní

a mohou označovat, která strana nabídl důkazy, stíhání nebo obranu.

Důkazy napadající (problematizující) kredibilitu:

- a) **kontradiktorní** důkaz od jiného svědka: zahrnuje události, které nemohly nastat současně, tj. které se vzájemně vylučují (jsou vzájemně exkluzivní) – jeden a tentýž člověk např. nemůže být v jednom okamžiku na dvou různých místech,
- b) **odlišné** svědectví: zahrnuje svědectví o různých událostech, které obě mohly nastat, ale které upřednostňují odlišné možnosti.

Produktem **přehledové metody** analýzy je přehled, který zjednodušuje komplexní tvrzení, které je *ultimate probandum*, do jednoduchých tvrzení, *penultimate probanda*, a používá je jako hlavní nadpisy v přehledu. Hlavní nadpisy jsou poté rozděleny a dále rozděleny na nezbytná střední tvrzení (mezi-tvrzení), dokud analytik nedosáhne důkazních tvrzení – tedy tvrzení, která vyjadřují, co rozhodující osoba (úředník nebo soudce) uslyší nebo uvidí, jestliže a když případ bude řešen soudem (nebo úřadem).

Je možné také hovořit o *dvou analytických nástrojích* – chronologie a příběh (narrativ). Převod všech dostupných dat do tvrzení seřazených v přísné chronologii v jakékoli fázi zjednodušuje úkol objevit možnosti příběhu, které lze z dostupných důkazů vytvořit. Zjednodušuje to úkol *objevovat mezery*, které je třeba vyplnit. Příběhy slouží podobným funkcím. Např. když byla analýza dostupných důkazů dokončena krátce před podáním odvolání či žaloby, vyvstává otázka: Lze analýzu převést na soudrzný příběh, který je v souladu s teorií případu a který odpovídá dostupným důkazům, ale přitom nezávisí na faktech, pro která neexistují důkazy? V dřívějších stadiích sporu, tedy např. v průběhu daňové kontroly (typicky při vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění), může vyvstat otázka: Odhaluje příběh odvozený z této analýzy mezery, které je třeba vyplnit, nebo naznačuje další linie pátrání po důkazech, které je třeba sledovat?

VIII.3 Protokol analýzy

V rámci právního sporu je vždy třeba řešit tři otázky:

- 1) Jaké je finální (*ultimate*) tvrzení, které musí být prokázáno?
- 2) Jaká fakta (informace) jsou dostupná?
- 3) Jaké jsou věrohodné a obhajitelné vztahy mezi těmito fakty a finálním tvrzením?

Metoda analýzy důkazů je v zásadě heuristickým nástrojem pro zodpovězení těchto otázek. Jako takový by tedy tento nástroj měl mít dvě složky – (i) proveditelnou metodu organizace a provádění analýzy a (ii) systém pro záznam nebo vyjádření výsledků analýzy v použitelné formě.

Zkušenosti zahraničních autorů naznačují, že kvalita analýzy a výsledného produktu se zvýší, pokud osoby zapojené do úkolu dodržují známý a systematický protokol. Tedy kvalita analýzy důkazů v právním sporu a produkt, který z této analýzy vyplyne, se pravděpodobně zvýší, pokud bude pravidelně využíván systematický soubor postupů. Uvádí se např. tento sedmikrokový protokol:

1. Upřesnění stanoviska (úhlu pohledu)

Vyjasnění stanoviska analytika poskytnutím jasných a přesných odpovědí na čtyři otázky: Kdo jsem? V jaké fázi procesu jsem? Jaké materiály jsou k dispozici pro analýzu? O co se snažím? Stanovisko je vždy funkcí čtyř závislých proměnných – času, cíle (nebo účelu), materiálů dostupných pro analýzu a role. V praxi se tato činnost může realizovat v různých fázích sporu: zkoumání důkazů a argumentů v rámci přípravy na správní či soudní spor, vyhodnocení nároků klienta s cílem pomoci při rozhodování, zda vést správní či soudní spor, nebo rada klientovi ohledně navrhovaného chování nebo způsobu strukturování navrhovaného chování s ohledem na vyhlídky na budoucí soudní spory.

Stanovisko je také funkcí cílů analýzy. Lze je užitečně rozdělit do tří hlavních tříd: organizační, hodnotící a advokátní cíle. Jednou

z hlavních hodnot přísné analytické metody je nástroj pro organizaci nebo uspořádání nebo strukturování důkazů a z nich odvozených závěrů, jako předběžné opatření k naplnění nějakého jiného cíle, jakým je vyhodnocení „čistého přesvědčivého účinku“ důkazů nebo převedení analýzy do formy vhodné pro prezentaci argumentu na fóru, např. při vyjednávání nebo před soudem.

Advokátní cíl je obvykle dominantní, jestliže se právník snaží provést analýzu, aby pomohl určit vhodný postup. O jaké další hledání nebo objevování bych měl usilovat pro posílení (nebo oslabení) závěrů nezbytných pro vývoj případu mého klienta (nebo mého protivníka)? Jaké důkazy musím zdůraznit a jaké důkazy se musím snažit vyloučit nebo minimalizovat, abych rozvinul svoji teorii případu?

2. Formulace potenciálního *ultimate probandum*

Jedná se o velmi důležitý (a přitom mnohdy podceňovaný, zejména nováčky) bod. Bez *ultimate probandum* neexistuje žádný prubířský kámen (měřítko) relevance; pokud je nesprávně nebo volně formulován, je následná analýza odpovídajícím způsobem zranitelná.

Prvním krokem musí být formulace (nebo identifikace) rozhodujících tvrzení zákona. Zákonná norma tvoří první premisu; *ultimate probandum* je druhou premisou – tedy takové skutkové tvrzení, které, pokud se zjistí, že je prokázáno v požadované míře, nutí nebo podporuje závěr, že strana s břemenem musí zvítězit. Je třeba upozornit, že *ultimate probandum* by mělo formulováno způsobem, který respektuje důkazní břemeno. Za druhé, *ultimate probandum* by nemělo zahrnovat standard dokazování. Důkazní sílu důkazu nelze zmapovat. Tvrzení definující důkazní břemeno vstupují do hry po dokončení analýzy a poslání úkolu k vyhodnocení důkazní síly důkazu.

3. Formulace potenciálního *penultimate probanda*

Konečné probandum nebo probanda jsou obvykle složité návrhy s více než jednou podmínkou, které musí být splněny. Stanovení *penultimate probanda*, zpočátku a minimálně, vyžaduje, aby analytici převedli složité konečné probandum na složený výrok a rozdělení (a často dílčí rozdělení) na jeho jednoduché složkové výroky. Jakmile budou tato předposlední probanda předběžně formulována, měl by mít právník možnost vizualizovat celkovou strukturu případu.

4. Formulace (provizorních) teorií případu

5. Záznam dostupných údajů

6. Příprava produktu (produktů) a

7. Zpřesnění a dokončení analýzy

IX. Závěr

Každý z nás, kteří se pohybují v praktickém českém daňovém procesu, jistě pocituje intenzivně obrovskou tíž důkazního břemene, které české daňové právo klade na daňové subjekty. Necháme-li pro tentokrát stranou námitky nelegitimnosti takového nastavení, zůstává nám možnost pokusit se technicky zpřesnit naše dokazovací procesy a dokazovací strategie, a současně přitom tlačit na technickou „čistotu hry“ v těchto otázkách protistrany. Pomoci alespoň vykročit tímto směrem měl za cíl tento text. /

Upřesnění postupu při uplatnění daňové ztráty



JUDr. Ing. Lukáš Pěsna,
senior manažer TPA Group

1. Vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty zpětně

Rádi bychom vás upozornili na materiál projednaný na koordinačním výboru v březnu 2021, který se týká uplatnění daňové ztráty. Jedná se o příspěvek č. 574/24.03.21 Vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna. V tomto materiálu bylo vyjasněno několik okruhů otázek, na které platné znění zákona nedávalo odpověď.

Pro uvedení do problematiky si zrekapitulujeme základní ustanovení o uplatnění daňové ztráty. Od základu daně lze odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví. Nepříjemnou záležitostí v procesu uplatnění ztrát v podmínkách před novelou je prodlužování prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V podstatě se jedná o lhůtu, ve které ještě může správce daně kontrolovat daný ztrátový rok.

Při současné možnosti uplatnění ztráty v následujících pěti letech se jedná o prekluzivní lhůtu osm let (pět let možnost uplatnění ztráty plus tři roky jako standardní lhůta pro stanovení daně posledního pátého roku). Pro zjednodušení neuvažujeme s detaily začátku a konce lhůt ani nezvažujeme možnosti přetržení či stavění lhůt.

Takto prodloužená prekluzivní lhůta platí i za situace, kdy by v následujících pěti letech nedošlo k uplatnění žádné disponibilní ztráty (nebo byla celá ztráta byla uplatněna třeba hned v prvním roce). Nepočítá se skutečné uplatnění ztráty, ale možnost jejího uplatnění.

Poplatník se může vzdát práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, oznámením správcu daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví;

lhůtu pro podání tohoto oznámení nelze navrátit v předešlý stav. Vzdání se práva má účinky pro všechna období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví. Vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty nelze vzít zpět.

Jak by situace ohledně lhůt na doměření daně vypadala u auditované akciové společnosti při stanovení daňové povinnosti za rok 2020, zobrazuje následující tabulka.

Situace na dani z příjmů za rok 2020	Termín pro podání přiznání na daň z příjmů	Lhůta pro stanovení daně z příjmů za rok 2020
Kladný základ daně	1. července 2021	1. července 2024
Daňová ztráta (uplatnitelná do budoucna)	1. července 2021	1. července 2029
Daňová ztráta za rok 2020 uplatněna zpětně proti daňovému základu roku 2019	1. července 2021	1. července 2029 (pro rok 2020 i rok 2019)
Daňová ztráta za rok 2020 uplatněna zpětně proti daňovému základu roku 2019, plus vzdání se práva uplatnit do budoucna	1. července 2021	1. července 2024 (pro rok 2020 i rok 2019)

V materiálu bylo řešeno několik sporných otázek, na které nedává zákon o daních z příjmů jasnou odpověď. Rozebíráme je v dalším textu.

2. Lhůta, ve které se poplatník musí vzdát práva na uplatnění daňové ztráty do budoucna

Pokud poplatník podává daňové přiznání za skončené standardní zdaňovací období, pak je nutno se vzdát práva na uplatnění daňové ztráty v termínu pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období, kdy je daňová ztráta vyměřena.

Je-li lhůta pro podání daňového přiznání určována podle jiného ustanovení daňového řádu (např. § 240a, 244, ale i § 245 DŘ) či zákona o daních z příjmů (např. § 38ma ZDP), platí, že vzdát se

práva lze nejpozději ve lhůtě pro podání daňového přiznání stanovené některým z těchto ustanovení. V § 34 odst. 1 ZDP je uvedeno, že se poplatník může vzdát práva na uplatnění ztráty pro následující zdaňovací období „ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se daňová ztráta stanoví“, nikoliv pouze za „zdaňovací období“.

Příklad:

Akciová společnost vystupuje jako rozdělovaná společnost při rozdělení odštěpením, které má stanoven rozhodný den 1. 8. 2020. Za období předcházející rozhodnému dnu (od 1. 1. do 31. 7. 2020) má povinnost podat daňové přiznání dle § 38ma do konce třetího měsíce po měsíci, ve kterém schválila valná hromada tuto přeměnu. Pokud schválení odštěpení proběhlo v listopadu 2020, pak povinnost podat daňové přiznání za toto zkrácené období má do konce února 2021. Vznikla-li za toto období akciové společnosti ztráta, pak vzdání se práva uplatnit tuto ztrátu musí být provedeno také do konce února 2021 spolu s podáním daňového přiznání na daň z příjmů. Tuto ztrátu může akciová společnost uplatnit zpětně snížením daňového základu roku 2019 nebo 2018.

Pokud je lhůta pro podání daňového přiznání prodloužena na základě žádosti daňového subjektu dle § 36 odst. 4 DŘ, je možné se vzdát práva na uplatnění daňové ztráty nejpozději v této prodloužené lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z příjmů.

3. Jak postupovat při dodatečném doměření daňové ztráty?

Zákon výslovně neřeší situaci, jak postupovat v případě, kdy původně je za zdaňovací období vyměřena daňová povinnost a následně je dodatečně vyměřena daňová ztráta. K dodatečnému vyměření daňové ztráty může dojít jak z aktivity daňového subjektu z titulu podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů, tak z titulu aktivity správce daně (v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností).

Může jít např. o případ, kdy poplatník původně vykáže ztrátu za kalendářní rok 2020 ve výši 30 mil. Kč, v plné výši ji uplatní zpětně a ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání se vzdá práva na budoucí uplatnění. Následně pak dojde k dodatečnému zvýšení této ztráty z 30 mil. Kč na 35 mil. Kč.

Stanovisko GFŘ k tomuto uvádí: *Vzdání se práva je pak účinné pro celou výši daňové ztráty, která bude stanovena za dané období, bez ohledu na skutečnost, zda k jejímu pravomocnému stanovení dojde na základě vyměřovacího či doměřovacího řízení, tj. bez ohledu na to, zda v čase dojde k jejímu snížení či zvýšení nebo zrušení a „znovustanovení“. Z uvedeného pak logicky vyplývá možnost podat vzdání se práva i ve lhůtě pro podání daňového přiznání, ve kterém daňový subjekt daňovou ztrátu netvrdí.*

Na základě tohoto stanoviska pak v uvedeném příkladu vzdáním se práva poplatník sice omezí svou možnou expozici vůči správci daně z hlediska daňové kontroly, nicméně přijde o možnost uplatnit nově zjištěných a doměřených 5 mil. Kč.

4. Způsob realizace práva na vzdání se možnosti uplatňovat daňovou ztrátu do budoucna

Obecně zákon neřeší formu toho, jakým způsobem se poplatník vzdává možnosti uplatnit daňovou ztrátu do budoucna. Text zákona hovoří pouze o tom, že tuto skutečnost poplatník oznamuje správci daně. Z tohoto hlediska tak půjde zřejmě o obecnou písemnost, kterou bude poplatník doručovat správci daně. Z toho vyplývá, že tuto písemnost je možné doručit správci daně jak elektronicky, tak i v listinné podobě, a to i v případě poplatníků, kteří mají povinnost podat daňové přiznání elektronicky v souladu s § 72 DŘ.

Pokud bude oznámení o vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty podávat zástupce daňového subjektu (např. současně s podáním daňového tvrzení), je pro účinnost takového podání nutné explicitní zmocnění k jeho podání anebo existence neomezené plné moci k zastupování (generální plná moc).

Protože půjde o obecnou písemnost, jsou v případě elektronického podání přípustné formáty splňující požadavky pro přílohy obecné písemnosti na Daňovém portálu (portálu Moje daně), anebo vymezené vyhláškou č. 194/2009 Sb., která určuje přípustné formáty datové zprávy dodávané do datové schránky. To znamená, že může jít např. o soubory typu doc, PDF, txt apod. V souladu s předchozími výklady Finanční správy bude platit, že pokud bude podání učiněno prostřednictvím datové schránky daňového poradce, advokáta či daňového subjektu, není nutné, aby bylo elektronicky podepsáno, příp. aby šlo o „oskenovaný“ dokument, který byl předtím fyzicky podepsán.

5. Nutnost vzdát se práva na uplatnění ztráty do budoucna, i když ji poplatník plně využije zpětně

V příspěvku byl také potvrzen postup, že nutnost podat oznámení o vzdání se práva na uplatnění ztráty do budoucna platí i v případě, když poplatník celou ztrátu uplatní zpětně.

Příklad:

Akciová společnost s povinným auditem sestavila a podala řádné daňové přiznání za kalendářní rok 2020, a to ve lhůtě do 1. července 2021. V tomto daňovém přiznání vykážala daňovou ztrátu ve výši 5 mil. Kč. Tuto ztrátu se rozhodla uplatnit celou zpětně, a to proti daňové povinnosti zdaňovacího období roku 2019, ve kterém její základ daně činil 20 mil. Kč. Společně s daňovým přiznáním za rok 2020 tak podává dodatečné daňové přiznání na kalendářní rok 2019, kde uplatňuje celou daňovou ztrátu roku 2020. Pro další budoucí roky jí tedy už žádná daňová ztráta nezůstala. I v tomto případě je nutné, aby tato akciová společnost podala spolu s oběma daňovými přiznáními obecnou písemnost správci daně, ve které se vzdá práva na uplatnění daňové ztráty vyměřené podle podaného přiznání za zdaňovací období roku 2020 do budoucna. /

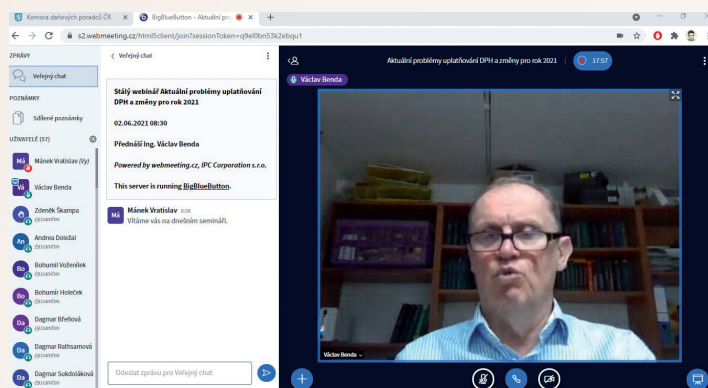
Písemná část kvalifikační zkoušky na daňového poradce

Ve dnech 19. a 20. 4. 2021 proběhl jarní termín písemných částí kvalifikační zkoušky na daňového poradce. Vzhledem k přísným epidemiologickým a hygienickým předpisům byly zkoušky konány na třech různých místech v Brně – a to v hotelu Voroněž, v hotelu Passage a v hotelu Quality. Byly tak zajištěny dostatečné kapacity pro konání kvalifikačních zkoušek s potřebnými rozestupy v jednotlivých zkušebních místnostech. Uchazeči museli mít po celou dobu zakrytá ústa a nos rouškou či respirátorem. /



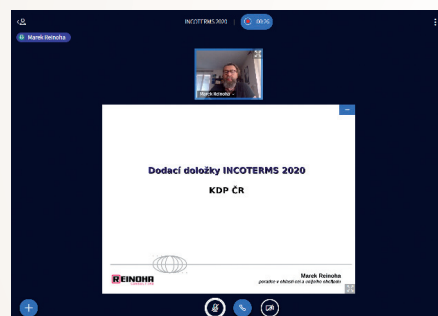
Webinář „Aktuální problémy uplatňování DPH“

Dne 2. 6. 2021 se konal webinář „Aktuální problémy uplatňování DPH a změny pro rok 2021“ s Ing. Václavem Bendou, specialistou v oblasti DPH s mnohaletou legislativní praxí. Semináře se zúčastnilo 66 daňových poradců a jejich spolupracovníků. /



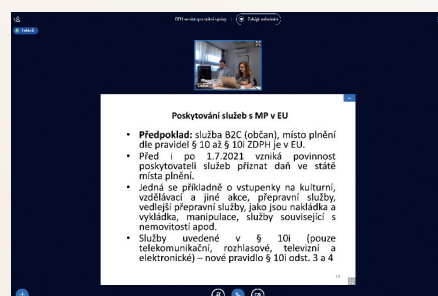
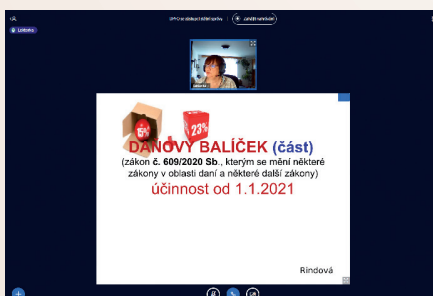
On-line seminář „INCOTERMS 2020“

Dne 3. 6. 2021 se uskutečnil další on-line seminář, tentokrát s Markem Reinouhou – specialistou a poradcem v oblasti cel a unijního obchodu. /



On-line seminář k problematice DPH, DPPO a DPFO

Ve dnech 11.–13. 5. 2021 se uskutečnil on-line seminář na problematiku DPH, DPPO a DPFO se zástupci státní správy. Tento on-line seminář nahradil tradiční semináře v Nymburku a Olšance, které se z důvodu epidemiologických vládních opatření nemohly konat prezenčně. Jako přednášející na semináři vystoupili: Ing. Ondřej Fasora, Ph.D., Ing. Blanka Mattauschová, Ing. Eva Nedorostková, Ing. Iva Rindová a Ing. Ilona Součková. Proškoleny byly 151 účastníků, z toho 141 daňových poradců. /



On-line veletrh služeb a technologií pro daňové poradce a účetní

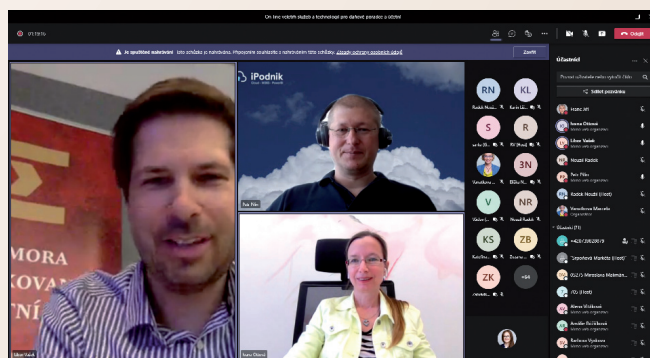
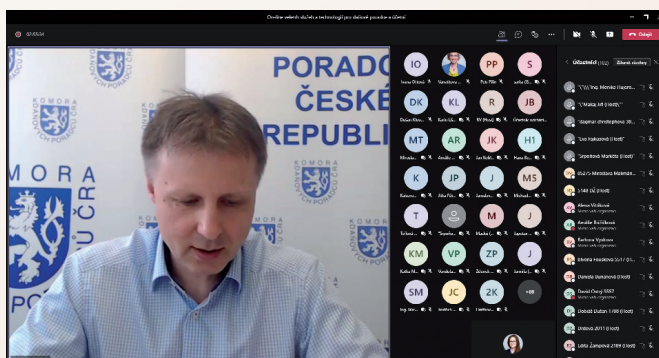
8. 6. 2021



KOMORA
CERTIFIKOVANÝCH
ÚČETNÍCH

On-line veletrh technologií a služeb pro daňové poradce a účetní

Komora daňových poradců České republiky a Komora certifikovaných účetních společně uspořádaly dne 8. 6. 2021 **první on-line veletrh pro daňové poradce a účetní**. V rámci akce byla prezentována komerční řešení s širokým využitím v oblasti daní a účetnictví. Cílem akce bylo zprostředkovat členům KDP ČR a KCÚ možnost seznámit se se zajímavými produkty, které mohou ulehčit práci daňových poradců a účetních a pomoci v postupné digitalizaci jejich kanceláří. O akci projevil zájem téměř 180 daňových poradců a účetních. /



Zasedání Prezidia KDP ČR



Dne 7. 6. 2021 se v sídle Komory v Brně uskutečnilo po dlouhé době opět prezenční zasedání Prezidia Komory. Po dlouhých měsících on-line zasedání všichni rádi přijeli i za cenu dodržování přísných hygienických opatření. /

Vzdělávání pro veřejnost

Přednášky mimořádného kurzu Počítání příkladů z jarních zkoušek 2021 a vzdělávacího programu Účetní abecedy proběhly v květnu 2021 ještě jen on-line.

Účastníci Účetní abecedy, kteří absolvovali celý výukový program a zakončili závěrečným testem znalostí, obdrželi osvědčení o absolvování tohoto komplexního vzdělávacího programu.

Účetní abecedou s Osvědčením o absolvování prošlo v tomto roce 48 uchazečů. /





1. října, 8. října a 15. října 2021

ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ OD A DO Z PRO DAŇOVÉ PORADENSTVÍ

Komora daňových poradců ČR ve spolupráci s Vysokou školou ekonomickou v Praze pořádá kurz zaměřený na složitější problematiku účetnictví podnikatelských subjektů, které sestavují účetní závěrku podle českých účetních předpisů. Představeny budou hlavní požadavky účetních předpisů v jednotlivých oblastech účetního výkaznictví, které účetní jednotky v daných oblastech v praxi řeší.



Lektoři:

doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.

Ing. Jan Molín, Ph.D.



www.kdpcr.cz/ucetnictvi-az



6.–7. října 2021

AKTUÁLNÍ A SPORNÉ OTÁZKY OBCHODNÍHO A DAŇOVÉHO PRÁVA

Komora daňových poradců ČR ve spolupráci s Právnickou fakultou Univerzity Karlovy pořádá kurz zaměřený na problematiku obchodního a daňového práva.

- » Novela ZOK 2021 (shrnutí hlavních změn)
- » Likvidace obchodních společností
- » Evidence skutečných majitelů
- » Digitální daň
- » EET, „DACy“
- » Daňový balíček 2021 a zapojení Ústavního soudu



Lektoři:

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

JUDr. Petr Čech, LL.M., Ph.D.

JUDr. Lucie Josková, Ph.D., LL.M.



UNIVERZITA
KARLOVA



www.kdpcr.cz/obch-dan-pravo



S DAŇOVÝM PORADCEM VÁS DANĚ NEDOBĚHNOU

BĚH KDP ČR



KOMORA
KDAŇOVÝCH
PORADČŮ ČR



5-ROČNÍK

SOBOTA 11. 9. 2021

MARIÁNSKÉ ÚDOLÍ, BRNO

OD 10:00 DO 13:00 HODIN, CENTRUM ZÁVODU RESTAURACE ELDORÁDO

Tratě

- » Krátká trať 5 km – 1 okruh
- » Dlouhá trať 10 km – 2 okruhy
- » Dětský závod – 100 m nebo 350 m

Co na vás ještě čeká?

- » Startovní balíček pro registrované závodníky
- » Drobné ceny pro vítěze
- » Každý dětský závodník bude odměněn

Registrace

- » Registrujte se v e-shopu KDP ČR
- » Startovné 290 Kč, snížená cena pro studenty 100 Kč, děti zdarma

WWW.KDPCR.CZ
/INFORMACE/BEH2021

Týmový závod

Máte partu a chcete běžet? Zaregistrujte nejen sebe v rámci příslušné kategorie, ale i svůj čtyřčlenný tým! Na konci závodu se jednotlivé časy sečtou a nejlepší tým bude oceněn!

PŘIJĎTE SI S NÁMI ZABĚHAT I VY!



www.kdpcr.cz