Bulletin

Komory daňových poradců ČR

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

4/2022

- TÉMA VYDÁNÍ: Znalecká činnost v daních
- ROZHOVOR: Ministr spravedlnosti JUDr. Pavel Blažek, Ph.D.
- Znalecké posudky v daňovém řízení
- Přístupy stanovení převodních cen u finančních transakcí a jejich využití v podmínkách České republiky
- Etika berního úředníka (nejen) dnešníma očima

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR
$
€
Kč
30
1993—2023
PF 2023

Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

je tu poslední, čtvrté číslo Bulletinu roku 2022 a současně první číslo Bulletinu, které dohledáte i v knihovně The International Bureau of Fiscal Documentation, obecně známé jako IBFD a založené v Amsterdamu v roce 1938. Bulletin Komory daňových poradců ČR se svým formátem zařadil v říjnu tohoto roku mezi mezinárodně uznávaná periodika, jako jsou např. The Bulletin for International Taxation, Steuer und Wirtschaft International, kam přispívají uznávaní daňoví odborníci z celého světa.

Obzvláště mě těší perfektní načasování, kdy jsem současně jak tzv. „matkou" tohoto čísla, tak i „kmotřenkou" při zařazení Bulletinu do knihovny IBFD, jelikož jednání se zástupci IBFD jsme zahájili společně s kolegou, panem Tomášem Urbáškem, letos v září na 74. mezinárodním kongresu IFA v Berlíně.

Znalecká činnost v daních je ústředním tématem tohoto vydání. Téma bylo zvoleno jednak díky vzniku nové Sekce soudních znalců při Odborném kolegiu Komory daňových poradců ČR, kdy někteří členové Komory jsou současně i soudními znalci se znaleckým oprávněním se specializací daně a transferové ceny, jednak v souvislosti s nabytím účinnosti nového zákona o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech a překotně zveřejněných prováděcích vyhlášek k tomuto zákonu. Tyto předpisy změnily k 1. 1. 2021 od základů podmínky pro výkon soudního znalectví a vnesly do praxe, a to nejen soudních znalců samotných, řadu dosud nevyjasněných otázek. O problematice soudních znalců se v současnosti hojně diskutuje napříč i ostatními profesními komorami v rámci České republiky.

Články zařazené do hlavní části posledního Bulletinu roku 2022 nejsou, co se týče existence znalců v oblasti daní a transferových cen, názorově jednotné, což vystihuje aktuální stav vyplývající z nové právní úpravy znalecké profese. Členové sekce soudních znalců spatřují v nové právní úpravě vhodnou příležitost přizpůsobit definování znaleckých oborů a odvětví tak, aby odpovídaly potřebám zadavatelů, především orgánů veřejné moci, a jsou přesvědčeni, že oblast daní má být zařazena v rámci odvětví, což je nejen potřebné pro řádné definování případných specializací, ale i koncepční s ohledem na systematické zařazení obdobných oblastí (typicky účetnictví, ale i řada jiných oborů, u nichž odbornost zastřešuje organizace zřízená zákonem), a proto jsou od počátku roku 2021 vedena v této souvislosti jednání se zástupci Ministerstva spravedlnosti.

Jsem přesvědčena, že profese soudních znalců si vzhledem k její vážnosti a nezastupitelnosti zaslouží zatraktivnění, omlazení kvalitními odborníky tak, aby se zařadila např. na úroveň profese daňového poradce, jak je tomu v jiných vyspělých zemích.

Soudní znalci patří mezi justiční profese. V této souvislosti jsem si dovolila o rozhovor požádat osobu v této věci nejpovolanější, a tou je ministr spravedlnosti České republiky, pan Pavel Blažek. Z rozhovoru s panem ministrem vyplývá, že Ministerstvo spravedlnosti ČR si je vědomé nedostatků a řešení situace soudních znalců si vytkl pan ministr jako jednu z priorit.

Paní Jana Vítková, státní zástupkyně, vyzdvihuje ve svém článku význam znaleckého posudku jako důkazního prostředku i v kontextu s trestnými činy daňovými a na příkladech z praxe prezentuje dvě podstatné záležitosti, které je potřeba mít na zřeteli proto, aby znalecký posudek v trestním řízení obstál.

Na základě závěrů z konference „Znalecký posudek v procesu nastavení transferových cen" konané v květnu 2022 na VŠE se pan Lukáš Křístek a pan Ondřej Lichnovský zabývali ve svém článku hledáním odpovědi

na otázku, zda je třeba v daňovém řízení institut znaleckého posudku v procesu nastavení transferových cen, kterou dále v textu svého článku rozšířili na otázku, zda jsou obecně potřeba znalci se specializací daně. Autoři dospěli tentokrát k odlišnému závěru než tomu, který je uveden na s. 278 v publikaci Trestní právo daňové z roku 2020, a to takto: *„Co se pak problematiky znalců z oboru daně týče, tak ta je dnes dle našeho názoru vyřešena. Zákon ani vyhláška s nimi nepočítá."*

Pro rozptýlení případně vzniklých obav mi na tomto místě dovolte uvést, že Komora daňových poradců ČR obdržela k tomuto bodu oficiální odpověď tehdejší ministryně spravedlnosti ze dne 15. 2. 2021 ve znění: *„Pokud jde o otázku, do jakého odvětví budou převedeni soudní znalci zapsaní v oboru ‚Ekonomika', odvětví ‚Ekonomická odvětví různá', specializace ‚Daně' a ‚Transferové ceny', dle aktuálního a zatím předběžného záměru ministerstva mají být tito znalci dle nové právní úpravy zapsáni v oboru ‚Ekonomika', odvětví ‚Finance a finanční řízení' s tím, že konkrétní znění specializací bude upřesněno později tak, aby názvy specializací pregnantně vyjadřovaly činnosti, k nimž budou znalci oprávněni (od tohoto upřesnění se také budou odvíjet konkrétní požadavky na osobu znalce i v souvislosti se znaleckou činností při prověřování daňových trestných činů)."*

O nezpochybnitelnosti a nenahraditelnosti role soudních znalců v oblasti daní, praktických hlediscích znaleckých posudků odpovídajících na účetní a daňové otázky, jejich využití v daňových a trestních řízeních včetně pojednání o možnosti aplikace relevantních právních norem dílčím způsobem znalcem za účelem posouzení skutkové otázky, o střetu znaleckého posudku zadaného orgánem veřejné moci a znaleckého posudku zadaného např. obhájcem v některých správních či soudních řízeních, jakož i postavení znaleckého posudku předloženého daňovým subjektem a znaleckého posudku předloženého správcem daně v jednom daňovém řízení na stejnou důkazní úroveň, pojednává ve svém článku soudní znalec, advokát, insolvenční správce, pan Radan Tesař.

Problematiku převodních cen otevírá svým článkem pan Jan Hájek, když se zamýšlí v souvislosti s vybranou judikaturou nad právní povahou postupu a předpokladů vedoucích ke stanovení převodní ceny mezi spojenými osobami správcem daně a rolí znalce. Kolektiv autorů z Vysokého učení technického v Brně, Fakulty podnikatelské, předkládá přehled přístupů pro stanovení převodní ceny, jejich aplikace a zhodnocení stávajícího stavu u finančních transakcí, a to jak v podmínkách České republiky, tak v podmínkách vybraných zahraničních jurisdikcí. Na tento článek volně navazuje pan Karel Brychta, který se zaměřuje na stanovení převodních cen v oblasti vnitropodnikových finančních transakcí z pohledu znalce. Jak se promítají dopady pandemie, válečného konfliktu či uvíznutí lodi v Suezském průplavu do převodních cen včetně doporučení, jak je možné na tyto výzvy reagovat, shrnuje ve svém článku pan Vítězslav Kapoun, přičemž tímto článkem jsme elegantně vpluli do ostatních témat, která vám toto vydání nabízí.

V návaznosti na otevřenou debatu o etickém kodexu v rámci Komory vybízí k zamyšlení, a to i z pohledu profese znalce, článek pana Ladislava Henáče, který pojednává o etice berního úředníka.

Analýzu statistických dat týkajících se podílu zajišťovacích příkazů na vybraných nedoplatcích při kontrolní činnosti správce daně pro vás připravili pan Martin Škoda a paní Alena Vančurová. O zkušenosti z praxe včetně možných úskalí ve věci dílčích plnění z pohledu DPH se podělila paní Jevgenija Bajzíková. Paní Radka Malinová se v závěrečné stati zabývá otázkou, zda má poplatník možnost čerpat slevu na manžela, který pobírá tzv. předdůchod.

Milý Ježíšku, prostřednictvím těchto řádek Tě chci za nás všechny moc poprosit, ať prožijeme Vánoce ve zdraví, radosti, svobodě a míru.

S přáním klidných dnů adventních zůstává ■

Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M.,
vedoucí Sekce soudních znalců KDP ČR,
daňová poradkyně č. 3797, soudní znalkyně,
odborná garantka tohoto vydání Bulletinu

Obsah

Úvodník

Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M. 1

Rozhovor

Ministr spravedlnosti JUDr. Pavel Blažek, Ph.D. 4

Téma vydání: Znalecká činnost v daních

Několik poznámek ke znalecké činnosti v trestním řízení (Mgr. Jana Vítková) 7

Znalecké posudky v daňovém řízení (JUDr. Ing. Lukáš Křístek, MBA, JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský) 9

Některé praktické aspekty (účetních a daňových) znaleckých posudků zejména v daňovém či trestním řízení (JUDr. Ing. Radan Tesař) 16

Stanovení převodní ceny v pasti úvahy správního orgánu? (Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., Ph.D.) 25

Přístupy stanovení převodních cen u finančních transakcí a jejich využití v podmínkách České republiky (doc. Ing. Veronika Solilová, Ph.D., prof. Ing. Mária Režňáková, CSc., doc. Ing. Michal Karas, Ph.D., Ing. Michal Ištok, Ph.D.) 29

Stanovení převodních cen v oblasti vnitropodnikových finančních transakcí z pohledu znalce (doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.) 41

Ostatní

Dopady krizí na transakce mezi spojenými osobami (Ing. Vítězslav Kapoun) 47

Etika berního úředníka (nejen) dnešníma očima (Mgr. Ladislav Henáč) 52

Vliv zajišťovacích příkazů na vývoj nedoplatků při kontrolní činnosti (Bc. Martin Škoda, prof. Ing. Alena Vančurová, Ph.D.) 54

Dílčí plnění z pohledu DPH a některá praktická úskalí (Ing. Jevgenija Bajzíková) 58

K možnosti poplatníka čerpat slevu na manžela, který pobírá tzv. předdůchod (Mgr. Ing. Radka Malinová) 60

Ze života KDP ČR

Valná hromada Komory daňových poradců ČR poprvé online 68

Setkání s osobností 69

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům 70

6. ročník běhu Komory daňových poradců ČR 72

13. ročník golfového turnaje KDP ČR 73

Seminář NÚR 74

Seminář KDP ČR, NSS a MF 76

74. kongres IFA 77

Písemná část kvalifikační zkoušky na daňového poradce 78

Tradiční seminář v hotelu Olšanka 79

Semináře osobního rozvoje 80

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 **16. 12. 2022**,
Datum předání do tisku: **9. 12. 2022**.
Tisk: impax, spol. s r. o.
Ilustrační fotografie Shutterstock.com a Pixabay.com.

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., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D., MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusejí shodovat se stanovisky KDP ČR.
Udělení souhlasu: Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových portálech spolupracujících s KDP ČR.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz, tel. +420 244 404 555, +420 606 404 953, mediakit a další informace na www.impax.cz.

„Je nutné pokračovat v trendu modernizace justice spočívající především v posílení prvků transparentnosti a elektronizace."

Rozhovor s ministrem spravedlnosti JUDr. Pavlem Blažkem, Ph.D.

Otázky kladla Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M.

Vážený pane ministře, co Vás vedlo k tomu, že jste se rozhodl být právníkem?

Advokacie sama o sobě přináší velkou míru svobody. Advokáti mají nezávislost a svobodu ve výběru klientů.

V letech 2012 až 2013 jste působil rok jako ministr spravedlnosti. Po téměř deseti letech vedete opět resort Ministerstva spravedlnosti České republiky. Co vše a s jakým výsledkem se změnilo ve fungování Ministerstva spravedlnosti za toto období? Jaké byly Vaše priority ve funkci ministra spravedlnosti ve směřování ministerstva v letech 2012 a 2013 a jaké jsou nyní?

S nadsázkou mohu říci, že zase tak velká změna to nebyla. Mění se samozřejmě doba, vše je rychlejší, ale na to jsem zvyklý. Velikou změnou byla samozřejmě pandemie covidu, bylo potřeba se s ní vyrovnat, za sebe mám dojem, že se to justici podařilo.

Běžný provoz vlády samozřejmě narušila válka na Ukrajině. Od té chvíle se k vládnutí přidaly problémy, které tu doteď nebyly a na které nebyl nikdo připraven. Řeší se inflace, se kterou se však obtížně dá něco dělat, energetická situace, a samozřejmě pomoc ukrajinským uprchlíkům. Všechno za pochodu.

Kdybyste mohl okamžitě změnit jednu jedinou věc ve fungování Ministerstva spravedlnosti bez nutnosti absolvování legislativního procesu, která věc by to byla?

Za Ministerstvo spravedlnosti jsme definovali velké množství priorit v oblasti justice. V programovém prohlášení jsou promítnuty v sekci Spravedlnost a právo. Mohou se zdát ambiciózní, ale jsem přesvědčen, že jsou reálné a splnitelné. A nyní, jaké vybrat? Všechny je považuji za důležité, protože je česká justice potřebuje již delší dobu.

V obecné rovině je nutné pokračovat v trendu modernizace justice spočívající především v posílení prvků transparentnosti a elektronizace. V legislativní oblasti bych pak chtěl zmínit novelu zákona o státním zastupitelství, dokončení přípravy nového trestního řádu nebo zajištění řádného výkonu znalecké činnosti.

Mezi justiční profese se řadí i profese soudních znalců. Jak vnímáte profesi a roli soudního znalce z pozice advokáta a jak z pozice ministra spravedlnosti?

Jako ministr spravedlnosti považuji řešení situace soudních znalců za jednu z priorit. V připravované novelizaci vyhlášky jsme se zaměřili na odměny znalců a podařilo se i navýšit rozpočet ministerstva v této oblasti. Samozřejmě otázkou znalců se i nadále budu intenzivně zabývat a za tímto účelem jsem zřídil pracovní skupinu pro znalecké právo.

Plánuje Ministerstvo spravedlnosti v blízké době nějaké legislativní změny v oblasti znalecké činnosti?

V souladu s programovým prohlášením je mojí prioritou hlavně zvýšit kvalitu legislativních návrhů. Současně pro legislativní návrhy ministerstva hodlám vyjednávat podporu napříč politickým spektrem tak, aby poslaneckými návrhy již nedocházelo k nekoncepčním pozměňovacím návrhům, jako jsme tomu byli svědky v souvislosti s novou znaleckou právní úpravou. V tomto kontextu je současně nezbytný kvalitní legislativní návrh připravený po pečlivém zvážení, k čemuž nepochybně přispěje i práce nově zřízené pracovní skupiny.

Dále se budu zasazovat o to, aby byla důsledně provedena tzv. post RIA, tedy hodnocení dopadů právní úpravy v praxi. Pokud tedy ministerstvo v souvislosti se znaleckým zákonem uvažuje o novelizaci, pak primárně o technické novele, která by odstranila jeho největší nedostatky.

V Parlamentu došlo ke změně ministerského návrhu znaleckého zákona, která vedla k centralizaci znalecké agendy z předsedů krajských soudů na Ministerstvo spravedlnosti. Myslíte si, že to byl krok správným směrem?

Tento krok byl učiněn, avšak je před námi ještě hodně práce. Obecně centralizace umožňuje sjednotit podmínky pro udělování znaleckého oprávnění, výkon dohledu a efektivněji využívat metodické nástroje. V konkrétní rovině si vypůjčím příklad z oblasti daní. Podle staré právní úpravy byla daňová problematika řazena nejméně ve třech odvětvích, a to Ekonomická odvětví různá, Účetní evidence a Řízení, plánování a organizace ekonomiky, což koncepční přístup není. Ale jak jsem řekl, je před námi ještě hodně práce.

Jak se daří komunikovat novou právní úpravu znaleckého práva odborné veřejnosti? Dělá v tomto ohledu ministerstvo dost? Kde má případně prostor pro zlepšení?

Vždycky lze udělat něco lépe. Důležité je být si nedostatků vědom, aktivně je hledat a pracovat na jejich odstranění. Prostor ke zlepšení tedy ministerstvo určitě má, ale pracuje na tom.

Novou právní úpravu se ministerstvo snaží komunikovat několika kanály, kromě znaleckého portálu jsou to facebookové stránky, ale i metodické materiály. Mezi ty patří ilustrativní znalecké posudky a dohledová sdělení. Ministerstvo současně pořádá i vzdělávací semináře, které se od obecné roviny, společné pro všechny znalce, dílem zaměřují i na konkrétnější problematiku, jmenovitě třeba oblast oceňování v rámci oboru ekonomika.

Jak hodnotíte dopady nové znalecké právní úpravy do praxe? Naplňují se postupně cíle, které si zákonodárce v souvislosti s touto legislativní změnou vytkl?

Jsem přesvědčen, že určitá zlepšení přináší, ale bude to dlouhodobější proces a vzhledem ke komplexitě znalectví a s přihlédnutím k množství oborů, odvětví a specializací nelze očekávat, že k zásadním změnám dojde hned.

Velký přínos, který již začíná být viditelný, spatřuji ve větší přezkoumatelnosti znaleckých posudků. Ostatně v tomto ohledu se k ministerstvu ze strany orgánů veřejné moci dostává pozitivní zpětná vazba. Přezkoumatelnost je přitom u znaleckých posudků zcela klíčový parametr, neboť nepřezkoumatelné znalecké posudky historicky vedly k tomu, že v soudním řízení docházelo k vrstvení znaleckých posudků. Výjimkou tak nebyly případy, kdy jich v jednom řízení bylo i více než deset. To soudní řízení nejenom prodlužuje, ale také zásadním způsobem prodražuje.

Se zmíněným nutně souvisí otázka, co vlastně znalecký posudek je a proč musí být přezkoumatelný? Znalecký posudek je záznam o postupu znalce. V této souvislosti si dovolím zobecňující a zjednodušující přirovnání. Chci-li vědět, jestli je jídlo zdravé, tj. odpověď na znaleckou otázku, musím mít přesné informace o tom, z čeho a jak je jídlo uvařeno, tj. informace o postupu znalce. Pokud tyto informace, byť jen dílčím způsobem, nemám, nejsem schopen to posoudit a takový posudek je nejenom nepřezkoumatelný, ale z hlediska důkazního i nepřesvědčivý. Jsem si nicméně vědom toho, že nejen před ministerstvem je ještě dlouhá cesta.

Znalecká obec je značně přestárlá, když nejpočetnější skupinu znalců tvoří znalci, kterým je více než 60 let. Jaké kroky hodlá Ministerstvo spravedlnosti učinit k zatraktivnění profese soudního znalce, aby se stala profesí, která nejen osloví mladou generaci, ale zajistí i to, že stávající soudní znalci budou mít motivaci tuto profesi neopustit?

Pokud jde o nové zájemce o znaleckou činnost, hodláme v dlouhodobém horizontu usilovat o zvýšení prestiže znaleckého stavu a o to, aby jeho příslušníky byli vysoce kvalifikovaní odborníci. Věřím, že budou vytvořeny podmínky pro to, aby atraktivita příslušnosti ke znaleckému stavu nebyla dána jen výší znalecké odměny, o jejíž odpovídající výši bude ministerstvo i nadále usilovat, ale také respektem ke znalcům jako oborníkům a k jejich práci, a to nejen ze strany orgánů veřejné moci.

Proč musí povinnou vstupní zkoušku skládat i ti znalci, kteří byli jmenováni podle staré právní úpravy, tj. zákona

č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, a znaleckou činnost tak mnohdy vykonávají i desítky let?

To, v čem má Ministerstvo spravedlnosti v souvislosti s novou právní úpravou velký prostor ke zlepšení, je vysvětlování, jaký je vlastně smysl a účel vstupní zkoušky, nicméně i tato otázka bude probírána na pracovní skupině pro znalecké právo.

Od ledna 2023 plánuje Ministerstvo spravedlnosti zvýšení odměn znalců stanovených vyhláškou č. 504 ze stávajících 300 až 450 Kč za hodinu na 1 000 Kč za odpracovanou hodinu, a to změnou této vyhlášky. Budou odměny znalců, náhrady výkonů a hotové výdaje stanovené příslušnou vyhláškou navázány na pružný mechanismus, např. v návaznosti na vývoj inflace, a jejich výše bude měněna automaticky, nebo se jedná pouze o jednorázové zvýšení odměny?

Jak už jsem uvedl, otázka odměn soudních znalců patří mezi mé priority, ostatně je i součástí programového prohlášení vlády, a i nadále budu usilovat o její odpovídající výši.

Ministerstvo spravedlnosti mělo ke dni 1. 1. 2021 spustit kromě nového Seznamu znalců, znaleckých kanceláří a znaleckých ústavů také elektronickou evidenci znaleckých posudků. K dnešnímu dni však spuštěna nebyla, kdy se tak stane? Oznámí to ministerstvo znalcům s předstihem? Budou se moci nějakým způsobem na tuto změnu připravit?

Elektronická evidence znaleckých posudků je informačním systémem veřejné správy, který musí být nejen funkční, ale rovněž musí respektovat řadu technických a bezpečnostních aspektů elektronického prostředí a být kompatibilní s dalšími průběžně vyvíjenými systémy. Vysoutěžení dodavatele, samotné zpracování elektronické evidence a její napojení na komponenty sloužící k autentizaci uživatelů si tak vyžádalo podstatně více času, než zákonodárce předpokládal.

Ministerstvo s dodavatelem evidence průběžně intenzivně spolupracovalo a v současné době je evidence připravena k závěrečnému testování. V polovině měsíce listopadu bude evidence spuštěna a znalci dostanou možnost v období do konce tohoto roku vyzkoušet si zápisy znaleckých posudků tzv. „ve zkušebním provozu“. To znamená, že budou moci reálně provádět zápisy znaleckých posudků, avšak případné omyly či nezdary nebudou ze strany ministerstva postihovány, naopak ministerstvo bude usilovat o to, aby veškeré nejasnosti či případné technické problémy byly co nejdříve vyřešeny a odstraněny. O spuštění evidence bude ministerstvo informovat znalce nejen na znaleckém portálu, ale také jednotlivě prostřednictvím hromadných e-mailů. Dále pro ně bude připravena uživatelská příručka dostupná v rámci evidence a ministerstvo rovněž počítá s pořádáním školení, a to jak v prezenční, tak i online podobě.

> *Komoru daňových poradců ČR vnímám pozitivně. Dokážu si představit, že při přípravě legislativy může vláda vytěžit zkušenosti takových odborníků.*

Jak vnímáte Komoru daňových poradců ČR jako připomínkové místo v legislativním procesu?

Pozitivně. Dokážu si představit, že při přípravě legislativy může vláda vytěžit zkušenosti takových odborníků.

Brno je sídlem Komory daňových poradců ČR, Vy v Brně působíte, co máte na Brnu rád?

Brno je, zvlášť v posledních letech, velmi příjemné a pohodové město. Je tam levněji, klidněji, den je pomalejší a všichni se znají. Brno je mé rodné město. Jsem patriot. ■

LinkedIn Sledujte Komoru daňových poradců ČR na sociální síti Linkedin

Několik poznámek ke znalecké činnosti v trestním řízení

Dnem 1. 1. 2021 se stal účinný zákon č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, který nově upravuje výkon znalecké činnosti. Ráda bych upozornila na dvě okolnosti, které s výkonem činnosti znalce souvisí a jež považuji za podstatné z hlediska hodnocení znaleckého posudku jako důkazního prostředku v trestním řízení, zejména s ohledem na daňovou trestnou činnost. Obě okolnosti je však možné vztáhnout na činnost znalců obecně.

Mgr. Jana Vítková,
státní zástupkyně

Orgány činné v trestním řízení při odhalování daňové trestné činnosti dříve nebo později na základě zjištěných skutečností musí stanovit, v jakém rozsahu podezřelá osoba měla zkrátit daň, poplatek nebo podobnou povinnou platbu, případně v jaké výši podezřelá osoba vylákala výhodu na dani, poplatku a podobné povinné platbě. Rozsah zkrácené daně, eventuálně výše vylákané výhody, je znakem skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ. Stanovení výše, v níž měla být daň správně přiznána, je přitom předběžnou otázkou pro posouzení viny podezřelé osoby. Orgány činné v trestním řízení tak nejsou vázány pravomocnými rozhodnutími finančního úřadu (k tomu srov. § 9 odst. 1 TŘ).

Jak uvedl Nejvyšší soud České republiky v usnesení ze dne 23. 8. 2018, čj. 7 Tdo 479/2018-34, *„dokazování v daňovém řízení je z hlediska toho, k čemu může správce daně přihlížet, mnohem volnější a širší v porovnání s dokazováním v trestním řízení, neboť soud se musí vždy náležitě vypořádat i s obhajobou obviněného* [...] *rozsah zkrácení daně je výsledkem rovnice, na jejíž jedné straně je výše daně, která byla vyměřena, a na druhé výše daně, která vyměřena měla být, tj. kterou měl poplatník podle příslušných předpisů zaplatit“*. Při stanovení výše zkrácené daně tak musí být zohledněny všechny položky (např. slevy, odpočty, náklady), kterými si daňový subjekt může legálně snižovat základ daně. Nejvyšší soud v usnesení ze dne 23. 8. 2018, čj. 7 Tdo 479/2018-34, přitom poskytl návod pro stanovení rozsahu zkrácené daně, když uvedl, že zkrácenou daň představuje *„nedostatek přírůstku na majetku státu, který bylo možné důvodně očekávat, kdyby pachatel řádně přiznal a zaplatil daň v zákonem stanovené výši a nezatajil existenci daňové povinnosti či nezkreslil její výši. V případě řádného přiznání daně by přitom bylo třeba vycházet z racionálního chování pachatele, který by jinak uplatnil náklady způsobem pro něho nejvýhodnějším.“* Přitom stále platí stanovisko Nejvyššího soudu, že při určování rozsahu zkrácení daně není namístě odečítat od zkrácené daně náklady na provedení trestné činnosti (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 8. 2013, čj. 5 Tdo 693/2013-60, R 45/2014 tr.).

Orgány činné v trestním řízení tak právě při stanovení výše zkrácené daně narážejí na otázky, skutkové okolnosti, k jejichž objasnění je třeba odborných znalostí. V této situaci pak mají v souladu s § 105 odst. 1 TŘ možnost přibrat znalce, jehož odborné znalosti mají přispět k objasnění skutečností důležitých pro trestní řízení. Znalecký posudek představuje zvláštní druh důkazu a jeho vyhotovení je třeba věnovat zvýšenou pozornost zejména s ohledem na jeho náležitosti. Práci se znaleckými posudky v praxi ztěžuje rozdílný způsob jejich zpracování a zejména jejich odůvodnění. Ustanovení § 28 zákona č. 254/2019 Sb. a § 39 až 51 vyhlášky č. 503/2020 Sb., o výkonu znalecké činnosti, nyní upravují náležitosti znaleckého posudku. Jednou z klíčových náležitostí znaleckého posudku je výčet podkladů a informací, ze kterých znalecký posudek vychází, a dále popis postupu, na jehož základě znalec dospěl ke svým závěrům. Tyto náležitosti jsou pak jednou z podmínek přezkoumatelnosti znaleckého posudku (viz § 28 odst. 1 zákona č. 254/2019 Sb.). Důvodová zpráva uvádí, že *„znalecký posudek musí být opakovatelný, důvodný, odůvodněný, umožňující vzájemnou kontrolu a musí být transparentní* [...] *znalecký posudek je opakovatelný, pokud nestranný odborník je schopen na základě informací obsažených v posudku zopakovat postup zpracovatele s obdobnými výsledky. Za důvodný lze posudek považovat, existuje-li důvod pro použití těch či oněch metod, postupů či údajů* [...]. *Odůvodněností se rozumí, že ve znaleckém posudku musí být výslovně uvedeny důvody použití metod, postupů či údajů* [...] *Znalecký posudek je transparentní, pokud údaje v něm použité pocházejí z věrohodného zdroje a tyto zdroje jsou vždy uvedeny.“*

Právě s přezkoumatelností závěrů znalce, jejich úplností a pravdivostí se musí orgány činné v trestním řízení vypořádat, pokud mají přijmout předmětný znalecký posudek jako důkaz. Ústavní soud se v nálezu ze dne 30. 4. 2007, sp. zn. II. ÚS 299/2006, zcela jednoznačně vyjádřil k tomu, že orgány činné v trestním řízení nemohou bez dalšího převzít závěry znalce. Uvedl: *„znalecký posudek je nepo-*

chybně významným druhem důkazních prostředků a v rámci dokazování v trestním řízení mu přísluší významné místo. Nelze však pustit ani na okamžik ze zřetele, že ze stěžejních zásad dokazování v novodobém trestním procesu vyplývá požadavek kritického hodnocení všech důkazů, včetně znaleckého posudku. Znalecký posudek je nutno hodnotit stejně pečlivě jako každý jiný důkaz, ani on nepožívá žádné větší důkazní síly a musí být podrobován všestranné prověrce nejen právní korektnosti, ale též věcné správnosti [...] *Hodnotit je třeba celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odůvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování závěrů znalce.* [...] *Ponechávat bez povšimnutí věcnou správnost znaleckého posudku, slepě důvěřovat závěrům znalce, by znamenalo ve svých důsledcích popřít zásadu volného hodnocení důkazů soudem podle svého vnitřního přesvědčení, privilegovat znalecký důkaz a přenášet odpovědnost za skutkovou správnost soudního rozhodování na znalce; takový postup nelze z ústavněprávních hledisek akceptovat.*" Z těchto závěrů Ústavního soudu pak vycházejí i soudy nalézací. Např. Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 10. 12. 2008, sp. zn. 8 Tdo 1421/2008, přistoupil k hodnocení znaleckého posudku a v této souvislosti uvedl, že *„z obsahu tohoto poměrně stručného posudku (čítá jednu a půl strany) přitom vůbec není zřejmé, z jakých podkladů znalec vycházel (nejsou v posudku uvedeny); navíc v něm nejsou uvedeny ani případné odkazy na odbornou literaturu, doporučení profesní komory či jiné podklady, o které by znalec svůj názor opřel, jen v obecné formě je odkázáno na doporučení ILCOR Guidelines 2000. Není ani jasné, zda a případně jaké podklady byly znalci před vypracováním znaleckého posudku poskytnuty. Pokud měl k dispozici pouze záznamy RLP, pak takový podkladový materiál rozhodně nelze považovat za úplný a dostačující.*"

Otázka přezkoumatelnosti závěrů znaleckého posudku se stává ještě naléhavější v situaci, pokud je ve věci vyhotoven další posudek, který při odpovědích na stejné otázky dospěje k odlišným závěrům. V té chvíli orgány činné v trestním řízení hledají důvod odlišnosti obou posudků, kdy zpravidla předloží původnímu znalci další posudek k vyjádření (pokud tedy se daný posudek již přímo nevyjadřuje k původnímu znaleckému posudku). Znalec potom hodnotí to, zda oba posudky vycházely ze stejných podkladů a zda obsahují stejný postup užitý k formulaci odpovědí na zadané otázky. Právní rámec požadavků při přezkoumání jiného znaleckého posudku pak znalci stanoví § 45 vyhlášky č. 503/2020 Sb., který mu ukládá hodnotit to, zda jiný znalec postupoval při vypracování znaleckého posudku v souladu s požadavky stanovenými v § 52 vyhlášky č. 503/2020 Sb.

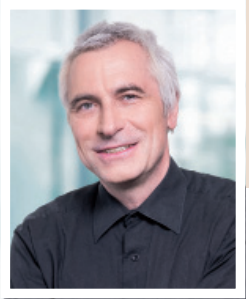
Další možností, jak objasnit odlišné závěry znaleckých posudků, je i výslech znalce. K tomuto kroku ostatně orgány činné v trestním řízení musí přistoupit za situace, pokud existují pochybnosti o spolehlivosti a úplnosti písemně podaného znaleckého posudku (viz § 108 odst. 3 TŘ). Orgány činné v trestním řízení pak mohou přistoupit k výslechu znalce v různých fázích trestního řízení. Mezi vyhotovením znaleckého posudku a výslechem znalce tak může vzniknout velký časový odstup, který se může pohybovat i v řádu let. To pak vede k tomu, že znalec si již nepamatuje, z jakých podkladů při vyhotovení znaleckého posudku vycházel, ani jaké konkrétní okolnosti byly podstatné pro jeho znalecké závěry. Písemné vyhotovení znaleckého posudku je za situace, pokud znalec nedisponuje dalšími poznámkami, jediným podkladem, z něhož se znalec může připravit na svůj výslech. I z tohoto důvodu je nezbytné, aby znalec věnoval náležitostem znaleckého posudku patřičnou pozornost.

Stejnou pozornost by měl znalec věnovat též přípravě na samotný výslech. I když § 108 odst. 1 TŘ umožňuje znalci odvolat se na písemné vyhotovení znaleckého posudku, znalec by měl být schopen své závěry u soudu jednoduše a stručně reprodukovat a vysvětlit. Současně by se měl ve znaleckém posudku orientovat tak, aby v něm byl schopen rychle dohledat příslušnou pasáž, která na položenou otázku odpovídá, a na tuto odkázat. Je nutno si uvědomit, že soud hodnotí znalecký posudek společně s výslechem znalce, kdy nepochybně součástí hodnocení je i vystupování znalce u soudu a jeho schopnost prezentovat závěry posudku. Sebekvalitnější znalecký posudek nemusí jako důkaz před soudem obstát, pokud znalec není schopen své závěry před soudem obhájit, tedy srozumitelně a jednoduše odpovědět na kladené otázky a zůstat ve svých závěrech konzistentní. Právě schopnost znalce prezentovat výsledky znaleckého zkoumání orgánům činným v trestním řízení, zejména soudu, je specifickou dovedností znalce, které je třeba věnovat zvýšenou pozornost. Role znalce v trestním řízení (zvláště u hlavního líčení) je jistě velice obtížná, neboť čelí otázkám týkajícím se zjištění, k nimž dospěl před dlouhou dobou a často v záplavě své další znalecké činnosti. Navíc jde o otázky, které mu pokládají osoby, jež řešené problematice dostatečně nerozumí. Formulované dotazy pak mohou být nesrozumitelné, opakující se, netýkající se předmětu znaleckého zkoumání. Znalec by přesto měl být schopen na položené otázky relevantně odpovědět. Současně znalec musí dbát na to, že pokud položená otázka je fakticky otázkou právní, zásadně mu nepřísluší na takovou otázku odpovídat.

Pokusila jsem se upozornit na dva aspekty znalecké činnosti, které mají zcela zásadní vliv na to, zda znalecký posudek v trestním řízení obstojí. Problém nedostatečného označení všech podkladů, ze kterých znalec vychází, a popis postupu, na jehož základě znalec dospěl ke svým závěrům, přitom vyvstává zejména v situaci, když je vypracován znalecký posudek s odlišným závěrem. I pokud k této situaci nedojde, znalec je velmi často vystaven otázkám stran, zda disponoval při vyhotovování znaleckého posudku konkrétním podkladem a zda případně konkrétní jím nehodnocený podklad mění jeho závěry. Další skutečností, se kterou je nutno při výkonu znalecké činnosti počítat, je, že znalec může být k obsahu znaleckého posudku vyslýchán. Za této situace musí srozumitelně vysvětlit své závěry laikovi. Současně musí být schopen odpovědět na položené otázky často bez ohledu na jejich srozumitelnost nebo souvislost s předmětem znaleckého zkoumání. Nic přitom znalci nebrání v tom, aby uvedl, že položené otázce nerozumí, eventuálně že se předmětnou otázkou neměl zabývat, neboť otázka nesouvisí s předmětem znaleckého zkoumání. S ohledem na to, že průběh výslechu znalce a jím sdělené skutečnosti mají zásadní význam na hodnocení předmětného důkazu, je vhodné, aby nepodceňoval přípravu na výslech. Vykonávat znaleckou činnost je nepochybně velice obtížné. K výkonu činnosti jsou potřeba nejen odborné znalosti, ale i schopnost tyto své znalosti prezentovat nejen v písemné, ale i ústní formě. ■

Znalecké posudky v daňovém řízení

Výskyt znalce v daňovém řízení není příliš častý. Dojde-li však na něj, plní nezastupitelnou úlohu. Proto vypořádat jeho postavení v daňovém řízení se jeví jako zásadní. Obzvláště, když i ve vztahu k tomuto základu nelze jednoznačně říci, že máme zcela jasno. Účelem článku je tak tento výchozí bod ujasnit, případně vyvolat diskusi vedoucí ke stejnému cíli.



JUDr. Ing. Lukáš Křístek, MBA,

BDO ZNALEX, s. r. o., znalecká kancelář

JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský,

Specialis, s. r. o., advokátní kancelář

Námětem tohoto článku se stala konference „Znalecký posudek v procesu nastavení transferových cen" organizovaná VŠE online dne 25. 5. 2022.[1] Jako základní otázku jsme vnímali institut znaleckého posudku v daňovém řízení. Ostatně problematika byla i v názvu konference. A právě zde se ukázalo, že názory na znalecké posudky v daňovém řízení nejsou jednotné a zasluhují vypořádání.

1. Zlepšuje „znalecké razítko" postavení poplatníka v daňovém řízení?

Nezřídka se u znaleckých posudků vychází z teze, že „kulaté razítko znalce nemá žádnou přidanou hodnotu", nebo „tím, že dám na dokument (znalecký posudek) razítko, nezvedám hodnotu dokumentu". V tomto ohledu si je ale důležité uvědomit, že otázka nezní, zdali „kulaté razítko" zlepšuje postavení poplatníka. Otázka zní, zdali poplatník **získá něco více, pokud v řízení uplatní znalecký posudek vyhotovený podle zákona č. 254/2019 Sb.**, o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech (dále jen zákon o znalcích). A dodáváme ještě, pokud uplatní znalecký posudek se „speciální" doložkou o tom, že si je znalec vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku.

i. Hmotněprávní posouzení, aneb pravda vždy převládne

Při hodnocení důkazů jsou ve světle zásady volného hodnocení důkazů všechny důkazy postaveny na roveň. Jinými slovy, **zákon závazně nepřikazuje, aby některé důkazy měly vyšší důkazní sílu než důkazy jiné**. Toto posouzení je výlučně svěřeno orgánu veřejné moci, který vede řízení.

Tímto pohledem proto obsahuje-li jakýkoli posudek pravdivou a věcně správnou informaci či skutkové vypořádání odborné otázky, je jedno, jak bude nazván. Také je jedno, podle jakého zákona bude vyhotoven. U správně postupujícího orgánu veřejné moci bude výsledek vždy stejný – dává-li posudek odpovědi na otázky kladené v řízení, bude posudek mít pro výsledek řízení přínos, a tudíž se v hodnocení důkazů pozitivně projeví.

V tomto ohledu proto není rozhodné, zda se bude jednat o dokument nazvaný odborné posouzení (nebo jakkoli jinak), či znalecký posudek vyhotovený dle zákona o znalcích. Bude-li posouzení odborné otázky věcně správné, pak tato správnost **by měla v řízení vždy převládnout**. Proto rozdíl mezi odborným posouzením a znaleckým posudkem v tomto ohledu není žádný, resp. znalecký posudek nemá *per se* vyšší důkazní sílu než odborné posouzení. Je na orgánu veřejné moci, aby v rámci volného hodnocení důkazů přisoudil takovýmto odborným důkazním prostředkům vlastní důkazní sílu, a tuto myšlenkovou úvahu přezkoumatelně osvětlil.

ii. Procesněprávní posouzení, aneb co znamená „speciální" doložka?

Výše jsme ukázali, že v hmotněprávní rovině neexistuje rozdíl. **V procesněprávní rovině je tomu ale zcela jinak.** Nejde-li

1 Dostupné online: https://www.youtube.com/watch?v=fzcFZRt727Y.

o znalecký posudek vyhotovený podle zákona o znalcích, pak se jedná o „obyčejný" listinný důkaz, pročež se s ním takto i zachází. Tzn., že je-li vedeno dokazování při jednání, pak se listinný důkaz přečte. Je-li dokazování vedeno „kabinetním" způsobem – případ daňového řízení –, pak se písemnost zařadí do spisu a zohlední se v rámci výsledného hodnocení důkazů.

Naproti tomu znalecký posudek má v jednotlivých procesních předpisech vždy vlastní procesněprávní úpravu, resp. vlastní procesní (výsadní) postavení. Zde ale nutno zdůraznit, že ve správním a daňovém řízení to neplatí pro každý znalecký posudek vyhotovený podle zákona o znalcích, avšak **jen pro ty znalecké posudky, které si zadal orgán veřejné moci**. **A také**, jak dovodila judikatura, **pro znalecké posudky obsahující speciální doložku**. A je to právě tato speciální doložka, která pro řádné pochopení její významnosti vyžaduje krátký exkurz za hranice daňového práva.

S posudky se speciální doložkou se dnes již můžeme setkat ve všech typech řízení. Nejdříve byly posudky se speciální doložkou doménou jen trestního řízení. V tomto viz § 110a TŘ podle stavu účinného od 1. 1. 2002:

*„Jestliže znalecký posudek předložený stranou má všechny zákonem požadované náležitosti a obsahuje doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku, postupuje se při provádění tohoto důkazu **stejně, jako by se jednalo o znalecký posudek vyžádaný orgánem činným v trestním řízení**. Orgán činný v trestním řízení umožní znalci, kterého některá ze stran požádala o znalecký posudek, nahlédnout do spisu nebo mu jinak umožní seznámit se s informacemi potřebnými pro vypracování znaleckého posudku."*

V civilním řízení se stejný institut stal součástí právního řádu zákonem č. 218/2011 Sb., účinným od 1. 9. 2011. Ustanovení § 127a OSŘ v tehdy účinném znění zní:

*„Jestliže znalecký posudek předložený účastníkem řízení má všechny zákonem požadované náležitosti a obsahuje doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku, postupuje se při provádění tohoto důkazu **stejně, jako by se jednalo o znalecký posudek vyžádaný soudem**. Soud umožní znalci, kterého některá ze stran požádala o znalecký posudek, nahlédnout do spisu nebo mu jinak umožní seznámit se s informacemi potřebnými pro vypracování znaleckého posudku."*

Co tedy bylo smyslem oné speciální doložky? **Zrovnoprávnění účastníků řízení s orgánem veřejné moci vedoucím řízení.** Aby i účastníci měli právo nechat si vyhotovit znalecký posudek, který bude mít výsadní postavení srovnatelné s postavením znaleckých posudků zadaných soudem či správním orgánem. Tato legislativní úprava civilního a trestního procesu pak skrze judikaturu pronikla i do řízení správního. V tomto viz níže citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, který problematiku a význam znaleckých posudků se speciální doložkou velice podrobně rozebral.

Domníváme se, že v budoucnu se role znalce posune. Oddálí se od zadavatele. Více se posune k roli nestranného odborníka. Právě takto byl koncipován nový zákon o znalcích.

*„Uvedená ustanovení byla do OSŘ a TŘ, které dříve upravovaly povahu znaleckých posudků předložených účastníkem řízení obdobně jako správní řád, zakotvena z důvodu neefektivnosti a neekonomičnosti dosavadní úpravy a zachování práva na spravedlivý proces. Z novelizací procesních předpisů plyne jasný záměr zákonodárce připustit do soudních řízení i posudek předložený účastníkem řízení a přiznat mu sílu znaleckého posudku. **Obdobně musí být přistupováno i k posudkům předloženým účastníky řízení v rámci řízení správního.** Jiný výklad by byl v rozporu se zásadou jednotnosti právního řádu a mohl by vést k absurdním situacím, kdy ve správním řízení by posudek vypracovaný znalcem, splňující náležitosti znaleckého posudku dle § 127a OSŘ, byl považován za běžný důkaz listinou, zatímco v následném soudním řízení správním by rázem měl postavení znaleckého posudku a soud by ho tak měl posuzovat, včetně posuzování osoby znalce například při výslechu"* (rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2015, sp. zn. 9 As 206/2014).

Na tomto místě jen dodáváme, že zde pojednávanou speciální doložku dle § 127a OSŘ či § 110a TŘ nelze zaměňovat se ze zákona obligatorní znaleckou doložkou podle § 28 odst. 2 písm. j) zákona o znalcích.[2] **Každý znalecký posudek musí obsahovat znaleckou doložku podle zákona o znalcích.** Je to formální náležitost znaleckého posudku. Bez znalecké doložky se formálně nejedná

2 V tomto srov. také § 46 odst. 1 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 503/2020 Sb., která tyto dvě rozdílné doložky rozlišuje.

o znalecký posudek. Speciální doložka je ale již jakýsi „nadstandard". Tzn., že i bez speciální doložky se stále bude jednat o řádný znalecký posudek podle zákona o znalcích. Takovýto posudek ale je, jak bude osvětleno dále, **oproti posudku se speciální doložkou znevýhodněn**.

Po krátké odbočce se tedy dostáváme k onomu jádru nastíněnému v názvu podkapitoly **– v čem tkví ona výhoda znaleckého posudku se speciální doložkou**? V tom, že znalecký posudek zadaný účastníkem je třeba provádět způsobem, jako by se jednalo o posudek zadaný orgánem veřejné moci vedoucím řízení. **Procesní předpisy totiž mezi nimi, zejména co do jejich provádění, striktně rozlišují.**

Bez speciální doložky se důkazy znaleckými posudky provádějí stejným způsobem jako odborná vyjádření – přečtením/založením do spisu. Jejich vyhotovitele pak lze vyslechnout jen stěží, protože se nejedná ani o svědka (znalec nic nezažil vlastními smysly), ale ani o znalce ve smyslu příslušného procesního předpisu (znalec nebyl v řízení ustanoven).[3] Naproti tomu znalecké posudky zadané orgánem veřejné moci a znalecké posudky se speciální doložkou se **provádějí výslechem znalce při jednání, není-li dokazování vedeno kabinetním způsobem**. **V rámci uvedeného výslechu znalec své závěry přednáší a obhajuje.** Zde mu pak jsou všichni účastníci oprávněni klást otázky.

Lze tak shrnout, že samotná speciální doložka o vědomí znalce o následcích vědomě nepravdivého znaleckého posudku fakticky nic nového nepřináší, ale **je jakýmsi zrovnoprávněním** znaleckého posudku/znalce účastníka se znaleckým posudkem/znalcem zadaným/ustanoveným orgánem veřejné moci. *De facto* účastník do řízení vtahuje svého znalce, jako by se jednalo o znalce orgánu veřejné moci, což má i další důsledky. O těch bude pojednáno v závěru 3. kapitoly.

iii. Speciální doložka v daňovém řízení

Dosud jsme se znaleckým posudkům věnovali v obecné rovině z pohledu řízení soudních (trestních) a správních. Nyní přejdeme k tomu, co z toho vyplývá pro řízení daňové, které má svá nezaměnitelná specifika.

Je pravda, že speciální doložky jsou upraveny jen procesními předpisy trestního a civilního práva. V daňovém řádu, ani ve správním řádu, ani v soudním řádu správním se se speciálními doložkami nesetkáváme. Již výše jsme však s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu poukázali na to, že i ve správním řízení podle správního řádu je možno podat posudek se speciální doložkou. V takovém případě se jedná o důkaz znaleckým posudkem tak, jako by znalce ustanovil orgán veřejné moci.

„Má-li posudek předložený účastníkem správního řízení náležitosti znaleckého posudku dle § 127a OSŘ, postupuje se při jeho provádění stejně jako při provádění znaleckého posudku znalce ustanoveného správním orgánem podle § 56 správního řádu z roku 2004" (rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2015, sp. zn. 9 As 206/2014).

Ve správním řízení je tedy možno předložit posudek s doložkou dle § 127a OSŘ. Otázkou je, zdali je možné judikát vztáhnout i na daňové řízení. **Domníváme se, že ano.** Vidíme zde analogii mezi daňovým řízením na straně jedné, a ostatními řízeními, kde uvedené platí, na straně druhé. Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí zdůvodnil, proč ve správním řízení je možné vyhotovit znalecký posudek se speciální doložkou – zamezení dvojímu zacházení s ohledem na to, ve které fázi je znalecký posudek zohledňován/přezkoumáván. V tomto tak nevidíme procesní rozdíl mezi řízením správním a řízením daňovým. I daňový řád upravuje možnost, aby si správce daně obstaral znalecký posudek (viz § 95 DŘ). Požadavek na shodné zacházení, resp. rovnost zbraní, tudíž **musí převážit i v řízení daňovém**.

Zohlednit je ale třeba specifika daňového řízení, ve **kterém dokazování probíhá kabinetním způsobem**. Tzn., že vyjma vybraných důkazních prostředků (svědecká výpověď, místní šetření) se důkazy provádějí v klidu kanceláře, a to bez přítomnosti daňového subjektu. Teprve ve výsledném odůvodnění, zpravidla ve zprávě o daňové kontrole, správce daně ozřejmí, jaké důkazy jej vedly k jakým skutkovým zjištěním, jakož i jak tyto byly hodnoceny samostatně a ve vzájemné souvislosti.

V tomto ohledu se proto ani provedení znaleckých posudků v daňovém řízení nemusí uskutečňovat jinak. Na druhou stranu zejména **u složitých odborných znaleckých posudků lze ale na osobní účast znalce při ústním jednání apelovat**. Pouze tak lze totiž udělat maximum pro to, aby správce daně odborné materii skutečně porozuměl. Ono porozumění pak mnohdy nelze získat prostým přečtením znaleckého posudku, avšak skrze podrobnější osvětlování ze strany znalce, a to při protokolovaném ústním jednání.

Pro daňové řízení tak hlavní přínos posudků se speciální doložkou spočívá v oné možnosti znalce vyslechnout, případně více znalců mezi sebou konfrontovat. **A právě v tomto tkví ona důležitost.** Postavení znalce podle daňového řádu má totiž, shodně jako podle správního řádu, (i) ze zákona pouze znalec ustanovený správcem daně, a (ii) podle judikatury Nejvyššího správního soudu také znalec daňového subjektu, který vyhotovil znalecký posudek se speciální doložkou.

Ohledně výslechu znalce proto musí platit, že nebyl-li znalec vyslechnut z iniciativy správce daně, pak na návrh daňového

3 Povšimněte si, že příslušné procesní předpisy hovořící o znalcích mají na mysli ne jakékoli znalce podle zákona o znalcích, ale toliko znalce ustanovené v řízení orgánem veřejné moci. Tuto zásadní okolnost podrobně rozebírá již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2015, sp. zn. 9 As 206/2014.

subjektu je povinností správce daně jeho výslech provést. **Výslech znalce je totiž velice důležitou, snad dokonce nedílnou součástí provádění důkazu znaleckým posudkem.** Nepřipustit za těchto okolností výslech znalce, obzvláště znalce ustanoveného správcem daně, by bylo svou povahou stejné pochybení, jako nepřipustit otázky daňového subjektu na svědka.

Proto ať už se bude jednat o znalce ustanoveného správcem daně, či o znalce daňového subjektu, který vyhotovil znalecký posudek se speciální doložkou, je povinností správce daně znalce na návrh daňového subjektu[4] vyslechnout. **Výjimkou budou pouze případy, kdy by byl v tomto ohledu *celý znalecký posudek* vyhodnocen jako irelevantní/mimoběžný/nadbytečný.** Pak by stejně jako u jakéhokoli jiného důkazního prostředku nebyl důvod jej provádět. V tomto ohledu se uplatní stejná pravidla jako u jakýchkoli jiných důkazních návrhů, k čemuž se v minulosti vyslovil Ústavní soud.

Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (podle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).

Shrnujeme, že v daňovém řízení může poplatník nebo jeho zástupce předložit znalecký posudek s doložkou dle § 127a OSŘ. **Takovýto znalecký posudek pak má stejné postavení jako znalecký posudek zadaný správcem daně.** Naproti tomu znalecký posudek bez speciální doložky zadaný daňovým subjektem, či odborné vyjádření, **právo na výslech nezakládá**. Tyto situace lze řešit jedině iniciováním ústního jednání s tím, že onen znalec/odborník bude po boku daňového subjektu vystupovat jako odborný konzultant (§ 31 DŘ).

Tuto 1. kapitolu tak lze uzavřít konstatováním, že z hmotněprávního hlediska je jedno, jak se dokument pojednávající o odborné otázce jmenuje a podle jakého zákona byl vyhotoven. Důležitý je jeho obsah, jeho pravdivost a přesvědčivost. **Rozdíl ale je v procesním postavení znaleckých posudků.** Znalecké posudky zadané správcem daně, jakož i znalecké posudky se speciální doložkou, je vhodné provádět při výslechu znalce, přičemž na návrh daňového subjektu je to dokonce povinnost. V rámci výslechu pak lze vhodně položenými otázkami znalecký posudek pochopit či jej zpochybňovat.

2. Mlčenlivost znalce v daňovém řízení

Daňové řízení je ovládáno přísnou povinností správce daně zachovávat mlčenlivost. Tato plně svědčí daňovému subjektu, který je s ní oprávněn zcela dle svého uvážení nakládat. Proto angažování znalce daňovým subjektem půjde zpravidla ruku v ruce se zproštěním mlčenlivosti správce daně vůči znalci. Znalec tímto zproštěním získává přístup do daňového spisu ve stejném rozsahu jako daňový subjekt.

Uvedené ale platí i opačně, a to skrze aplikaci § 52 odst. 5 písm. c) DŘ. Ustanoví-li správce daně znalce pro účely daňového řízení, pak na základě citovaného ustanovení je oprávněn jej seznámit se vším relevantním, co o daňovém subjektu ví. Dokonce je oprávněn po daňovém subjektu požadovat součinnost vůči znalci, v důsledku čehož se znalec může u daňového subjektu seznámit i s tím, co správce daně dosud ani neví.[5] Pokud by totiž daňový subjekt odmítal některé informace znalci poskytnout, ač by jimi prokazatelně disponoval, **lze takovéto odpírání součinnosti penalizovat pořádkovou pokutou** (§ 247 DŘ).

Otázkou je, zda se může znalec angažovaný daňovým subjektem vůči správci daně odvolávat na mlčenlivost tam, kde jsou mu kladeny (nepříjemné) dotazy správce daně. Na tuto situaci dává odpověď zákon o znalcích, který v § 20 odst. 3 větě druhé zbavuje znalce mlčenlivosti vůči orgánu veřejné moci, před kterým byl jeho znalecký posudek použit. Jinými slovy, použije-li daňový subjekt znalecký posudek (nemusí mít ani speciální doložku) v daňovém řízení, **dochází tím ze zákona ke zbavení mlčenlivosti znalce vůči správci daně**. Znalce tudíž není třeba mlčenlivosti před jeho výslechem (opět) zbavovat, resp. ten jejím zbavením nemůže svůj výslech nijak podmiňovat. Na všechny otázky správce daně proto musí vyčerpávajícím způsobem odpovědět. Jak bude ukázáno dále v závěru 3. kapitoly, toto má zcela zásadní důsledky.

3. Znalec a podjatost

Nyní podrobněji rozebereme, co znamená v praxi podjatost (nepodjatost) znalce. A co z podjatosti (nepodjatosti) vyplývá.

i. Podjatost znalce

Znalce tvoří volba, volba zadavatele. Zadavatel či jeho zástupce zjistí, že potřebuje najít odpověď na skutkovou odbornou otázku, a proto požádá znalce o odpověď formou znaleckého posudku. Pokud znalec z jakéhokoli důvodu nevydá znalecký posudek (podjatost, nedostatečné oprávnění znalce, nedohoda na ceně za posudek, nemoc či zaneprázdněnost znalce atd.), zadavatel si vybere jiného znalce. **Znalec je zastupitelný.**

4 Na tomto místě je vhodné dodat, že povinnost správce daně vyslechnout znalce i bez návrhu daňového subjektu bude založena vždy tam, kde bude mít správce daně o posudku se speciální doložkou pochybnosti. V tomto viz bod 61 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, sp. zn. 5 Afs 141/2021.

5 Na problematičnost a možnost zneužití upozornil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, sp. zn. 10 Afs 128/2016.

Ustanovení § 18 odst. 1 zákona o znalcích hovoří jasně: *„Znalec nesmí provést znalecký úkon, jestliže lze mít důvodnou pochybnost o jeho nepodjatosti pro jeho poměr k věci, účastníkovi řízení nebo jeho zástupci, zadavateli, orgánu veřejné moci, který znalecký posudek zadal nebo provádí řízení nebo při jiném postupu správního orgánu, kde má být znalecký posudek použit."* Postačí důvodná pochybnost. Proč postačí důvodná pochybnost?

Vyloučení znalce z případu při jeho podjatosti vychází ze zásady římského práva *nemo iudex in causa sua* – nikdo nemůže být soudcem ve vlastní věci. Podjatost je vnitřní stav člověka. Protože zjišťovat vnitřní stav člověka by v praxi bylo téměř nemožné, zjišťuje se místo toho důvodná pochybnost.

Podjatost znalce je upravena obdobně jako podjatost soudce. K podjatosti znalce není mnoho literatury. Vypomůžeme si proto literaturou o nestrannosti soudce: *„Nestrannost soudce je kategorií ideální, k níž se lze pouze ve větší či menší míře přiblížit, a je současně kategorií obtížně přezkoumatelnou. Vzhledem k tomu postačuje k vyloučení soudce existující pochybnost o jeho nepodjatosti, nikoli prokázaná podjatost. Přitom při posuzování nestrannosti nelze zcela odhlédnout ani od jevové stránky věci, kdy je za validní kritérium považováno i tzv. zdání nezávislosti a nestrannosti pro třetí osoby."*[6]

V nedávném judikátu Ústavní soud použil pro posuzování podjatosti soudce formulaci, zdali *„lze objektivně pochybovat o jeho nepodjatosti"*. Tuto formulaci můžeme vztáhnout i na podjatost znalce.

„Na tomto závěru nemůže nic změnit soudcův pocit, že se necítí být podjatým. K tomu lze dodat, že podle úpravy institutu vyloučení soudců v § 36 a násl. zákona o Ústavním soudu nejde o to, zda se soudce ‚cítí' více či méně nebo se naopak částečně či vůbec ‚necítí' podjatým, nýbrž je podstatné, zda se zřetelem na jeho poměr ke konkrétní právní věci napadlé u Ústavního soudu, k účastníkům nebo k jejich zástupcům lze (tj. objektivně) pochybovat o jeho nepodjatosti" (usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 7. 2022, sp. zn. III. ÚS 1759/22).

Nepodjatý znalec nemá žádný vztah k případu. Laicky řečeno, je mu jedno, „jak to vyjde".

Zákon taxativně vymezuje, vůči komu/čemu je možné zkoumat a namítat podjatost:

a) poměr k věci,
b) poměr k účastníkovi řízení,
c) poměr k zástupci účastníka řízení,
d) poměr k zadavateli,
e) poměr k orgánu veřejné moci, který posudek zadal nebo provádí řízení,
f) při jiném postupu správního orgánu, kde má být znalecký posudek použit.

Znalec nesmí mít poměr k věci, účastníkovi řízení ani jeho zástupci. Zde je vhodné poznamenat, že **samotná skutečnost zadání zakázky poradcem ještě nezavdává důvod k podjatosti**. To by pak nemohl daňový subjekt zadat žádnému znalci jakýkoli posudek. Ba co víc, nemohl by posudek znalci zadat ani žádný soud. Ani žádný orgán činný v trestním řízení. Znalci by nemohli posudky vypracovávat vůbec pro nikoho. Důvodem podjatosti proto bude, pouze pokud by **práce pro jednoho zadavatele dlouhodobě představovala podstatnou část tržeb znalce**. Pak by znalec byl existenčně na tomto závislý. Jednotlivé zakázky ale podjatost nezakládají.

Povinností znalce je chápat institut podjatosti. To vyplývá ze znaleckého slibu, který znalec složil. Srov. § 5 odst. 2 zákona o znalcích. A v minulosti § 6 odst. 1 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících. V obou právních předpisech je požadavek před ustanovením do funkce, aby budoucí znalec složil znalecký slib, v němž slibuje mj., že bude dodržovat právní předpisy a vykonávat funkci nestranně. Tedy, že nebude podjatý. K tomu srov. bod 26 velice aktuálního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2022, sp. zn. 8 As 34/2021.

Nejvyšší soud v civilním řízení uvádí, že *„Znalecký posudek vypracovaný znalcem, který nesmí ve věci posudek podat z důvodů uvedených v § 11 odst. 1 zákona č. 36/1967 Sb. (ve znění pozdějších předpisů),*[7] *není způsobilým důkazem, na základě něhož by bylo možné učinit skutková zjištění soudů ke skutečnostem, pro které je znalec vyloučen, soud přihlíží kdykoli za řízení."*[8] S tímto názorem souhlasí i Nejvyšší správní soud, když řeší důsledky podjatosti.[9] Domníváme se, že je platný i pro daňové řízení, protože argumentačně vychází ze zákona o znalcích, který platí pro všechny typy řízení jako *lex specialis*.

Ještě dodáváme, že podle § 18 zákona o znalcích musí znalec sám upozornit zadavatele na skutečnosti, pro které je vyloučen z podání posudku. Nicméně, i když neupozorní, tak se může podjatost zkoumat na návrh daňového subjektu. V podrobnostech viz body 20 až 34 uváděného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2022, sp. zn. 8 As 34/2021.

Pokud znalec vyhotoví znalecký posudek, pak tím deklaruje, že po celou dobu vypracovávání posudku nebyl podjatý. To samé deklaruje v okamžiku, kdy obhajuje posudek před orgánem veřejné moci.

ii. Závěry z podjatosti

Nepodjatost znalce znamená, že znalec odpovídá pravdivě, úplně a přezkoumatelně na položené otázky (§ 28 odst. 1 zákona o znalcích). I rozdílní znalci by na stejnou otázku vyžadující odbornost

6 POSPÍŠIL, I. in WAGNEROVÁ, E., DOSTÁL, M., LANGÁŠEK, T., POSPÍŠIL, I. *Zákon o Ústavním soudu s komentářem*. Praha: Wolters Kluwer, 2007, s. 121–122.
7 Judikát je platný i za účinnosti zákona č. 254/2019 Sb.
8 Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 7. 2014, sp. zn. 21 Cdo 2616/2013.
9 Srov. bod 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2022, sp. zn. 8 As 34/2021.

měli odpovídat stejně, resp. obdobně. Znalec do odpovědi obvykle vkládá svou úvahu či svůj úsudek. Proto odpovědi nemusí být totožné. Jak je tedy možné, že v řízení se mnohdy dva znalecké posudky popírají? **Důvodem je podoba položených otázek.**

S osobou zadavatele se pojí nezadatelné právo položit znalci otázky. A vhodně položená otázka se dokáže vyhnout okolnostem, které svědčí v neprospěch zadavatele. Znalec pak sice podává pravdivý posudek, ale skrze položenou otázku na problém nazírající jen z vytyčeného úhlu. A jsou to právě vhodně položené otázky v rámci výslechu znalce, které napomáhají toto „zkreslení" odhalit a následně odstranit.

Přejděme nyní k praktické ukázce. Znalec prezentuje před správcem daně posudek se speciální doložkou zadaný daňovým subjektem. Znalec obdržel otázky, které se vyhnuly okolnostem svědčícím v neprospěch zadavatele. Znalec není podjatý. Správce daně položí znalci otázku. Znalec pochopí, že když pravdivě a úplně na otázku odpoví, „uškodí" svému zadavateli. Znalec byl správně dotázán k podstatě věci. Jak se má znalec zachovat, když není podjatý? **Znalec nemůže lhát, nemůže v odpovědi říci nepravdu.** Zpronevěřil by se tím poslání znalce (jednal by v rozporu se zákonem o znalcích a složeným slibem), jakož by se i potenciálně dopustil trestného činu nepravdivého znaleckého posudku.

Může mlčet a na otázku neodpovědět? Na mlčenlivost se nijak vymlouvat nemůže, jak bylo ukázáno výše. Pokud by mlčel a na otázku neodpověděl, bylo by to stejné, jako kdyby před orgánem veřejné moci řekl: „Neodpovím, protože bych uškodil zadavateli." **Mlčením by znalec deklaroval svou podjatost.** Zájem zadavatele by mu byl bližší než zájem na podání pravdivého a úplného znaleckého posudku.[10] Nepodjatý znalec by měl pravdivě, úplně a přezkoumatelně odpovědět i na otázku, která zadavateli uškodí. To vyplývá už z postavení znalce a z veřejnoprávních prvků jeho činnosti. **Výkon odborné činnosti znalce tak nesmí ovlivnit to, kdo je jeho zadavatelem**, resp. ten musí být schopen a ochoten dát v řízení odpovědi i na otázky, které jeho zadavateli uškodí.

Stávající zákon o znalcích tak je postaven na tom, že **znalec nemá klienta**, jehož zájmy by měl chránit. Jeho veřejnoprávní postavení mu v konfrontačních situacích (tj. při výslechu před orgánem veřejné moci) přikazuje buďto konstatovat svou podjatost a mlčet, nebo odpovědět pravdivě i za cenu toho, že to zadavateli uškodí.

Důsledkem výše uvedeného tudíž je, že znalecký výkon znalce se nijak neodvíjí od osoby zadavatele. **V praxi proto mohou nastávat případy, kdy znalec, nejdříve pracující pro daňový subjekt, bude následně angažován správcem daně.** Tímto správce daně mj. získá možnost znalci položit své vlastní otázky vyžadující hlubší posouzení, které nelze krátce zodpovědět v rámci výslechu. **V takovém případě správce daně znalce ustanoví sám a potřebné otázky mu zadá.**

„Daňový subjekt může předložit správci daně znalecký posudek, který si obstaral sám. V řízení je považován za listinný důkaz (srov. § 93 odst. 1 a § 94), pokud však správce daně dojde k závěru o nutnosti doplnění nebo vyjasnění v něm uvedených údajů, ustanoví znalce, který posudek zpracoval, jako znalce v daném řízení a podle povahy věci mu buď uloží doplnění posudku písemně, nebo jej jako znalce vyslechne."[11]

Ano, znalec tuto novou úlohu nemusí přijmout, případně bude povinen ji odmítnout, pakliže se bude cítit podjatý (např. tím, že favorizuje svého prvního zadavatele – daňový subjekt). Má-li však být nestranným profesionálem, jak předpokládá zákon o znalcích, pak tyto případy změny zadavatele nesmí mít vliv na jeho ochotu znalecký posudek vypracovat.

Připravme se tudíž na dobu, kdy v začátku řízení může být znalec najat daňovým subjektem, načež mu nové otázky zadá, a tudíž jeho novým zadavatelem bude, správce daně. V takovém případě si musí poplatník dobře rozmyslet, zdali bude znalce angažovat. **Aby nakonec původně jím vybraný znalec jemu samotnému neuškodil.**

4. Otázky skutkové a otázky právní, aneb znalectví v oboru daní

Velice palčivým tématem je řádné rozdělení otázek na otázky skutkové, které znalec může a má řešit, a otázky právní, které znalci řešit nepřísluší. To ostatně úzce souvisí se znalectvím v oboru daní. Je příznačné, že tito znalci jsou orgány činnými v trestním řízení bráni ve velké vážnosti, avšak správcům daně jsou nepokrytě pro smích.

Nejdříve si musíme uvědomit, že jakákoli otázka daňová je otázkou právní. Listina základních práv a svobod v čl. 11 odst. 5 uvádí: *„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona."* Protože daně se ukládají na základě zákona, jakákoli ryze daňová otázka (jaká je daňová povinnost u…?) je otázkou právní, a tedy výkladem zákona. Proto je z tohoto úhlu pohledu nesmyslné, aby existovali znalci se znaleckým oprávněním „daně".

Všimněme si, že Listina základních práv a svobod dává na roveň daně a poplatky. Obojí se ukládá jen na základě zákona. A představme si, že by existoval znalec na „poplatky". Když existuje znalec na daně, proč by nemohl existovat znalec na poplatky? A znalec by vydával znalecké posudky, jaký poplatek mají lidé kdy zaplatit podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích. Např. by v souladu s přílohou uvedeného zákona znalecky osvědčil, že *„vydání výpisu nebo opisu z katastru nemovitostí"* je možné za poplatek 100 Kč. Co je na tom znaleckého? Nic. A stejné je to

10 Ponecháváme stranou, nakolik by takovýto postup byl důvodem pro dohledovou činnost Ministerstva spravedlnosti ve smyslu části čtvrté zákona o znalcích.

11 BAXA, J. in BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 548.

s oprávněním „daně“. Jakkoli jejich právní úprava je oproti poplatkům složitější, stále se jedná o aplikaci práva v praxi.

Na konferenci zmiňované v úvodu tohoto článku diskutující správně uvedli jako příklady otázek právních:

- Otázky splnění daňové povinnosti (posuzování daňové uznatelnosti nákladů, nároků na odpočet aj.);
- Oprávněnost přechodu na pomůcky;
- Splnil poplatník princip tržního odstupu? Postupoval v souladu s § 23 odst. 7 ZDP?
- Výpočet výše zkrácené daně či správné daňové povinnosti.

A jako příklady skutkových otázek:

- Posuzování prvku novosti u VaV;
- Určení ceny obchodního závodu při restrukturalizaci;
- Doby použitelnosti majetku pro zařazení do odpisových skupin;
- Posouzení metod či aplikace metod při přezkumu funkční a rizikové analýzy.

Vidíme, že otázky skutkové nejsou určeny pro znalce se specializací daně. Posuzování prvku novosti vyžaduje znalce z daného oboru. Např. novost u informačních technologií by měl posuzovat znalec na informační technologie, nikoli na daně. Určení ceny je doménou znalce na oceňování atd. Skutkovým otázkám někdy také říkáme „technické otázky“.

Seznam znaleckých oborů a odvětví upravuje vyhláška č. 505/2020 Sb. (vyhláška, kterou se stanoví seznam znaleckých odvětví jednotlivých znaleckých oborů, jiná osvědčení o odborné způsobilosti, osvědčení vydaná profesními komorami a specializační studia pro obory a odvětví), a to v příloze č. 1. **O znalcích z oboru či odvětví daně v ní není ani zmínka.**

Připomínáme, že znalecká otázka má být skutková, nikoli právní. A má být také odborná. Musí k ní být zapotřebí odborných znalostí. Jak je uvedeno i v odst. 33 usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 8. 2016, sp. zn. 5 Tdo 866/2016: *„Daň z přidané hodnoty je jasně vypočitatelná s ohledem na základní vstupní informace, tedy s ohledem na prokázání toho, jaké zboží bylo ze zahraničí bez zaplacení daně z přidané hodnoty dovezeno a v jaké výši měla být DPH zaplacena. Zjištění výše zkrácené daně z přidané hodnoty je, i podle názoru odvolacího soudu, toliko numerickým úkonem, k němuž není třeba žádných odborných znalostí.“*

Má-li se tedy uplatnit zásada *iura novit curia*, pak znalecký obor daně je jejím přímým popřením. Přehlédnout ale na druhou stranu nelze, že **právní oblast daní je oblastí velice, ale velice složitou**. Ostatně i zákon rozlišuje mezi poskytovateli obecných právních služeb napříč celým odvětvím práva (advokáti a jejich zákon o advokacii) a poskytovateli specializovaných právních služeb v odvětví daňovém (daňoví poradci a jejich zákon o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky). Z důvodu této složitosti je tak pochopitelné, že zejména pro orgány činné v trestním řízení jsou služby znalců z oboru daní nepostradatelné.

Musíme si ale jasně říci, zda ze zásady *iura novit curia* ustoupíme, abychom ulehčili zejména stíhání daňových trestných činů, či zda na ní budeme lpět. Pokud ale správní soudnictví dokázalo tuto složitou daňovou materii obsáhnout a přezkoumávat, pak nevidíme důvod, proč by soudnictví trestní nemělo být v tomto stejně schopné. Trestní soudnictví a státní zastupitelství nemohou být považována za místa, kde pracují méně schopní právníci než v soudnictví správním či u orgánů finanční a celní správy.

Možnosti dalšího vývoje jsou dvě. Buďto si otevřeně přiznáme takovou složitost jedné vybrané právní oblasti, že v ní připustíme možnost znalectví. Nebo znalecké posudky z oboru daní musí obrazně řečeno sejít na úbytě. Ostatně v daňovém řízení nebudeme daleko od pravdy, když řekneme, že jakékoli snahy znalců mluvit správcům daně do jejich práce byly ignorovány, a to i za následného přikyvování správních soudů. Naproti tomu v trestním právu jsou posudky z oboru daní dodnes ve velké úctě orgánů činných v trestním řízení. I když se ve většině případů jedná o prosté matematické zadání na úrovni středoškolské matematiky, to ve spojení se znalostí daňových zákonů.

5. Závěr

Domníváme se, že v budoucnu se role znalce posune. Bude mít v jednom řízení (např. daňovém) více zadavatelů. Oddálí se od zadavatele. Více se posune k roli nestranného odborníka. **Právě takto byl ostatně i koncipován nový zákon o znalcích.** Pro daňový subjekt či jeho zástupce bude rizikovější služby znalce použít.

Procesní postavení posudků se speciální doložkou dosud není zcela jednoznačně vyřešeno. Na tomto místě jsme ale poskytli výklad, jak k nim přistupovat. Bude teď na správní praxi, případně na moci soudní, aby k této věci zaujala svůj postoj.

Co se pak problematiky znalců z oboru daně týče, tak tato je dnes dle našeho názoru vyřešena. Zákon a vyhláška s nimi nepočítá. Jak se však k tomuto postaví praxe, ukáže teprve čas.

P. S. Autoři děkuji Petře Novákové za připomínky, které zkvalitnily článek. ■

Některé praktické aspekty (účetních a daňových) znaleckých posudků zejména v daňovém či trestním řízení

Znalecké posudky či obecně názory odborníků se v rámci daňových či trestních řízení využívají v nikoli malém počtu, a to z mnoha důvodů. Klíčovým aspektem používání odborné expertizy, ať již v jakékoli právně relevantní podobě (znalecké posudky či odborná vyjádření), by mělo být vždy zodpovězení otázek, k nimž je třeba odborných vědomostí a zkušeností.

JUDr. Ing. Radan Tesař,

soudní znalec, advokát, insolvenční správce

Ekonomická a obecně společenská globalizace i s tím spojený technologický a obchodní rozvoj se totiž promítají do zvyšujících se požadavků na míru odbornosti úředních osob správce daně a osob zúčastněných na správě daní či orgánů činných v trestním řízení.

Samozřejmě se nabízí i otázka, zda některé znalecké posudky nejsou zadavateli využívány spíše za účelem formálního zdokonalení své důkazní pozice či nahrazení své vlastní činnosti a argumentační iniciativy bez ohledu na to, zda znalecký posudek skutečně obsahuje posouzení odborné skutkové otázky. Judikatura, odborné články a praxe se zabývají dílčími konkrétními hledisky znaleckých posudků, které však nezřídka představují spíše marginální či zástupné problémy. Někdy se zapomíná, co je elementární podstatou znaleckých posudků a obecně odborných expertiz.

Dílčí otázkou, která rezonuje v oblasti znaleckých posudků pravděpodobně v nejširší míře, je posuzování právních otázek ze strany znalce, což je zapovězeno primárně procesními předpisy. Znamená to však, že znalec nikdy nemůže použít (aplikovat) nějakou právní normu v rámci svého odborného posouzení? Skutečně je smyslem zákazu posuzování právních otázek požadavek na znalce ohledně respektování paušálního zákazu aplikace jakékoli právní normy z hlediska jejího obsahu? Nebo takový zákaz míří primárně na zadání znalecké otázky, která je svou povahou fakticky ryze právní otázkou? Je rozdíl mezi posouzením čistě právní otázky v rámci znaleckého zadání a posouzením odborné skutkové otázky, při jejímž řešení se aplikují relevantní právní normy?

Nekladu si za cíl vyřešit tuto problematiku, ale rozproudit debatu nad těmito pro praxi velmi zásadními otázkami a nabídnout argumentaci a úvahu o možnosti přístupu při jejím řešení v rámci jednotlivých kauz **v daňových a trestních řízení zaměřených na účetní a daňové otázky**. Odborná veřejnost v zásadě správně dovozuje, že jelikož zejména u daňových trestných činů se posuzuje škoda (zpravidla neuhrazená daňová povinnost), musí se rozsah škody stanovit, k čemuž má pomoci právě znalec.[1] Nic však není černobílé.

Legislativní zakotvení znaleckého posudku v českém právu

Obecné právní zakotvení činnosti, práv a povinností znalců a dalších aspektů znalecké činnosti se nachází s účinností od 1. 1. 2021 v zákoně o znalcích[2] a navazujících právních předpisech.[3]

1 Srov. LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020 [cit. 26. 10. 2022], dostupné na beck-online.

2 Srov. zákon č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**zákon o znalcích**").

3 Vyhláška č. 503/2020 Sb., o výkonu znalecké činnosti, vyhláška č. 504/2020 Sb., o znalečném, a vyhláška č. 505/2020 Sb., která řeší seznam znaleckých odvětví jednotlivých znaleckých oborů, osvědčení a specializační studia.

Pokud jde o daňové řízení, legislativně se ustanovení znalce směřující k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně řídí § 95 ve spojení s § 92 a 93 DŘ.[4]

Správce daně tak může ustanovit znalce, závisí-li rozhodnutí v daňovém řízení na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, a to ani přes výzvu správce daně, ačkoli mu to ukládá zákon. Je vhodné upřesnit, že ačkoli § 95 odst. 1 DŘ operuje ve vztahu k ustanovení znalce s pojmem *„může“*, v zásadě se jedná o povinnost správce daně, pokud je třeba posoudit otázku, k jejímuž rozřešení je třeba zajistit odborné znalosti. Správce daně není odborníkem na veškeré skutkové okolnosti, jejichž posouzení si daňové řízení žádá, a ani se do takové role nemůže stavět.

Využití konkrétní odbornosti je důležité např. k posouzení obchodních zvyklostí, když existence skutečností, které mohou eventuálně založit obchodní zvyklost, je otázkou skutkovou, nikoli právní.[5] Je však nutné zvážit, zda je správce daně objektivně schopen si takovou skutkovou otázku posoudit sám, neboť (i) je její existence nesporná, (ii) lze ji považovat za notorietu nebo (iii) je známa správci daně z vlastní rozhodovací činnosti,[6] anebo zda je třeba zajistit názor odborníka – znalce.

Využití znaleckého posudku v daňovém řízení je primárně navázáno na rozhodnutí správce daně o ustanovení znalce, proti kterému se daňový subjekt nemůže odvolat. Pouze znalec je oprávněn podat odvolání.[7] Daňový subjekt však může brojit pro ustanovení konkrétního znalce, např. námitkou podjatosti.

Daňový řád neupravuje *stricto sensu* způsob provádění důkazů, když je třeba vycházet z povahy a charakteru každého jednotlivého důkazu (resp. důkazního prostředku). Písemnosti se zakládají do daňového spisu s tím, že jejich provedení jakožto důkazu může být fakticky spjato se seznámením s jejich obsahem ze strany správce daně.[8] Následně dochází k hodnocení obsahu písemnosti v souladu se zásadou volného hodnocení a při zohlednění ostatních důkazů. Daňové řízení tak nevyžaduje, aby se „písemné“ důkazy prováděly v rámci ústního jednání, např. přečtením listin.

S tím souvisí provádění důkazu – znaleckého posudku, který by měl být primárně zpracován písemně. Daňový řád to však výslovně nereguluje, tj. lze si teoreticky představit i ustanovení znalce ve smyslu § 95 odst. 1 DŘ, který posoudí odbornou otázku tak, že „podá“ znalecký posudek ústně do protokolu.[9] Ústně podaný znalecký posudek by však měl být v daňovém řízení naprostou výjimkou; v praxi téměř nevyužívanou.

Znalecký posudek se neprovádí výslechem znalcem, ale jeho přečtením ze strany správce daně. Ostatně i daňový řád v § 93 odst. 1 za důkazní prostředek označuje znalecký posudek, nikoli výslech znalce.

Znalecký posudek se tak podává téměř vždy písemně, přičemž jen v některých případech přistoupí správce daně k výslechu znalce, ať už z vlastní iniciativy, nebo na návrh daňového subjektu.[10] Mohou existovat např. pochybnosti o relevanci, pravdivosti či úplnosti vstupních podkladů pro zpracování podkladů, o zvolené metodice zpracování znaleckého posudku či o správnosti skutkových závěrů, což povede k požadavku správce daně či daňového subjektu, aby byl znalec vyslechnut.

I v dalších procesních předpisech se objevují pravidla pro využívání znalců při řešení složitějších skutkových otázek, a to zejména v § 105 a násl. TŘ,[11] § 127 a 127a OSŘ[12] nebo v § 56 SŘ.[13] Právní úprava využití znalce obsažená v občanském soudním řádu je aplikovatelná i v rámci správního soudnictví v důsledku § 64 SŘS.[14]

Jelikož se článek věnuje i praktickému využití znaleckých posudků v trestních řízeních, je nutné připomenout, že zde je pro objasnění skutečností důležitých pro trestní řízení prostřednictvím odborných znalostí prioritou použití odborného vyjádření. Pokud se jedná o skutkovou otázku složitější a využití odborného vyjádření není postačující, přibírá orgán činný v trestním řízení znalce.[15]

Obdobně jako v daňovém řízení se i v trestním řízení zpracovává znalecký posudek primárně písemně. V přípravném řízení není nutné ani provádět výslech znalce (a ani se tak v praxi neděje), jestliže orgány činné v trestním řízení nemají pochybnosti o spolehlivosti a úplnosti písemně podaného znaleckého posudku.[16]

---

4 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**daňový řád**“ či „**DŘ**“).

5 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, sp. zn. 120 Afs 421/2019.

6 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS.

7 Srov. § 95 odst. 2 DŘ.

8 Srov. § 92 odst. 7 DŘ.

9 Srov. § 27 odst. 1 zákona o znalcích: *„Znalecký posudek se podává v listinné podobě nebo, souhlasí-li s tím zadavatel, v elektronické podobě; lze jej podat též ústně do protokolu.“*

10 Srov. např. BAXA, J. in BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, komentář k § 95 odst. 4 DŘ.

11 Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále též „**trestní řád**“ či „**TŘ**“).

12 Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**občanský soudní řád**“ či „**OSŘ**“).

13 Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**správní řád**“ či „**SŘ**“).

14 Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**soudní řád správní**“ či „**SŘS**“).

15 Srov. § 105 odst. 1 TŘ.

16 Srov. § 108 odst. 3 TŘ.

Při případném výslechu dokonce stačí, aby se znalec na písemně podaný znalecký posudek odvolal a stvrdil jej.[17] Znalci však zpravidla pokládají otázky jednotlivé strany v rámci soudního řízení (hlavního líčení či odvolacího řízení), proto výslech jako takový skutečně probíhá.

Využití účetních a daňových znaleckých posudků v daňové a trestní praxi

Znalecké posudky mají v jednotlivých daňových a trestních řízeních při posuzování odborně složitých skutkových otázek nezastupitelnou roli. To platí obzvláště u trestních řízení zaměřených na posuzování daňových a účetních hledisek. Nesmí však docházet k jejich nadužívání. Případně by naopak nemělo docházet k tomu, že si orgány veřejné moci (zejména soudy či orgány činné v trestním řízení) budou přisvojovat schopnost posoudit některé okolnosti, k nimž jim odborné znalosti objektivně chybí.

V daňové praxi se znalecké posudky využívají zejména v rámci:

(i) zpracování dokumentace převodních cen ve skupině osob (společností),
(ii) posouzení obvyklosti nastavení cen v rámci dílčích transakcích mezi spojenými osobami,
(iii) posouzení obvyklosti úrokové sazby,
(iv) posouzení obvyklosti transakcí s nehmotným majetkem a následné úhrady licenčních poplatků,
(v) posouzení obvyklosti nákladů vynaložených na administrativní, manažerské, IT či jiné obdobné služby v rámci skupiny (holdingu), či
(vi) posouzení existence ocenitelného prvku novosti u projektu výzkumu a vývoje apod.

Judikatura se ustálila na tom, že znalci v daňovém řízení např. (i) posuzují vlastnosti, funkci a využití zboží, vynálezů apod.,[18] (ii) stanoví (obvyklé/tržní/zjištěné) ceny, (iii) prokazují přítomnost ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u projektů výzkumu a vývoje,[19] či (iv) posuzují obvyklost ceny tvořící základ výše vypořádacího podílu v řízení o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví.[20]

Znalcům naopak nepřísluší (i) hodnotit, zda je vynález nový a zda je výsledkem znalecké činnosti,[21] (ii) posuzovat, zda nějaké zboží má být zařazeno do příslušného čísla celního sazebníku,[22] (iii) posuzovat veřejný zájem na průzkumu ložiska, tj. zda (ne)existuje veřejný zájem a případně v jakém rozsahu,[23] (iv) zda určitý výdaj spadá pod definici daňově uznatelných výdajů pro potřeby daně z příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP),[24] nebo (v) zda se nějaký subjekt (vědomě) účastní na karuselovém (řetězovém) podvodu, neboť se jedná o závěr, který přísluší jen správci daně či soudu, a nikoli znalci coby odborníkovi v otázkách skutkových (ekonomických).[25]

Daňová řízení nejsou zpravidla „zaplavena" velkým množstvím znaleckých posudků, přestože zejména u posuzování (ne)obvyklosti a (ne)standardnosti některých skutkových okolností by správci daně naopak měli znalce využívat. Vyšší četnost využívání znaleckých posudků se projevuje v trestních řízeních, jejichž předmětem je zjišťování (ne)spáchání hospodářsko-majetkových (zejména daňových) trestných činů.

Orgány činné v trestním řízení velmi rády přibírají do trestních řízení znalce postupem dle § 105 odst. 1 TŘ pro posouzení některých okolností, k nimž je potřeba odborných znalostí. Jelikož první volbou pro posouzení otázek, k nimž je potřeba odborných znalostí, by mělo být vyžádání si odborného vyjádření, měly by se orgány činné v trestním řízení přezkoumatelně vypořádat s důvody, proč není možné si vystačit s odborným vyjádřením. To se v praxi v opatření o přibrání znalce většinou neobjevuje.

Dovolil jsem si níže shrnout některé otázky, které jsou orgány činnými v trestním řízení zadávány pro účely zpracování znaleckého posudku v účetní a daňové oblasti. Nejedná se vždy o přesnou citaci konkrétní otázky, neboť ta se částečně mění v rámci různých opatření o přibrání znalce do trestního řízení, ale spíše o shrnutí problematiky, kterou orgány činné v trestním řízení a vlastně i obhajoba požadují posoudit a objasnit.

Znalecké zadání tak směřuje zejména:

(i) k provedení kontroly faktur, příjmových dokladů, dalších dokumentů či tržeb z pokladny;
(ii) ke stanovení výše daně z přidané hodnoty na základě předložených podkladů;
(iii) k posouzení, zda byla řádně uhrazena daň či jaká výše daně měla být odvedena;
(iv) k posouzení, zda jsou daňové evidence či účetnictví úplné, průkazné a správné;
(v) k posouzení, jaká konkrétní zákonná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty byla neodvedením daně z přidané hodnoty porušena;

17 Srov. § 108 odst. 1 TŘ.
18 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, sp. zn. 7 As 70/2009.
19 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, sp. zn. 10 Afs 24/2014.
20 Srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2010, sp. zn. 22 Cdo 1168/2009.
21 Srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2015, sp. zn. 7 As 69/2014.
22 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2004, sp. zn. 2 As 59/2003.
23 Srov. např. tamtéž.
24 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, sp. zn. 1 Afs 71/2009.
25 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, sp. zn. 10 Afs 282/2018.

(vi) k posouzení, jaké podklady týkající daňové evidence či účetnictví nebyly zjevně vedeny vůbec nebo pouze částečně;
(vii) ke zjištění, zda podezřelý (obviněný) odváděl za zaměstnance zálohy na pojistné na sociální zabezpečení, zálohy na pojistné na veřejné zdravotní pojištění a zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti;
(viii) k posouzení, zda měl podezřelý (obviněný) dostatek finančních prostředků na uhrazení měsíčních předpisů na zálohy na pojistné na sociální zabezpečení, zálohy na pojistné na veřejné zdravotní pojištění a zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti;
(ix) k provedení přepočtu daňové povinnosti a na základě jím zjištěných skutečností k posouzení, v jaké výši a za jaká konkrétní zdaňovací období došlo k ovlivnění daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů;
(x) v případě zjištěné nesprávnosti, neúplnosti či neprůkaznosti daňové evidence (účetnictví) k posouzení, zda na základě takto vedené daňové evidence (účetnictví) mohl být správně stanoven základ daně a daň samotná, a v případě, že nikoli, zda takto nesprávným vedením daňové evidence mohlo dojít k ohrožení řádného a včasného vyměření daně a v jaké minimální výši;
(xi) ke sdělení, které právní předpisy a jakým způsobem upravují postup při odvodu finanční hotovosti z jedné pokladny do druhé pokladny či na účet společnosti;
(xii) ke kontrole, zda na základě předložených dokladů lze ověřit správnost výpočtu výše schodku;
(xiii) k posouzení, zda bylo vykazování pohybů peněz na hotovostní pokladně pobočky a účtování převodů mezi pokladnou a bankovními účty vedeno řádně a bylo v předmětném období řádně účtováno o penězích na cestě a platbách kartou na této pobočce;
(xiv) k posouzení, zda je faktura (daňový doklad) řádně zaúčtovaná v účetnictví;
(xv) k posouzení, zda z účetnictví vyplývá úhrada částky uvedené na faktuře, případně zda z účetnictví vyplývá způsob úhrady nějakého účetního případu;
(xvi) k popisu zaúčtování nějakého účetního případu vycházejícího z dokumentace obsažené ve spisu;
(xvii) k posouzení, zda zaúčtování účetního případu odpovídá předloženým podkladům apod.

V některých trestních kauzách se dokonce objevují „otázky" směřující *de facto* k setřídění a sepsání účetních, daňových, obchodních či jiných podkladů, které byly získány např. v rámci různých forem prohlídek dle trestního řádu, a až následně jsou zadány konkrétnější otázky. Takové požadavky na znalce bezesporu nemohou být označeny za „odbornou" činnost.

Z výše uvedeného demonstrativního přehledu znaleckého zaměření jednotlivých znaleckých posudků vyplývá kombinace skutkových a právních otázek. Prolínání skutkových a právních otázek ve znaleckých posudcích rezonuje v rámci téměř každé kauzy a je předmětem diskusí, k čemu všemu se znalec může či by měl v různých typech daňových a trestních řízení vyjadřovat.

Znalec a řešení právních otázek – archaičnost zásady iura novit curia?

Bez ohledu na druh soudního či jiného procesu je obecně známo,[26] že znalci nepřísluší posuzování a řešení právních otázek, jak již bylo výše naznačeno. Soudní rozhodovací praxe dovodila i v daňovém a navazujícím soudním řízení, že znalci jsou oprávněni posuzovat toliko otázky skutkové, nikoli se zabývat řešením právních otázek či právním hodnocením[27] skutkového stavu, což by mělo náležet správci daně a správním soudům. Ve vztahu k trestnímu řízení trestní řád v § 107 odst. 1 přímo zapovídá, aby znalec prováděl hodnocení důkazů či řešil právní otázky; daňový řád tuto otázku přímo neřeší.

Obecně je tedy známo, že řešení právních otázek náleží primárně soudům či obecně orgánům veřejné moci, a to s odkazem na starořímskou zásadu *iura novit curia*, která znamená, že soud neprovádí dokazování v právních otázkách, ale pouze ve skutkových, neboť zná (měl by znát) právo. V důsledku této starořímské zásady se vykrystalizovala i citovaná judikatura při náhledu na (ne) řešení právních otázek znalci.

Lze však tuto starořímskou zásadu aplikovat optikou novodobého technologického, podnikatelsky složitého a globalizovaného rozvoje společnosti i dnes bez dalšího? Při vší úctě ke každému soudci – platí tato zásada v praxi bez jakýchkoli pochybností a lze si vůbec představit, že *každý* soudce je objektivně schopen pokrýt svými znalostmi veškeré právní oblasti? Vždyť i advokáti či daňoví poradci se specializují na různé právní a daňové oblasti, neboť znalost veškerých právních norem a zejména jejich aplikace na různé skutkové (praktické) situace je *de facto* objektivně nereálná. Jednou věcí je nalézt relevantní právní normu, věcí druhou a tou nejdůležitější, je být schopen ji aplikovat správně na konkrétní společenskou (podnikatelskou) situaci, a to i s vědomím precedenčních účinků takového názoru. Dokonce i advokáti, kteří provozují generální praxi, téměř nikdy neprezentují, že poskytují právní služby v oblasti daňového práva.

Nastíněné otázky, které mohou být právem považovány za neortodoxní, by mohly a dle mého názoru by měly vyvolat diskusi a polemiku nad tím, zda znalcům či jiným „neznaleckým" odborníkům by přeci jen nemělo náležet být pomocníkem soudu či jiných orgánů veřejné moci a jednotlivých stran řízení při řešení skutkových okolností, a to i prostřednictvím dílčího posuzování právních otázek v širším rozsahu. Případně že by se takoví odborníci měli začít využívat v hojnějším počtu případů, neboť některé procesní předpisy využití takových odborníků presumují.

26 Srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2016, sp. zn. 22 Cdo 5137/2015.
27 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2008, sp. zn. 1 As 59/2008.

zpět na obsah

Proto i při aktuálním znění právních předpisů si lze položit otázku, zda se znalci či obecně odborníci skutečně nemohou v trestních či daňových procesech minimálně částečně vyjadřovat k právním otázkám.

Předně, judikatura či právní předpisy hovoří o nemožnosti řešit právní otázky. Zadání každého znaleckého posudku má formálně obsahovat mj. odbornou otázku zadanou zadavatelem znaleckého posudku, jak vyplývá mj. z § 40 odst. 1 písm. a) vyhlášky o výkonu znalecké činnosti.[28] Obsahem zadání znaleckého posudku by tak neměla být otázka směřující přímo na právní hodnocení určité okolnosti. Znamená to však, že znalec při zpracování znaleckého posudku nemůže a nesmí v žádném ohledu alespoň dílčím způsobem aplikovat relevantní právní normy?

Obsahem zadání znaleckého posudku nemůže být řešení právní otázky, pouze otázky odborné (skutkové). Ale při posuzování skutkové otázky znalec bezesporu v zásadě aplikuje i konkrétní právní normy, resp. vypořádává se s nimi. V téměř každém znaleckém posudku napříč jednotlivými (nejen účetními či daňovými) znaleckými specializacemi by pravděpodobně bylo možné nalézt minimálně částečnou aplikaci právních norem. *Je však třeba důsledně odlišovat situaci, kdy předmětem znaleckého zadání je řešení právní otázky, od situace, kdy v rámci odborného posouzení skutkové otázky se „jen" aplikují dílčím způsobem právní normy.*

Soudní judikatura historicky dovodila, že znalec nemá odpovídat na znalecké odborné otázky, které by byly otázkami právními, tj. neměl by řešit znalecké právní otázky ve smyslu § 40 odst. 1 písm. a) vyhlášky o výkonu znalecké činnosti. Ale při řešení skutkové znalecké otázky se v zásadě může zabývat dle Nejvyššího soudu dílčím způsobem právním posouzením. Ale vždy si soud musí relevantní právní otázku finálně posoudit sám,[29] byť se samozřejmě může zcela přiklonit k tomu, jak tuto otázku posoudil znalec.[30]

Některé právní předpisy dokonce od znalců požadují, aby se zabývali právním posouzením skutkových okolností. Ustanovení § 85 ZOK[31] přiznává některým společníkům obchodních korporací právo podat návrh k soudu, aby pro účely přezkumu zprávy o vztazích jmenoval znalce. Takto jmenovaný znalec následně přezkoumává zprávu o vztazích, když předmětem takového přezkumu je např. posouzení, zda do zprávy byla zahrnuta i veškerá právní jednání mezi ovládanou a ovládajícími osobami za uplynulé účetní období.[32] Znalec tak posuzuje, zda lze právní vztahy spojených osob podřadit pod § 74 a násl. ZOK – jednoznačná právní otázka. A zákon s tím výslovně počítá.

Právní otázky v určitém slova smyslu zasahují např. i do činnosti znalců se znaleckou účetní specializací. V trestní praxi je velmi časté, že orgány činné v trestním řízení přiberou do trestního řízení znalce specializujícího se na účetnictví, aby jim objasnil některé okolnosti ohledně účtování u konkrétní účetní jednotky, případně vedení daňové evidence.

Smyslem takového znaleckého posouzení není nic jiného, než aby znalec zjistil, zda účetnictví obsahuje veškeré účetní případy vycházející z předložených účetních či jiných podkladů, tj. zda jednotlivé syntetické a analytické účty odpovídají v kontextu předložených podkladů skutečnosti (např. zda nějaký účetní případ je skutečně zaúčtován na stranách dvou účtů ve stejné výši – jednou na straně má dáti a jednou na straně dal, v souladu s principem podvojnosti a souvztažnosti účtů), zda jednotlivé účetní knihy obsahují relevantní informace dle podkladů, zda je správně vedeno mzdové účetnictví (např. výpočet veřejnoprávního pojistného) apod.

Takové znalecké posouzení v sobě zahrnuje i aplikaci právních předpisů, ale skutečně je z hlediska zadání zadavatele ve smyslu § 40 odst. 1 písm. a) vyhlášky o výkonu znalecké činnosti předmětem znaleckého posudku řešení právní otázky, nebo se jedná o odborné posouzení skutkové otázky (konkrétní řešení způsobu zaúčtování hospodářských operací), v rámci kterého je samozřejmě částečně aplikována i relevantní právní úprava? Posouzení správnosti zaúčtování účetních případů se totiž odvíjí od aplikace zákona o účetnictví,[33] vyhlášky o účetnictví[34] či českých účetních standardů,[35] které regulují postup při účtování jednotlivých účetních operací.

28 Vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 503/2020 Sb., o výkonu znalecké činnosti, ve znění pozdějších předpisů.

29 Srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 24. 4. 1997, sp. zn. 2 Tzn 19/97.

30 Jedním z typických praktických problémů, kterého se nad rámec posuzování ryze právních otázek někteří znalci dopouštějí, je faktické posuzování viny ze strany některých znalců v rámci trestních řízení, což znalcům v žádném případě nepřísluší, neboť se jedná o hodnocení důkazů a dovozování skutkových závěrů (např. tvrzení znalce, že z důvodu neuzavření dohody o hmotné odpovědnosti za svěřené hodnoty a zjištění existence schodku na pokladně nelze zaměstnance nikdy shledat vinným).

31 Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále též „**ZOK**" či „**zákon o obchodních korporacích**").

32 Srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 4. 2008, sp. zn. 29 Odo 1522/2006: *„Ve zprávě o vztazích mezi propojenými společnostmi musí být uvedeny údaje o smlouvách, uzavřených mezi společností a propojenými osobami, údaje o právních úkonech učiněných a o opatřeních přijatých společností na popud či v zájmu ovládající osoby nebo ostatních propojených osob."*

33 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**zákon o účetnictví**" či „**ZoÚ**").

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

35 Srov. § 36 ZoÚ – České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Znalecké posuzování vedení účetnictví a daňové evidence má úzkou souvislost i s posuzováním daňových otázek, které zejména v trestní praxi vyvolávají velkou pozornost. Orgány činné v trestním řízení a obhajoba rády využívaly a využívají znalce se zaměřením na daně, když v zadání znaleckých posudků se zpravidla mísí otázky zaměřené na účetní i daňovou oblast zároveň. V daních ale *stricto sensu* nejde v zásadě o nic jiného než o aplikaci daňových předpisů zpravidla v návaznosti na zjištění vyplývající z účetnictví. A tedy o řešení právních otázek. Praktický aspekt této problematiky je však složitější, a to z několika úhlů, včetně určení výše škody, jak bylo nastíněno v úvodní části článku.

Předně, kolik soudců, a to zejména z trestní oblasti, je objektivně a vlastně i subjektivně vybaveno znalostmi a veškerými souvislostmi daňových a účetních právních předpisů? Jsou v rámci jejich přípravy a vzdělávání na výkon profese soudce seznamováni s daňovými a účetními otázkami a jejich praktickými souvislostmi v takovém rozsahu, aby byli označováni za daňové a účetní odborníky? A to zejména v situaci, kdy rozhodují např. u daňové trestné činnosti o tom, zda obžalovaní budou následujících několik let vykonávat nepodmíněný trest odnětí svobody.

S nárůstem daňových i trestních řízení, jejichž podstatou je odhalování a posuzování fiktivních plnění či existence řetězových a karuselových podvodů, se zvýšil i počet znaleckých posudků zaměřených na posouzení těchto otázek. Po znalcích se někdy požaduje, aby posoudili a zhodnotili, zda konkrétní plnění je fiktivní či zda nastal řetězový (karuselový) podvod. To je ale typický příklad provádění hodnocení důkazů, které je např. ve smyslu § 107 odst. 1 TŘ zakázáno. Znalec nemůže např. dedukovat, že z předložených faktur dle jeho názoru vyplývá, že plnění (transakce) je fiktivní. To se posuzuje jinými důkazy, než je samotný znalecký posudek.

Skutkové okolnosti, na základě kterých se dovozuje závěr o fiktivnosti či podvodnosti jednotlivých transakcí, jsou však různorodé. Jejich posuzování úzce souvisí s hodnocením, zda některá skutková okolnost je na relevantním trhu obvyklá či nikoli. Nejvyšší správní soud rovněž dovodil,[36] že *„existence skutečností, které mohou eventuálně založit obchodní zvyklost, je otázkou skutkovou, nikoli právní“*. A to znamená, že posuzování dílčích skutkových okolností jakožto zdroje poznání, zda se mohlo jednat o transakce zasažené fiktivností či podvodem, by mělo náležet znalcům, neboť ani soudci nejsou zpravidla schopni takové otázky řádně posoudit a zhodnotit.

Využívání znalců se znaleckým oprávněním na daně zejména v trestním řízení je skutečně ožehavá otázka, a to rovněž při zohlednění, že dle aktuálně účinných právních předpisů takoví znalci nově fakticky ani být nemohou, neboť znalecká specializace „daně“ není oproti předchozí legislativě zařazena mezi znalecká oprávnění. Ale skutečně se soudy obejdou bez „poradců“ (jimiž znalci vlastně jsou) zaměřených na daňové a účetní otázky? Domnívám se, že v naprosté většině případů nikoli. A ani odkaz na jakoukoli římskou zásadu v tomto ohledu materiálně nepomůže. A formalisticko-teoretický výklad je v takových závažných případech, jako jsou zejména trestní řízení, irelevantní.

Technologický či obchodní pokrok je neúprosný, probíhá hypertrofie a kazuistika práva, ze skutkových otázek se nezřídka stávající otázky právní, a to z důvodu obrovské regulace v zásadě každé životní situace. O to více je zřejmé, že soudci, správci daně a obecně orgány činné v trestním řízení ani nemohou znát veškerou právní problematiku; u daní či účetnictví to platí obzvláště.[37]

Role znalců je tedy nezpochybnitelná a téměř nenahraditelná. Nadto, orgány činné v trestním řízení pro určení výše škody (daňové povinnosti) v daňových trestních kauzách nezřídka využívají vyjádření orgánů Finanční správy. Jsou to ale právě orgány Finanční správy, které často podávají trestní oznámení (s odůvodněním o „zkrácení“ či „neodvedení“ daňové povinnosti) a které uplatňují práva jakožto poškozený. A není v takových případech kalkulace výše škody (daňové povinnosti) *de facto* výsledkem aplikace daňových právních předpisů? Tímto prizmatem dochází k (ne)odůvodněnému zvýhodňování pozice orgánů Finanční správy oproti „daňovým“ znalcům – je k tomu ale relevantní důvod? Je správce daně vždy větším odborníkem než znalec?

Je ovšem třeba rovněž připomenout, že přibrání znalce do trestního řízení je až sekundárním řešením při zajištění odborných znalostí pro posouzení a objasnění určité okolnosti relevantní pro konkrétní kauzu. Orgány činné v trestním řízení by si však k objasnění skutečností důležitých pro trestní řízení, ke kterému se vyžadují odborné znalosti, měly vyžádat primárně odborné vyjádření, nikoli znalecký posudek. A na odborné vyjádření se neaplikuje § 107 odst. 1 TŘ, tj. zpracovatelé odborného vyjádření nejsou *de iure* limitováni zákazem řešení právních otázek.

Obdobně lze častěji v daňově-účetních sporech využívat služeb tzv. konzultantů dle § 157 odst. 3 TŘ, který stanoví, že *„v závažných a skutkově složitých věcech může státní zástupce nebo policejní orgán též požádat správní úřad, jiný orgán, vědeckou nebo výzkumnou instituci“*. S ohledem na procesní práva obhajoby by však měl být upřednostněn postup dle § 107 TŘ a využití odborného vyjádření či znaleckého posudku.

Nabízí se proto i v rámci současné právní regulace možnost využití daňových odborníků[38] pro řešení kauz, ve kterých je nutné využití odborných znalostí zaměřených zejména na daňové právo.

36 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, sp. zn. 10 Afs 421/2019.

37 Srov. LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L., op. cit. sub 1.

38 V dnešní době není složité zjistit a posoudit, zda konkrétní osobu lze považovat za daňového odborníka na konkrétní daňovou oblast, tj. na daň z příjmů fyzických či právnických osob, daň z přidané hodnoty či spotřební daně.

Samozřejmě, odborné vyjádření formálně nemá stejnou důkazní sílu jako znalecký posudek. Ale takové formální pojetí přisuzování důkazní síly jednotlivým důkazům je neudržitelné, neboť primárně jde o materiální stránku věci, a tedy věcné a spravedlivé posouzení každé jednotlivé kauzy. Ať už v daních, nebo v trestu. A s tím souvisí možná až archaické lpění na zásadě *iura novit curia* v dobách, kdy dílčí právní posouzení při řešení skutkových otázek nejen ze strany orgánů veřejné moci by naopak pomohlo dosažení spravedlivého rozhodnutí.

Střet „soukromého" znaleckého posudku a znaleckého posudku zpracovaného znalcem zvoleným orgánem veřejné moci

Znalecké zkoumání jednoznačně v určité míře ovlivňuje výsledek jednotlivých soudních či jiných procesů. Závěry znalců zpravidla korelují s výsledkem předmětného sporu, proto se některým, především trestním, procesům přezdívá nelichotivě znalecké procesy. Někdy oprávněně, někdy nikoli.

A v rámci takových procesů se všechny strany snaží prokázat pravdivost a správnost svých tvrzení, a to i prostřednictvím znaleckých posudků zadaných z jejich strany. Otázkou je vypovídací a důkazní hodnota znaleckého posudku, který nechal zpracovat obviněný (obžalovaný) a jeho obhájce, daňový subjekt či účastník civilního řízení, oproti znaleckému posudku zadanému správcem daně, soudem či orgánem činným v trestním řízení.

Historicky bylo dovozováno, že znalecký posudek obstaraný stranou řízení nemá váhu jako znalecký posudek obstaraný soudem, resp. v daňovém řízení správcem daně. Takové znalecké posudky byly považovány za listiny soukromé povahy.

S účinností od 1. 9. 2011[39] však byl do občanského soudního řádu včleněn § 127a,[40] a tedy i na znalecké posudky předložené stranou řízení se začalo formálně nahlížet jako na znalecké posudky obstarané soudem, pokud mají zákonem presumované náležitosti včetně doložky znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku. Obdobné ustanovení obsahuje od 1. 1. 2002[41] trestní řád v § 110a.

Pokud by se proto mělo vycházet z principu jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu, jak deklaroval i Ústavní soud např. v plenárním nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, neexistuje důvod, proč by se v rámci daňového řízení mělo přistupovat k „soukromému" znaleckému posudku, předloženému stranou řízení, jinak.

V daňovém řízení by tak správce daně měl se znaleckým posudkem předloženým daňovým subjektem nakládat skutečně jako se znaleckým posudkem dle § 95 DŘ, nikoli jako s listinným důkazem, a to i v kontextu rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 22. 1. 2014, sp. zn. 26 Cdo 3928/2013,[42] který deklaroval, že *„znalecký posudek ve smyslu občanského soudního řádu představuje jeden z mnoha důkazních prostředků, byť je svou povahou nezastupitelný* […] *znalecký posudek je jedním z důkazních prostředků (§ 125, 127 OSŘ), který soud sice hodnotí jako každý jiný důkaz podle § 132 OSŘ, od jiných se však liší tím, že odborné závěry v něm obsažené nepodléhají hodnocení soudem podle zásad § 132 OSŘ. Soud hodnotí přesvědčivost posudku co do jeho úplnosti ve vztahu k zadání, logické odůvodnění jeho závěrů a soulad s ostatními provedenými důkazy. Hodnocení důkazu znaleckým posudkem tedy spočívá v posouzení, zda závěry posudku jsou náležitě odůvodněny, zda jsou podloženy obsahem nálezu, zda bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, s nimiž se bylo třeba vypořádat, zda závěry posudku nejsou v rozporu s výsledky ostatních důkazů a zda odůvodnění znaleckého posudku odpovídá pravidlům logického myšlení."*

Pokud bude mít „soukromý" znalecký posudek dané náležitosti včetně doložky o vědomosti následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku, má správce daně postupovat analogicky dle § 127a OSŘ ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2015, sp. zn. 9 As 206/2014, č. 3283/2015 Sb. NSS,[43] ve kterém soud konstatoval, že *„na základě citovaného ustanovení OSŘ je tak v řízeních před soudem (i ve správním soudnictví) znalecký posudek předložený účastníkem řízení, pokud splňuje stanovené formální požadavky, považován za důkazní prostředek – znalecký posudek, a to bez ohledu na to, zda byl předložen až v řízení před soudem, nebo v rámci správního řízení. Z logiky věci je pak nepřípustné, aby ve správním řízení byla tatáž listina považována za jiný podklad pro rozhodnutí (důkaz listinou), na který nemusí být nahlíženo jako na znalecký posudek, zatímco v řízení před soudem by takovému dokumentu byla přiznána důkazní síla znaleckého posudku. Proto i v řízení před správním orgánem musí být takový posudek předložený účastníkem řízení, pokud splňuje náležitosti uvedené v § 127a OSŘ, hodnocen stejně jako důkaz znaleckým posudkem* […] *Jiný výklad by byl v rozporu se zásadou jednotnosti právního řádu*

39 Zákonem č. 218/2011 Sb.

40 *„Jestliže znalecký posudek předložený účastníkem řízení má všechny zákonem požadované náležitosti a obsahuje doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku, postupuje se při provádění tohoto důkazu stejně, jako by se jednalo o znalecký posudek vyžádaný soudem."*

41 K novele trestního řádu došlo zákonem č. 265/2001 Sb.

42 Srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 22. 1. 2014, sp. zn. 26 Cdo 3928/2013: *„Účelem novelizace § 127 OSŘ a zejména začleněním § 127a OSŘ (bylo) odstranit tuto řízení zatěžující praxi, urychlit jej a umožnit účastníkům předložit znalecký posudek, na nějž se hledí – obsahuje-li všechny zákonem požadované náležitosti a doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku – jako na posudek vyžádaný soudem. Tím se změnila důkazní hodnota znaleckého posudku předloženého účastníkem, který při dodržení všech obsahových náležitostí stanovených v § 127a OSŘ není důkazem listinným, ale má důkazní sílu znaleckého posudku."*

43 Obdobně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2013, čj. 6 As 61/2013-36, a ze dne 22. 5. 2013, čj. 6 As 22/2013-27.

a mohl by vést k absurdním situacím, kdy ve správním řízení by posudek vypracovaný znalcem, splňující náležitosti znaleckého posudku dle § 127a OSŘ, byl považován za běžný důkaz listinou, zatímco v následném soudním řízení správním by rázem měl postavení znaleckého posudku a soud by ho tak měl posuzovat, včetně posuzování osoby znalce např. při výslechu."

Pokud by však „soukromý" znalecký posudek neobsahoval doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku, jednalo by se pouze o listinný důkaz.[44] Absence znalecké doložky je však pouze formálním nedostatkem znaleckého posudku,[45] která ale nemůže *per se* zpochybňovat vypovídací hodnotu znaleckého posudku. A tedy ani jeho použitelnost v řízení.

Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 25. 3. 2021, sp. zn. 6 Afs 228/2020, při přezkoumání jednoho znaleckého posudku, dovodil, že *„posudek znaleckého ústavu (v kopii předložený též Nejvyššímu správnímu soudu) nemá veškeré zákonné náležitosti, které předepisoval § 13 vyhlášky č. 13/1967 Sb. Krajský soud správně poukázal na skutečnost, že náležitosti obsažené v § 13 odst. 4 vyhlášky č. 37/1967 Sb. slouží k posílení identifikace posudku odborného subjektu, která je v konkrétních případech nepochybně doložitelná i jinak (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, čj. 3 Ads 62/2012-39). V posuzovaném případě přitom není pochyb o tom, kým, kdy, pro koho a za jakým účelem byl posudek vypracován, a požadovaná odbornost i formální způsobilost jeho autora je z okolností vzniku posudku zjevná. Vytýkaný nedostatek posudku znaleckého ústavu tak dle Nejvyššího správního soudu v tomto konkrétním případě jeho vypovídací hodnotu nezpochybňuje […] Daňový řád aplikovaný v projednávané věci nepředpisuje postup, ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým z nich přiznával vyšší pravdivostní hodnotu a jiným důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Hodnocení důkazů ponechává na úvaze správce daně (§ 8 DŘ), který důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, čj. 7 Afs 86/2013-21)."* Absence zákonných náležitostí znaleckého posudku, tj. včetně znalecké doložky, však může vést k zahájení přestupkového řízení se znalcem.

V některých daňových řízeních se ovšem nadále objevují názory správce daně, že znalecký posudek předložený daňovým subjektem má povahu pouze listinného důkazu (§ 93 odst. 1 a § 94 DŘ), nikoli znaleckého posudku dle § 95 DŘ. Odůvodnění náhledu správce daně je založeno téměř vždy na citaci odborného komentáře k § 95 DŘ, ve kterém je uvedeno,[46] že *„daňový subjekt může předložit správci daně znalecký posudek, který si obstaral sám. V řízení je považován za listinný důkaz (srov. § 93 odst. 1 a § 94), pokud však správce daně dojde k závěru o nutnosti doplnění nebo vyjasnění v něm uvedených údajů, ustanoví znalce, který posudek zpracoval, jako znalce v daném řízení a podle povahy věci mu buď uloží doplnění posudku písemně, nebo jej jako znalce vyslechne."*

Správce daně opomíjí, že výše citovaný názor k § 95 DŘ byl zpracován ještě před účinností zakotvení nového § 127a OSŘ, a tedy i před daňovou judikaturou, která staví znalecké posudky daňového subjektu a správce daně na stejnou „důkazní" úroveň. Nadto, obsahem § 127a OSŘ je postup při provádění důkazu „soukromými" znaleckými posudky, ale nikoli, jaká je povaha, důkazní síla či jak má být soudem takový důkaz hodnocen.[47]

Pokud správce daně má nějaké pochybnosti o znaleckém posudku předloženém daňovým subjektem, nic mu nebrání znalce předvolat a vyslechnout postupem dle § 95 odst. 4 DŘ. Byť se jedná o znalce, kterého vybral daňový subjekt. Rozhodně není z výše uvedených důvodů nutné, aby znalce před výslechem správce daně ustanovil dle § 95 odst. 1 DŘ.

Pokud daňový subjekt hodlá využít znalecký posudek zpracovaný jím zvoleným znalcem, musí počítat s rizikem, že se kromě jím zadaných otázek bude znalec muset vyjádřit i k otázkám správce daně. To je imanentní součást volby jakéhokoli znalce. Znalec je povinen postupovat objektivně a nestranně v kontextu znaleckého zadání, když jej nelze označit za podjatého pouze z důvodu, že zpracování znaleckého posudku financoval daňový subjekt; vypovídací schopnost takového znaleckého posudku nemůže být z tohoto hlediska nižší.[48]

V předchozí části článku bylo krátce pojednáno o formálním pojetí odborných expertiz (znalecký posudek a odborné vyjádření) z hlediska důkazní síly. Nezřídka totiž v praxi absentuje věcná kritická analýza znaleckého posudku a způsobu jeho zpracování či postupu, jakým znalec dospěl k jednotlivým závěrům.

Není totiž bez zajímavosti, že ani senáty Nejvyššího správního soudu se neshodly na tom, zda znalecký posudek požívá status „vyššího důkazu", neboť desátý senát tvrdil,[49] že *„znalecké posud-*

44 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2017, sp. zn. 4 Afs 55/2017: *„Městský soud správně vyhodnotil, že posudek soudního znalce Ing. Svobody nelze označit za znalecký posudek, neboť znalec nebyl ustanoven k podání znaleckého posudku správním orgánem (§ 95 odst. 1 DŘ). Posudek nelze považovat ani za tzv. soukromý znalecký posudek ve smyslu § 127a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, tedy jako znalecký posudek zpracovaný soudním znalcem na žádost účastníka řízení, byť jsou obecně přípustné i v řízení před správními, tedy i celními orgány (viz rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2015, čj. 9 As 206/2014-48, srov. též rozsudek ze dne 10. 5. 2013, čj. 6 Ads 12/2013-22), protože neobsahuje doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku. Předložený ‚znalecký posudek' je pouze listinným důkazem."*

45 Srov. např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 26. 9. 2018, sp. zn. 30 Cdo 3417/2016.

46 Srov. BAXA, J. in BAXA, J. a kol., op. cit. sub 10, komentář k § 95.

47 Srov. LAVICKÝ, P. a kol. *Občanský soudní řád (§ 1 až 250l). Řízení sporné. Praktický komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2016, komentář k § 127a [cit. 26. 10. 2022], dostupné z ASPI online.

48 Srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 1. 2003, sp. zn. 25 Cdo 1593/2001.

49 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, sp. zn. 10 Afs 282/2018.

ky nepožívají automaticky statusu ‚vyššího důkazu' (jak to formuluje krajský soud) a není vhodné je co do jejich důkazní síly srovnávat s veřejnými listinami", avšak sedmý senát naopak konstatoval,[50] že *„ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků. Veřejné listiny obvykle prokazují, že jde o akt toho, kdo listinu vydal, a není-li prokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich zapsáno. Znalecké posudky pak požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky* […]."

Dle mého přesvědčení znalecké posudky skutečně nemají a ani nemohou *automaticky* disponovat statusem „vyššího důkazu", avšak jejich vyšší vypovídací hodnota, a tedy fakticky určité privilegium nad ostatními důkazy, spočívá právě v řešení odborné otázky, jejíž vyřešení nemůže poskytnout v zásadě žádný jiný důkaz a ani správce daně či jiný orgán veřejné moci včetně soudu. Podobně jako u veřejné listiny, která má v určitém ohledu rovněž vyšší důkazní sílu. Privilegování veřejné listiny totiž spočívá v prokázání, že jde o akt toho, kdo listinu vydal, a není-li prokázán opak, i pravdivost obsahu.

Proto formální posuzování, zda je znalecký posudek předložený stranou řízení formálně důkazem nebo znaleckým posudkem, je v zásadě marginální otázkou. Relevantní otázkou je posouzení důkazní síly takového důkazu při zohlednění zásady volného hodnocení důkazů z hlediska jeho obsahu, věrohodnosti, správnosti a úplnosti. Není přeci správné, aby znalecký posudek vždy „přebil" jakýkoli listinný důkaz bez zohlednění dalších skutkových okolností a důkazů. I toliko listinným důkazem jsem schopen minimálně znevěrohodnit závěry znaleckého posudku, neboť se jím může prokázat, že např. vstupní data nejsou úplná či jsou nesprávná, čímž se logicky znevěrohodní správnost či úplnost znaleckých závěrů.[51]

Z hlediska obsahu a způsobu zpracování si lze v praxi představit i případy, kdy odborné vyjádření je z hlediska kvality, přesvědčivosti a věcnosti na vyšší úrovni než znalecký posudek – to ale vždy závisí na tom, jaké bylo zadání obou důkazů, jaká osoba (odborník) takový důkaz zpracovávala, či na metodice a způsobu zpracování takové listiny.

Hodnocení obsahu a způsobu zpracování znaleckého posudku je žádoucí, a to jak z pohledu stran řízení, tak zejména ze strany soudu. A bez ohledu na to, zda se jedná o znalecký posudek (odborné vyjádření) předložený znalcem ustanoveným orgánem veřejné moci nebo znalcem zvoleným obhajobou či daňovým subjektem. Již Ústavní soud podotkl,[52] že *„ponechávat bez povšimnutí věcnou správnost znaleckého posudku, slepě důvěřovat závěrům znalce, by znamenalo ve svých důsledcích popřít zásadu volného hodnocení důkazů soudem podle jeho vnitřního přesvědčení, a naopak privilegovat znalecký důkaz a přenášet odpovědnost za skutkovou správnost soudního rozhodování na znalce; takový postup nelze z ústavněprávních hledisek akceptovat"*. Naopak Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 9. 2. 2011, sp. zn. 22 Cdo 1561/2010, konstatoval, že soud nemůže přezkoumávat věcnou správnost odborných závěrů. Názory na posuzování věcné správnosti znaleckého posudku tak nejsou zcela jednotné.

Obsahem § 127a OSŘ (daňový řád takové ustanovení neobsahuje) či § 110a TŘ je fakticky jen stanovení toho, jak se postupuje při provádění důkazu „soukromým" znaleckým posudkem. Nikoli jaká je formální povaha či důkazní síla takového znaleckého posudku nebo jak má být soudem (v daňovém řízení správcem daně) hodnocen.[53]

Kvalita, validita a použitelnost znaleckého posudku se v nemalé míře odvíjejí od precizně a správně definovaného zadání a znění znaleckých otázek, stejně tak od podkladů předložených ze strany zadavatele – soukromé osoby či orgánu veřejné moci.

Následně je třeba hodnotit proces přípravy a zpracování znaleckého posudku, jak dovodil Ústavní soud, když konstatoval,[54] že *„hodnotit je třeba celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odůvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování závěrů znalce. Metodologie znaleckého dokazování vyžaduje, aby jak orgány činné v trestním řízení, tak samotný znalec kriticky hodnotili úplnost a bezvadnost podkladových materiálů, které znalec podrobuje svému zkoumání. Znalec nesmí sám vyloučit některé z předložených podkladů jen proto, že nezapadají do jím vytyčené verze události* […] *pro posouzení věrohodnosti znaleckého posudku není bez významu ani formální a logická skladba předloženého posudku, přesnost uváděných údajů, pečlivost věnovaná slovní formulaci dokazovaných skutečností."*

Znalec ovšem nemůže zpravidla provádět hodnocení důkazů z hlediska jejich věrohodnosti (např. zda není falešný) a ani v tom směru, zda skutečnost (skutková otázka), o níž zpracovává znalecký posudek či kterou má při zpracování znaleckého posudku

50 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013.

51 K přezkoumání způsobu zpracování znaleckého posudku se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. 1 Afs 92/2015, když konstatoval, že *„hodnocení důkazu znaleckým posudkem tedy spočívá v posouzení, zda závěry posudku jsou náležitě odůvodněny, zda jsou podloženy obsahem nálezu, zda bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, s nimiž se bylo třeba vypořádat, zda závěry posudku nejsou v rozporu s výsledky ostatních důkazů a zda odůvodnění znaleckého posudku odpovídá pravidlům logického myšlení. Z uvedeného vyplývá, že důkaz znaleckým posudkem soud hodnotí jako každý jiný důkaz, nemůže však přezkoumávat věcnou správnost odborných závěrů."*

52 Srov. nález Ústavního soudu ze dne 20. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 49/06.

53 Srov. LAVICKÝ, P. a kol., op. cit. sub 47, komentář k § 127a.

54 Srov. nález Ústavního soudu ze dne 30. 4. 2007, sp. zn. III. ÚS 299/06.

zpět na obsah

zohlednit, je prokázána.[55] V širším slova smyslu lze částečně připustit názor, že znalec fakticky rovněž provádí hodnocení důkazů, neboť např. hodnotí, které písemnosti (důkazy) z předloženého spisu použije pro zpracování znaleckého posudku.

Podstata postulátu, že znalec neprovádí hodnocení důkazu, však spočívá v tom, že znalec se zabývá informacemi, které vyplývají z nějakého důkazního prostředku (např. účetních podkladů). **Neprovádí hodnocení důkazů z hlediska přisuzování důkazní síly takového důkazu**, neboť to náleží vždy orgánům veřejné moci v rámci naplňování zásady volného hodnocení důkazů.

Z pozice stran řízení je však třeba nadále pamatovat na to, že i sebelepší znalecký posudek a z něj vycházející pozitivní znalecké závěry musí být náležitě odprezentovány v konkrétním řízení, a to zejména v rámci aplikace znaleckých závěrů na konkrétní skutkové okolnosti. Nejvyšší správní soud např. pro daňové řízení totiž zdůraznil,[56] že *„není úkolem správce daně (a obecně orgánu veřejné moci) pečlivě je přečíst od začátku do konce a teprve pak se začít domýšlet, kde leží důležité argumenty a co z toho asi účastníku může pomoci. Je naopak na účastníku, aby upozornil na to podstatné. Neudělá-li to, nemůže od správního orgánu očekávat detailní reakci.“* Je však třeba korigovat tyto judikatorní závěry v tom smyslu, že naopak není účelné, aby daňový subjekt *„přepisoval“* do svých podání znalecký posudek, ale měl by alespoň stručně shrnout, jaká konkrétní skutková zjištění jsou podporována právě znaleckým posudkem a jeho závěry.

Závěrečné shrnutí

Znalecký posudek je v řadě případů nezastupitelným pomocníkem všech stran předmětného řízení při řešení skutkové okolnosti. Znalecké závěry však nesmí být přeceňovány a ani podceňovány. V zásadě každý znalecký posudek pracuje s právními normami, a tedy v jistém ohledu se zabývá právními konsekvencemi a otázkami.

Proto pokud smyslem znalecké otázky je posouzení právní otázky, měl by znalec v rámci znaleckého posudku na tuto okolnost upozornit. Nelze však dle mého názoru automaticky dospět k tomu, že pokud se při řešení dílčí skutkové otázky využijí právní normy, jedná se o posouzení právní otázky. Smyslem soudních či jiných řízení by mělo být primárně spravedlivé uspořádání společenských (podnikatelských) vztahů, a to včetně vztahu soukromých osob se státem,[57] což je v některých případech možná až naivní představa. A právě odborné znalosti znalců a obecně odborníků z různých oblastí mohou pomoci dosáhnout naplnění takového smyslu v každém jednotlivém řízení, ve kterém je nutné využít odborné znalosti. ■

55 Srov. FRYŠTÁK, M. *Znalecké dokazování v trestním řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 80; znalec se specializací na účetnictví či daně nemůže posuzovat, zda bylo zboží či služba fiktivní, neboť znalec nebyl účastníkem transakcí.

56 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, sp. zn. 10 Afs 282/2018.

57 Srov. např. § 1 a 3 OSŘ, § 3 OZ, § 1 odst. 1 TŘ či § 5 odst. 2 a 3 DŘ.

Stanovení převodní ceny v pasti úvahy správního orgánu?[1]

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., Ph.D.,[2]

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

Skutečnost, že daňově-správní orgán je nadán oprávněním stanovit cenu mezi tzv. spojenými osobami (dále jen „spojené osoby“) dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“) vlastní úvahou v případě, že se neztotožní s cenou určenou daňovým subjektem, je dnes brána již jako samozřejmost, již *ultima ratio* není nutné jakkoli kriticky hodnotit. Mělo by tomu však být právě naopak. Obdobně jako i v rámci ostatních odvětví práva jsou jednotlivé instituty z hlediska jejich vymezení v právním řádu a rozhodovací praxi podrobovány čas od času detailní

1 Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Vývoj finančněprávní a trestněprávní regulace pod vlivem normotvorby Evropské unie“ realizovaného v letech 2020–2022 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 493/2020.
Text volně vychází z kapitoly 3.1.3 a 3.2.4 disertační práce s názvem Převodní ceny: jejich vymezení a definice z hlediska ústavního práva.

2 Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., Ph.D., daňový poradce ev. č. 4503, auditor č. opr. 2413, ORCID ID: 0000-0002-3341-9436; Univerzita Karlova, Právnická fakulta, katedra finančního práva a finanční vědy; Vysoká škola finanční a správní, Fakulta právních a správních studií, katedra správního práva a veřejné správy; Robert Bosch GmbH.

revizi, zda se již příliš neodchylují od vymezených doktrinálních východisek, mělo by tomu tak být i u práva daňového. Bude-li dále uváženo, že podstatná část postupu vedoucího ke stanovení ceny mezi spojenými osobami, minimálně v rozsahu volby kritérií, nemusí mít zcela jednoznačnou právní povahu, lze se pouze domnívat, že je zcela nezbytné hlouběji této oblasti porozumět a dále ji podrobit kritičtějšímu náhledu.

Právní povaha postupu vedoucího k určení ceny mezi spojenými osobami

Základní oprávnění daňově-správního orgánu určit cenu mezi spojenými osobami plyne již z dikce samotného § 23 odst. 7 ZDP. Ten totiž *expressis verbis* uvádí *„... a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl...“*. Byť zde zákonodárce užil spojení *upraví se*, z kontextu dotčeného ustanovení společně s uplatněním racionálního výkladu práva je nutno chápat, že tím subjektem, jenž je nadán oprávněním korekci provést, je právě správce daně. Způsob provedení úpravy sjednané ceny, resp. postup, jaký daňově-správní orgán zvolí ve smyslu procesní úpravy,[3] však už vymezen není. Příslušné detailnější vymezení tak bylo ponecháno na orgánech moci soudní. Pravděpodobný počátek snahy o vymezení určité právní povahy postupu správního orgánu vedoucího ke stanovení ceny mezi spojenými osobami lze u správních soudů, resp. Nejvyššího správního soudu, pozorovat až v rozhodnutí ze dne 11. 4. 2004, sp. zn. 7 A 72/2001, a to konkrétně takto:

„... není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat... Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu... Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou...“

Tentýž právní názor Nejvyšší správní soud reflektoval a stále reflektuje ve svých pozdějších rozhodnutích, např. ze dne 22. 3. 2013, sp. zn. 5 Afs 34/2012, ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013, či nedávném ze dne 20. 2. 2020, sp. zn. 7 Afs 472/2018. Na první pohled *a contrario* však Nejvyšší správní soud začal v jednotlivých navazujících rozsudcích akcentovat částečný korektiv možné libovůle správce daně, kdy počínaje rozhodnutím ze dne 22. 3. 2013, sp. zn. 5 Afs 34/2012, konzistentně nad rámec výše uvedeného zmiňuje, že:

„… správnímu soudu nepřísluší oproti správci daně vyčíslovat rozdíl mezi cenami podle § 23 odst. 7 ZDP, ale posuzovat dodržení podmínek a zachování rozumných mantinelů, za kterých byly stanoveny… Daňový subjekt musí mít zachovánu možnost brojit proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny…“.

Byť se jeví dozajista racionální a správné ponechat daňově-správnímu orgánu právo stanovit cenu mezi spojenými osobami vlastními silami, nelze jednoznačně určit, zda správní úvahou měl zde Nejvyšší správní soud na mysli doktrinální pojetí správního uvážení, tj. rozhodování o veřejných subjektivních právech příslušného účastníka řízení, resp. daňového subjektu,[4] či nikoli. To je totiž nejenom zpravidla *per se* vyjmuto z možnosti soudního přezkumu, resp. je možné jej podrobit revizi správními soudy pouze v omezeném rozsahu zaměřeném na skutečnost, zda správní orgán nevybočil při svém postupu z mezí mu stanovených právním předpisem, ale rovněž má určitou charakteristickou formu. Obdobně se k rozsahu soudního přezkumu vyjádřil i Ústavní soud v dnes již historickém nálezu ze dne 10. 10. 1996, sp. zn. IV. ÚS 116/96. Ústavní soud (potažmo Nejvyšší či Nejvyšší správní soud) je toliko oprávněn přezkoumávat, zda správní úvaha konkrétního orgánu nevybočila z určitých mezí, nikoli však provést kompletní přezkoumání zvoleného správního uvážení. Uvádí-li však Nejvyšší správní soud doslova, že *„daňový subjekt musí mít zachovánu možnost brojit proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny“*, je možné, že pojmem správní úvaha, jejž v jednotlivých rozhodnutích užil, mínil úvahu daňově-správního orgánu *sui generis* vybočující z teoretických východisek práva správního.[5] V rámci odborné literatury a doktrinálních východisek takovýto typ správní úvahy více vymezen nicméně není. O to složitější se poté určení povahy stanovení ceny mezi spojenými osobami správcem daně jeví z hlediska aplikace východisek pro rozlišení mezi otázkou (i) právní (lat. *quaestio iuri*) a (ii) skutkovou (lat. *quaestio facti*). Tedy zjednodušeně, rozlišením, zda tato oblast je věcí toliko výkladu práva, tzn. *quaestio iuri*, nebo zda se jedná o posouzení stavu, resp. situace, na niž je právo aplikováno, tj. *in genere* otázku skutkovou, přičemž prolnutí otázky skutkové ať již jedné, či druhé formy úvahy realizované daňově-správním orgánem, je oblast obtížně řešitelná. Např. Skulová[6] připouští, že samotná hranice mezi doktrinálním správním uvážením a otázkou skutkové podstaty je velmi tenká, přičemž pokud by bylo uvažováno klasické pojetí správního uvážení, bylo by nutné připustit, že by mělo vycházet z dostatečně zjištěného skutkového stavu, a tedy být jakýmsi druhým krokem v posouzení provedeném správním orgánem. Obdobně Lichnovský a kol.[7] uvádějí, že

3 Správce daně může cenu mezi spojenými osobami určit jednak postupem dle § 8 (vlastní úvahy), tak dle § 95 (ustanovení znalce) DŘ.

4 Nutno podotknout, že termíny správní úvaha, úvaha správního orgánu či správní uvážení jsou v akademické či odborné literatuře hojně nezáměrně zaměňovány (např. SKLÁDALOVÁ, D. Nezákonný zásah a správní uvážení – několik poznámek k přezkumu správního uvážení v řízení o zásahové žalobě. *Správní právo*, 2022, č. 2, s. 73–85).

5 Aplikovatelné i pro činnost daňově-správního orgánu z hlediska teoretických východisek správního práva, jako např. rozhodování o individuálních právech a povinnostech atp.

6 SKULOVÁ, S. Správní uvážení: základní charakteristika a souvislosti pojmu. *Acta Universitatis Brunensis Iuridica*, 2003.

zpět na obsah

rozlišení otázky skutkové a právní, chapané jako odvozené roviny správního uvážení, je velmi delikátní záležitostí. Bude-li nicméně uvážena navíc výkladová varianta, že předmětná oblast stanovení ceny mezi spojenými osobami je úvahou správního orgánu *sui generis*, bude hranice mezi skutkovou otázkou a tímto typem úvahy správního orgánu o to tenčí.

Je však nezbytné poukázat na skutečnost, že Nejvyšší správní soud nepodřadil oblast stanovení ceny mezi spojenými osobami pod rovinu správní úvahy jako celek, ale pouze volbu kritérií pro její určení. Přestože je *in genere* možné považovat tuto část za predeterminant výsledné ceny mezi spojenými osobami, neboť jsou to právě kritéria, jež mají reflektovat faktory charakteristické pro vztah předmětné transakce mezi spojenými osobami, není jednoznačné, zda totéž je platné i pro oblast stanovení ceny mezi spojenými osobami obecně.

Prima facie tedy nelze jednoduše určit, zda Nejvyšší správní soud skutečně měl v záměru podřadit (i) oblast výběru kritérií pro určení ceny mezi spojenými osobami pod oblast správního uvážení, a tím ji *ultima ratio* vyjmout z možnosti soudního přezkumu, či jím užitá formulace *„správní úvaha"* je do jisté míry úvahou daňově-správního orgánu *sui generis*, nacházející se poněkud mimo běžná teoretická východiska, ale rovněž zda (ii) lze podřadit pod tuto poněkud neurčitou právní povahu celou oblast stanovení ceny mezi spojenými osobami.

Právní povaha správního uvážení

Správní úvahu je dle Hendrycha[8] třeba chápat jako diskreční pravomoc správních orgánů k provedení uvážení v hranicích, které jsou mu zákonem stanoveny. Výslovně však uvádí, že správní uvážení je zpravidla spojováno v legislativní podobě s existencí alternativních možností rozhodnutí, které jsou správnímu orgánu v příslušném právním předpise dány (např. výčtem), či faktickým užitím slovního obratu „může". V neposlední řadě doplňuje, že moderní právní stát odmítá vrchnostenské neomezené pojetí správního uvážení, jež by hraničilo s úvahou zcela volnou. Mates,[9] který vychází z Weyera, dále k vázanosti správního orgánu zákonem uvádí, že nelze zcela předpokládat jeho vázanost úplnou a očekávat jakési automatické a jednoznačné přiřazení příslušné skutkové podstaty pod dotčená ustanovení právního předpisu, nicméně na druhé straně rovně nelze připustit přílišnou volnost správního orgánu. Tedy má-li být vymezeno správní uvážení, je nutné připustit, že vždy musí správní či daňově-správní orgán disponovat určitou mírou volnosti, avšak pouze v mezích stanovených normativně, kdy právní předpis samotný připouští mnohost řešení a dává je příslušnému orgánu k užití. V zásadě shodně poté správní uvážení vymezil Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 12. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 31/08, kde dodává, že nelze připustit takový stav, kdy by vedlo k nepodloženým rozhodnutím či svévoli správního orgánu a samotné správní uvážení musí být vždy realizováno v mezích stanovených ústavním pořádkem, právní normou či obecnými právními zásadami ovládajícími správní řízení. Již z jazykového výkladu dle jeho názoru plyne, že se jedná *stricto sensu* o úvahu, a nikoli „aplikaci právních norem s kazuistickými hypotézami". Nutno dále doplnit, že Hrdina[10] pojednává o kategorii znaleckého správního uvážení, jež je obvykle spojována s posouzením skutkových okolností vyžadujícím specifické detailní znalosti pro možnost vydání následného rozhodnutí ve věci samé.

Předpoklady pro provedení správního uvážení

Shora uvedené však *per se* nutně vychází z úvahy o dispozici nezbytné znalosti v příslušné šíři a hloubce na straně správního orgánu. V případě převodních cen se poté konkrétně (mimo znalost obecně-správní oblasti) jedná o koncept určení příslušné ceny mezi spojenými osobami, která v sobě kombinuje prvky deskriptivní a statistické. Již Cohn (1980)[11] upozorňuje na nutnost faktického porozumění teoretickým základům i aplikovanému statistickému aparátu. *Expressis verbis* uvádí, že jeho mechanické využívání zpravidla povede v obecné rovině k nesprávným úsudkům. Absentuje-li tedy na straně daňově-správního orgánu hlubší porozumění teoretickým východiskům aplikované statistiky, může být následný výsledek daňového řízení zatížen vadou. O to citlivěji by měl být tento aspekt vnímán s ohledem na skutečnost, že tato vada nemusí být zhojena právě v rámci soudního přezkumu stanovené ceny mezi spojenými osobami daňovým orgánem, který zpravidla bude spočívat pouze v ověření, zda použitá kritéria jsou dostatečně odůvodněna a byla racionálně vybrána, nikoli zda je cena stanovena správně s ohledem na použitý statistický aparát, výběr srovnatelných transakcí/společností do datasetu atd.[12] Aniž by bylo záměrem dovozovat absenci jakékoli znalosti na straně jednotlivých daňově-správních orgánů či Generálního finančního ředitelství, lze poukázat na několik vybraných oblastí z Pokynu GFŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky[13] (dále jen „pokynu D-34"), které jsou pojaty z hlediska statistické teorie chybně. Konkrétně jde např. o (i) označení mezikvartilového rozpětí jako statistické metody, (ii) tvrzení, že průměr zlepšuje spolehlivost rozpětí, (iii) provádění dvojího očištění o extrémní hodnoty v příslušném

7 LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Komentář.* 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.

8 HENDRYCH, D. Správní uvážení. In: HENDRYCH, D. a kol. *Právnický slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009.

9 MATES, P. *Správní uvážení*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013.

10 HRDINA, P. *Přezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů vydaných v rámci jejich diskreční pravomoci*. ASPI [cit. 20-12-2022].

11 COHN, R. M. Statistical Laws and the Use of Statistics in Law: A Rejoinder to Professor Shoben. *Indiana Law Journal*, 1980, č. 3, s. 538–549.

12 Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, sp. zn. 5 Afs 34/2012, či ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013. Částečně vybočující z této názorové linie je rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, sp. zn. 4 Afs 125/2020.

13 Čj. 45076/19/7100-40113-110343.

datasetu/vzorku bez hlubšího porozumění celé populaci dat (srov. část 2.4 pokynu D-34) atp. Mezikvartilové rozpětí je totiž jedním z ukazatelů spadajících pod deskriptivní ukazatele míry variability a nelze je považovat v žádném případě za metodu. Obdobně je tomu u průměrů v jejich jednotlivé podobě, které jsou hodnotou, a nikoli rozpětím, tedy nejsou s to jakkoli zvýšit spolehlivost, jelikož pouze statisticky popisují příslušný vybraný vzorek či celou populaci (dat). Co se týče užití mnohosti kroků pro očištění příslušného vzorku, je nutné vždy dostatečně objasnit, co je jeho cílem, aby nedocházelo k duplicitě očištění, které posléze vede k zavádějícím závěrům o jednotlivých ukazatelích. Taktéž musí být dále podtrhnuto, že předmětný ukazatel mezikvartilového rozpětí lze aplikovat s relevantní vypovídací schopností pouze na statistický vzorek s normálním rozdělením.[14] V neposlední řadě by mělo být přistupováno k výsledným hodnotám, které mají být považovány za cenu mezi spojenými osobami, opatrněji, neboť zpravidla budou zatíženy zásadní statistickou chybou. Generální finanční ředitelství v části 2.3.2 pokynu D-34 *expressis verbis* toto uvádí dovětkem, že zpravidla bude finální vzorek data u srovnatelných entit málo spolehlivý, avšak dále se s touto skutečností nijak nevypořádává z hlediska užitého statistického aparátu. Míra spolehlivosti datového vzorku je přitom zcela zásadní pro schopnost ověření či zamítnutí testovaných hypotéz. U jakékoli práce s datovým vzorkem je vždy nutné provést ověření schopnosti výsledků, statisticky popsat celou populaci, v angličtině označované jako *robustness checks*, kdy jsou běžně užívány např. Hausman test, *t-stat*, základní ukazatel spolehlivosti *p* atp.[15]

S ohledem na výše uvedené oblasti je zřejmé, že závěr o podřazení oblasti stanovení ceny mezi spojenými osobami pod správní uvážení ve smyslu naplnění doktrinálních východisek daňového orgánu při detailní analýze neobstojí. V první řadě je zcela hraniční označení postupu daňově-správního orgánu za správní uvážení, jak již bylo naznačeno výše, neboť teorií předjímané možnosti rozhodnutí pro úvahu daňově-správního orgánu totiž v právním řádu České republiky absentují. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP[16] totiž samotná variantní řešení, jež by mohl daňově-správní orgán volit v souladu s teoretickými základy pro správní uvážení, nejenom neobsahuje, ale zejména je oblast stanovení ceny mezi spojenými osobami natolik komplexní a vyžaduje specifické znalosti stojící mimo správní postupy a daňové právo samotné, že ponechání této oblasti v rukou daňově-správního orgánu bez faktické možnosti soudního přezkumu se jeví jako hraniční a *ultima ratio* mimo ústavní kautely. S ohledem na uvedené se tedy lze domnívat, že úvaha o specifické povaze postupu daňově-správního orgánu při stanovování ceny mezi spojenými osobami je nejpříléhavější avšak i tak problematická zejména z hlediska zcela chybějících teoretických mezí, přičemž např. shora nastíněný problém s hloubkou a šíří znalostí, jimiž musí daňově-správní orgán disponovat, přetrvá. Tedy podřazení stanovení ceny mezi spojenými osobami pod *queastio facti* by zřejmě z těchto hledisek více odpovídalo povaze dílčích kroků vedoucích k jejímu určení, které správní úvahu tvořit nemohou.[17] Přestože se jeví závěr o nutnosti podřazení určení ceny mezi spojenými osobami pod otázku skutkovou jako silný, nezdá se jako vhodné zcela právo určit cenu mezi spojenými osobami daňově-správnímu orgánu upřít. *Ultima ratio* by tímto mohl být celý aparát Finanční správy zatížený do té míry, že by docházelo k prodlužování daňových kontrol, což je zajisté nežádoucí. Obdobně by takto striktní, byť z hlediska aplikované doktríny správný, závěr vedl k dodatečnému navýšení nákladů na provoz Finanční správy, neboť by pro každý jednotlivý případ muselo dojít již na úrovni správního řízení k ustanovení znalce dle § 95 DŘ.

> *Oprávnění daňovému orgánu určit převodní cenu vlastní úvahou by mělo být ponecháno, avšak za předpokladu, že v případě soudního přezkumu bude prvoinstanční správní soud povinen ustanovit znalce v této oblasti.*

Lze se domnívat, že oprávnění určit cenu mezi spojenými osobami vlastní úvahou by mělo být daňovému orgánu ponecháno, avšak za předpokladu, že v případě soudního přezkumu bude prvoinstanční správní soud povinen ustanovit znalce (*ultima ratio* rovněž na základě znaleckého posudku vypracovaného daňovým subjektem v souladu s § 127a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád; detailněji viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2015, sp. zn. 9 As 206/2014). ■

14 CRAWLEY, M. J. *Statistics*. John Willey & Sons Inc., 2014.

15 DI CIACCIO, A. *Advanced Statistical Methods for the Analysis of Large Data-Sets*. Berlin: Springer-verlag GmbH, 2012.

16 Variantní řešení by zčásti mohly představovat jednotlivé metody stanovení ceny mezi spojenými osobami, avšak ty nejsou pro oblast daňového práva zakotveny v právním řádu České republiky. Jsou totiž vymezeny interním normativním aktem orgánů daňové správy (pokyn D-34) či dokumenty, které právní řád České republiky netvoří (např. Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy atd.). Nicméně i v takovém případě by úvaha o volbě metody stanovení ceny tvořila pouze část celkového stanovení této ceny, jež v sobě jakýkoli prostor pro uvážení daňově-správního orgánu o alternativních možnostech neobsahují (např. vyhledání srovnatelných transakcí/společností, stanovení vyhledávacích kritérií atd.).

17 Výjimku by mohly tvořit takové postupy, které by spočívaly v prosté aplikaci externích dat na skutková zjištění provedená daňově-správním orgánem, např. při stanovování ceny pozemku prostřednictvím BPEJ, cenových map atd.

Přístupy stanovení převodních cen u finančních transakcí a jejich využití v podmínkách České republiky

doc. Ing. Veronika Solilová, Ph.D.,[1]

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.,[2]

doc. Ing. Michal Karas, Ph.D.,[2]

Ing. Michal Ištok, Ph.D.[3]

1. Úvod do problematiky převodních cen

Standardy OECD v oblasti převodních cen se od roku 2020 rozšířily o další problematiku zaměřující se na finanční transakce, a doplnily tak rozsáhlou směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní společnosti daňové správy (dále Směrnice OECD). Ačkoli se daná kapitola X zahrnula do Směrnice OECD[4] přímo až v lednu 2022 při poslední aktualizaci směrnice, vyvolala od svého prvotního uvedení v roce 2020 velký zájem všech zainteresovaných subjektů.

Dlouho očekávaný dokument poskytuje bezesporu cenné informace a vodítka, popisuje významné aspekty převodních cen finančních transakcí, zabývá se i konkrétními otázkami a snaží se nastínit postupy související s tvorbou cen finančních transakcí. Nicméně i přes veškerou snahu trpí určitou obecností, kdy daňový poplatník je nucen se s ní vypořádat i v kontextu svých specifik, za kterých je jeho řízená transakce uskutečňována.

Navíc zejména v posledních dvou dekádách, kdy se řízení skupinových financí stalo významnou aktivitou nadnárodních společností, se správci daní snaží etablovat nejstěžejnější zásady stanovení převodních cen v souladu s principem tržního odstupu do svých legislativ. Daňový poplatník musí tedy při stanovení ceny vycházet nejen z platných vnitrostátních právních předpisů, ale měl by taktéž vycházet z obecných zásad uvedených ve Směrnici OECD.

V rámci tohoto příspěvku se snažíme přiblížit významné aspekty stanovení převodních cen u finančních transakcí. Nejprve uvádíme přehled doposud zavedených přístupů ve světě k vybraným oblastem týkající se finančních transakcí, které byly zejména reakcí daňových správ[5] na uvedení nové části Směrnice OECD. Následně z důvodu, že jedněmi z nejafektovanějších řízených finančních transakcí v České republice a ve světě jsou úvěry a zápůjčky, bude stěžejní část příspěvku věnována této oblasti, tj., jak stanovit úvěrové riziko, jaké metody jsou pro tento účel k dispozici a jak aplikovat metodu nezávislé srovnatelné ceny (CUP) či náklady na financování. Přístupy ke stanovení ceny u vnitropodnikových úvěrů jsou taktéž zhodnoceny z pohledu jejich aplikovatelnosti v podmínkách České republiky. Na závěr je uvedeno shrnutí současného stavu stanovení převodních cen u finančních transakcí.

1 Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí; Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, Ústav účetnictví a daní; znalkyně v oblasti převodních cen.

2 Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí.

3 Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí; Univerzita Mateje Bela v Banskej Bystrici, Ekonomická fakulta, katedra financií a účtovníctva.

4 OECD (2022). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/0e655865-en.

5 Celkem bylo analyzováno 64 států.

2. Přehled etablovaných přístupů u finančních transakcí ve světě

Směrnice OECD se ve své podstatě věnuje oblastem souvisejícím s aktivitami „treasury oddělení" neboli řízení skupinových financí. Nadnárodní podniky se v rámci řízení skupinových financí snaží vytvořit jednu vnitropodnikovou finanční politiku poskytující standardní přístup k nejběžnějším finančním transakcím v rámci celé skupiny. Z toho důvodu se Směrnice OECD v kap. X věnuje nejvíce vnitropodnikovým úvěrům a půjčkám, finančním zárukám, dále cash-poolingu, hedgingu a v neposlední řadě taktéž kaptivnímu pojištění. Tyto typy finančních transakcí jsou mezi nadnárodními podniky často využívány, i když každá forma v jiné míře. Mezi nejčastější se řadí zejména vnitroskupinové dluhové transakce a záruky a řízení hotovosti a likvidity. Na tyto oblasti se taktéž zaměřují správci daně, kteří uvádějí či uvedli do legislativního rámce opatření, která napomáhají daňovým poplatníkům jednak správně aplikovat princip tržního odstupu v dané řízené finanční transakci, jednak zároveň eliminují erozi základu daně či případně přesun zisku mimo danou jurisdikci.

Mezi prvotní opatření, které se v různorodých jurisdikcích zavádělo, patří zejména tzv. *treasury guidance* – směrnice k řízení skupinových financí. Její zavádění započalo postupně již na přelomu první dekády současného tisíciletí a nabralo na síle po zveřejnění kap. X, tj. na konci druhé dekády. Jak je zřejmé z tabulky.

Tabulka 1: Treasury guidance – Směrnice k řízení skupinových financí[6]

Přístup	Státy
Pravidla zakomponavá přímo v legislativě (zpravidla zákon o daních z příjmů). V zákoně upravený bezpečný přístav nebo zjednodušení a potom odkaz na směrnici/vyhlášku/bulletin ➟ LEGISLATIVA	Austrálie, Brazílie, Ghana, Indie, Nový Zéland, Polsko, Rusko, Slovinsko, Švýcarsko, Velká Británie, USA, Srbsko, Uruguay (13)
Vypracovaný a zveřejněný oběžník (Lucembursko) a usměrnění/pokyn/směrnice (Singapur) ➟ OBĚŽNÍK	Lucembursko a Singapur (2)
Vypracované a zveřejněné směrnice/vyhlášky/nařízení/oběžníky/bulletiny/administrativní postupy atd., ačkoli jen se všeobecným zaměřením na stanovení převodních cen. Finančním transakcím je věnována jen částečná pozornost – zmíněny jen vybrané oblasti či případně specifické problémy ➟ MIX	Belgie, Filipíny, Finsko, Holandsko, Indonésie, Kanada, Japonsko, Jižní Afrika, Korea, Malajsie, Německo, Rakousko, Švédsko, Vietnam (14)
Bez speciální úpravy (standardně se uplatňuje odkaz na Směrnici OECD) ➟ ODKAZ NA OECD	Bulharsko, Chile, Kolumbie, Kostarika, Kypr, Česká republika, Čína, Dánsko, Egypt, Estonsko, Francie, Řecko, Hongkong, Maďarsko, Irsko, Itálie, Izrael, Lotyšsko, Malta, Mexiko, Nigérie, Norsko, Pákistán, Panama, Peru, Portugalsko, Rumunsko, Rusko, Saúdská Arábie, Slovensko, Španělsko, Thajsko, Turecko, Ukrajina, Venezuela (35)

2.1 Obecně k vnitroskupinovým dluhovým transakcím – úvěry, půjčky a záruky

Zpravidla státy poskytují daňovým poplatníkům postupy, doporučení či „nejlepší praxi", jak ocenit danou finanční transakci. Zdůrazňují, že ocenění transakce je významně ovlivněno stanovením rizika selhání u dlužníka, jeho úvěruschopností, měnou a časovým rámcem (tj. kdy byla transakce započata a kdy je její splatnost).

Mexiko přímo poskytuje čtyři postupy, které lze uplatnit s popisem jejich aplikovatelnosti, konkrétně se věnuje oblastem srovnatelných dat, emisí, komerčních databází, stavebnicových modelů a použitelnosti externí CUP metody. Dále se odkazuje na použití EMBI[7] indexu zveřejňovaného společností JP Morgan, na základě kterého lze vnímat riziko při investování na mexickém trhu. Obdobný přístup využívá i Venezuela. Řada států dále doporučuje aplikaci rentability vlastního kapitálu (ROE), stavebnicové modely s aplikací bezrizikové úrokové sazby a přirážky k nesenému riziku (zpravidla stanovenému na základě analýzy úvěruschopnosti, vyjádřené ratingem), kdy dluhová kapacita a jeho úvěruschopnost jsou klíčovými determinanty (např. Portugalsko, Japonsko, Peru, Singapur, Thajsko a Turecko). Další státy se odkazují při ocenění dluhové transakce na sazby (min, průměrné, max) svých národních bank (jako např. Řecko,[8] Kolumbie,[9] Kostarika[10]), které představují mini-

6 Vychází z IBFD databáze, Tax Research Platform, 2021 a 2022 (last update 1. January 2022).

7 Index dluhopisů rozvíjejících se trhů (EMBI) je srovnávací index pro měření celkové výnosnosti mezinárodních státních a podnikových dluhopisů vydaných zeměmi rozvíjejících se trhů, které splňují specifické požadavky na likviditu a strukturu.

mální hranici při stanovení úrokové sazby. Německo taktéž považuje za referenční bod pro stanovení tržních úrokových sazeb úrok splatný ze srovnatelného úvěru poskytnutého bankou nespřízněné straně na kapitálovém trhu, obdobně jako např. Malajsie. Oproti tomu jiné státy, jako např. Lotyšsko, aplikaci sazeb národních bank přímo nedoporučují. Navíc je nutné zdůraznit, že dle Směrnice OECD jsou stanoviska bank k výši úrokové sazby chápána jako odklon od principu tržního odstupu, neboť dané stanovisko není založeno na principu srovnatelnosti, nejedná se o veřejně dostupnou informaci a nepředstavuje finální nabídku.

Na základě Směrnice OECD je při ocenění finančních transakcí důležitým kritériem úvěruschopnost dlužníka, která se zpravidla vyjadřuje ratingem. V této oblasti řada států poskytuje daňovým poplatníkům podporu, zejména zdali je nutné stanovit úvěrový rating konkrétního podniku, resp. emitenta, což je v praxi chápáno jako *„stand-alone approach"*,[11] anebo se může aplikovat rating skupiny nadnárodních podniků s případnou úpravou. Spojené státy americké preferují stanovení ratingu pro konkrétní podnik s možností zohlednění implicitní podpory ze strany mateřské společnosti. Japonsko v této souvislosti zdůrazňuje, že neakceptuje automatické převzetí úvěrového ratingu mateřské společnosti (tj. rating skupiny) pro účely dceřiné společnosti, naopak doporučuje daný rating snížit, aby odrážel situaci konkrétního podniku, stupně integrace a význam odvětví. Nizozemsko přímo v pokynech uvádí, že pokud ve skupině klesne úvěrový rating pod BBB-, tak se úvěry poskytované za těchto podmínek nepovažují v souladu s principem tržního odstupu, pokud daňový poplatník neprokáže opak, a to jak pro věřitele, tak i pro dlužníka (oboustranné posouzení). Rating skupiny akceptuje taktéž Německo, pokud se jedná o úvěry poskytované německým dlužníkům. Navíc Německo využívá tři pohledy – solidární (kdy se jedná o příjem pouze manipulačních poplatků u tzv. průchozích úvěrů), samostatný *(stand-alone)* a implicitní ratingový přístup. Nový Zéland má podobný pohled na věc, ale s určitými odlišnostmi v posuzování, v zákoně o dani z příjmů uvádí čtyři úvěrové rámce ratingů, a to úvěrový rating pro selhání, úvěrový rating s omezením, skupinový úvěrový rating a volitelný úvěrový rating. Tento přístup však evokuje určité odchylky od přístupů a doporučení uvedených ve Směrnici OECD.

Metodou stanovení ratingu se většinou státy nezabývají, standardně však akceptují metodiku využívanou ratingovými agenturami. Některé státy se odkazují i na jiné možnosti, jako jsou např. scoringové modely (Mexiko, Singapur), či využívají odkazy na reporty obsahující určitou klasifikaci ratingu dle typu dlužníka (např. Peru[12]) či informace vládních institucí (Kolumbie). Australský daňový správce zavedl podrobný 6krokový proces, jak upravit stanovený rating, aby zohledňoval specifické a konkrétní okolnosti daného případu, a následné ocenění transakce tak bylo v souladu s principem tržního odstupu.

Z pohledu doporučovaných **metod ke stanovení vnitropodnikových dluhových transakcí** se nejčastěji preferuje metoda stanovení nezávislé srovnatelné ceny (CUP), ekonomické modelování, metoda založená na nákladech a přístupy ratingových agentur. Některé státy, jako např. Izrael, se přímo odkazují na swapy úvěrového selhání při výpočtu rizikové prémie. Stanoviska bank nejsou, jak již bylo uvedeno výše, akceptována, ale např. Dánsko uvádí, že pro případ, kdy není dostupná žádná spolehlivá referenční hodnota nebo neexistuje žádný benchmark vypovídající o tržních podmínkách pro případ stanovení úrokové sazby, je možné využít oficiální diskontní sazbu Dánské národní banky plus 4 %. V Německu Finanční soud v Münsteru ve svém rozhodnutí přímo uvedl, že metoda nákladů plus přirážka je preferovaná před metodou CUP, pokud jde o vnitropodnikové půjčky. Konkrétně soud zamítl aplikaci metody externí CUP, jelikož půjčka byla částečně refinancována také prostřednictvím vlastního kapitálu a věřitel v dané transakci není na pozici banky. Oproti tomu v Itálii Nejvyšší soud potvrdil možnost daňových orgánů, aby se odkazovaly na oficiální bulletiny centrální banky země věřitele, kde jsou údaje o průměrných úrokových sazbách z úvěru, a tedy preferenci metody externí CUP. Japonsko zase vyžaduje hierarchii postupu (pořadí) při stanovení úrokových sazeb. Nejprve je obvyklá úroková sazba ta, za kterou by si dlužník mohl půjčit od třetí osoby za obdobných podmínek. Pokud tato sazba je nedostupná, je považována za obvyklou úrokovou sazbu ta sazba, za kterou by si věřitel mohl půjčit od třetí strany za obdobných podmínek. A v případě, kdy ani tato sazba není dostupná, tak za obvyklou úrokovou sazbu se považuje sazba, kterou by věřitel získal, pokud by investoval do státních dluhopisů. Nicméně většina států preferuje stanovení obvyklé úrokové míry za použití mezikvartilového rozpětí, které očistí data o extrémně vysoké a nízké hodnoty a upřesní konečný vzorek obvyklých dat, resp. sazeb.

Významnou část výsledné obvyklé úrokové sazby tvoří **bezriziková výnosová míra**. Nejčastěji státy uvádějí odkaz na průměrné mezibankovní úrokové sazby,[13] dále na referenční sazby poskytované národními bankami, sazby vztahující se k CDI cenným papírům, DTF sazby či na státní dluhopisy. Mj. Nový Zéland

8 Řecko zdůrazňuje, že nebudou uznatelné úrokové náklady u transakce, pokud nákladový úrok překročí úrok za revolvingový úvěr neúvěrovým institucím, jak je zveřejněno ve Věstníku Řecké banky pro poslední dostupnou sazbu k datu půjčky/úvěru.

9 Kolumbie se odkazuje na sazbu DTF, která prezentuje průměrnou úrokovou sazbu 90denních vkladových certifikátů, u různých kolumbijských bank.

10 Kostarika se odkazuje na aplikaci nejvyšší roční úrokové sazby centrální banky jako hranici minimální úrokové sazby.

11 Tento přístup je doporučován např. v Portugalsku, Vietnamu, Číně, Austrálii, Nizozemsku, Belgii, Kanadě, Mexiku (s tím, že je možné využít i jiné přístupy ke stanovení rizika, jako např. scoring) a USA.

12 Peru využívá reporty SBS, více viz www.sbs.gob.pe.

13 Jako např.: EURIBOR, LIBOR, KLIBOR, KIBOR, USOR, JISOR, NIBOR, WIBOR, SHIBOR atd.

zveřejňuje pro tyto účely vážený průměr sazeb bank poskytujících úvěry malým podnikům bez ratingu. Čína od roku 2013 denně zveřejňuje základní úrokovou sazbu pro úvěry (*loan prime rate*, LPR), aby poskytla referenci pro úvěry. Velká Británie se kromě LIBOR odkazuje na SONIA,[14] Švýcarsko na EONIA a SARON (pro účely cash-poolingu zejména) a USA používá federální sazby v členění dle délky splatnosti. Opět se však státy shodují na skutečnosti, že klíčovým indikátorem je měna úvěru a jeho splatnost.

V případě **záruk** se daňová správa zaobírá otázkou, jaký je účinek členství ve skupině a jaké dopady, resp. výhody, plynou z implicitní či explicitní podpory v podobě finanční záruky. Např. Německý Spolkový daňový soud ve svém rozhodnutí uvedl, že implicitní podpora u vnitropodnikových půjček neznamená automaticky plnou ochranu proti selhání dlužníka. Primárně se však většina států shoduje na tom, že záruka vyžaduje určitou formu kompenzace, a tedy i vykonání benefit testu k určení ekonomického přínosu plynoucího ze záruky. Všeobecně se mezi státy preferuje metoda CUP, výnosový přístup *(yield/benefit approach)* a nákladový přístup (swapů úvěrového selhání a modelů oceňování opcí). Při stanovení ocenění záruk, stejně jako tomu bylo v případě úvěru/půjčky, se preferuje „stand-alone přístup", ale navíc se zohledňuje strategické postavení dcery ve skupině (např. USA,[15] Irsko, Nizozemsko). V Nizozemsku je zapotřebí upravit úvěrový rating dlužníka o implicitní podporu, tzn., že se bude rating posouvat k hodnotě skupinového ratingu v případě, kdy dlužník je ve skupině strategicky významný. Nicméně vyhláška již neupřesňuje, jak kvantifikovat implicitní podporu či jak kvantifikovat ochotu[16] a schopnost skupiny danou podporu poskytnout. Dále i formální požadavky nejsou opomíjeny, zejména existence záruční listiny s prohlášením výstavce o uspokojení věřitele v případě dlužné částky, kterou dlužník není schopen uhradit, v případě explicitní záruky. Irsko v tomto kontextu zdůrazňuje, že při neexistenci záruční listiny se vždy bude jednat jen o implicitní podporu. Nicméně řada států nemá legislativně ukotvenu tuto problematiku a odvolává se přímo na Směrnici OECD. Několik států[17] se odkazuje na judikaturu[18] či na určitá zjednodušení. Např. Velká Británie poskytuje obsáhlý manuál, kde rozebírá různé situace mezi finančními zárukami a úvěry a tím, zdali je daná situace v souladu s principem tržního odstupu. Z pohledu UK HMRC je explicitní záruka pouze platba za přírůstkovou hodnotu získanou upgradem implicitní podpory. Navíc pouze 5 států[19] má pro danou problematiku zavedený bezpečný přístav.

2.2 Obecně k ostatním transakcím – cash-pooling, hedging a kaptivní pojištění

Cash-pooling se neřadí mezi oblasti, které jsou ze strany daňových správ řešeny individuálním pokynem/směrnicí/vyhláškou či jinou legislativní úpravou. Zpravidla se většina zkoumaných států odkazuje na Směrnici OECD. Pouze 21 států[20] poskytuje určitá zjednodušení/instrukce či ukázku nejlepší praxe, anebo se odkazuje na judikaturu s cílem vysvětlit určitá specifika týkající se cash-poolingu, zmínit preferenci metod či popsat konkrétní metodiku. Jen tři státy (Švýcarsko, Turecko a Bulharsko) uplatňují ustanovení, která se dají považovat za bezpečný přístav. Čína zakazuje přímé vnitropodnikové půjčky/úvěry. Z toho vyplývá, že fyzický cash-pooling nelze mezi podniky ve skupině provádět tradičními technikami, a využívá se tzv. svěřenecká půjčka, která je spravována za manipulační poplatek bankou.

Obdobná situace je také v případě **hedgingu**, pouze šest států (Austrálie, USA, Singapur, JAR, Francie a UK) dané problematice věnuje nějakou pozornost. Nejrozsáhlejší úpravu poskytuje Austrálie, i když jen pro entity s australským domicilem. Obsahuje tři příklady toho, jak by měli daňoví poplatníci určit své rizikové pásmo, dále uvádí 14 oblastí, které podléhají daňovému auditu a které australská daňová správa považuje za indikátory daňových rizik v rámci derivátových dohod se spřízněnými stranami. Singapur se odkazuje na případové studie a na judikaturu. Spojené státy americké a JAR poskytují všeobecnou úpravu. Francie posuzuje hedging případ od případu, přičemž se zaměřuje na prospěch, který z dané transakce plyne a který se oceňuje vždy samostatně. Mj. Francie poskytuje upřesnění ve vztahu k dokumentaci k převodním cenám.

Kaptivní pojištění je řešeno taktéž velmi sporadicky mezi zkoumanými státy. Pouze sedm států (opět Austrálie, Belgie, Nizozemsko, Norsko, UK, USA a JAR) se dané problematice věnuje. Austrálie poskytuje speciální úpravu v podobě prohlášení správce daně o postupu, týkající se zejména identifikace dané transakce. Nizozemsko zveřejnilo pokyn, Belgie upřesnění, Norsko a Velká Británie[21] se odkazují na judikaturu a Spojené státy americké spolu s JAR poskytují všeobecnou úpravu s důrazem na relevantní aspekty pro analýzu převodních cen. Indie, obdobně jako Čína, tento typ transakce nepovoluje.

14 Sterling Overnight Index Average.

15 Např. pokud mateřská společnost drží dceřinou společnost jen výhradně pro investiční účely, a nejedná se o strategickou entitu pro hlavní podnikatelskou činnost skupiny, tak je mateřská společnost méně motivována poskytnout běžnou implicitní podporu.

16 Ratingové agentury jsou schopny na základě svých metodik tuto ochotu/schopnost posoudit.

17 Francie, Dánsko, Nizozemsko, Norsko, Singapur, USA, Velká Británie a Vietnam.

18 Např. případ General Electric Capital Canada.

19 Austrálie, Indie, Korea, Nový Zéland a Švýcarsko.

20 Jedná se o Itálii, Dánsko, Belgii, Německo, USA, Finsko, Francii, Lucembursko, Mexiko, Portugalsko, Singapur, Španělsko, Thajsko, Rakousko, Austrálii, Brazílii, Kanadu, Nizozemsko, Norsko, Polsko a Slovinsko.

21 Konkrétně na Dixons Stores Group.

3. Přístupy ke stanovení převodní ceny u finančních transakcí s důrazem na úvěry a jejich aplikace v podmínkách České republiky

Jak již bylo zmíněno, úvěrové finanční transakce jsou jednou z nejrozšířenějších vnitropodnikových transakcí, a proto jejich úprava představuje nejčastější aktivity správců daně v oblasti finančních transakcí.

Poskytnutí úvěru je v nejširším slova smyslu investováním disponibilního kapitálu, tj. investování kapitálu do podnikatelského subjektu, který se stává dlužníkem. Jeho poskytnutí vyžaduje posouzení podle kritérií investičního rozhodování, tj. na základě rizika, výnosu a likvidnosti investice. Jinými slovy, na základě toho, jestli očekávaný výnos odpovídá podstupované míře rizika spojeného s poskytnutím úvěru, protože racionálně uvažující investor požaduje vyšší výnos z investice při vyšší míře podstupovaného rizika. Poskytnutí úvěru je spojeno s rizikem, že investor (v případě úvěru věřitel) nezíská zpět půjčenou částku v plné výši a případně nezíská ani odměnu za poskytnuté zdroje, tj. úrok, případně že poskytnuté zdroje nezíská v dohodnutém termínu. Všechny tyto okolnosti mohou způsobovat ztráty věřiteli. Riziko poskytnutí úvěru (úvěrové riziko, kreditní riziko) je důsledkem potenciální platební neschopnosti dlužníka plynoucí ze zhoršené výkonnosti (pokles tržeb, růst nákladů), neúměrného vázání kapitálu v majetku (investiční projekty, u nichž nedošlo k naplnění předpokladů, nadměrné vázání zdrojů v zásobách, případně pohledávkách), případně z neúměrných plateb vlastníkům, nebo jiných chyb v řízení podniku, ale i z neochoty dodržet závazky. Zahrnuje všechna rizika, kterým je věřitel vystaven v případě poskytnutí úvěru. Zájmem věřitele je proto co nejlépe posoudit finanční situaci a odhadnout výnosovou perspektivu subjektu, kterému půjčuje.

Míra podstupovaného rizika se promítá do ceny finančního aktiva jako přirážka za riziko, tj. zpravidla je cena finančního aktiva určena jako bezriziková výnosová míra zvýšená o rizikovou přirážku (*risk free rate* + *risk premium*). Proto je zájmem každého poskytovatele úvěru odhadnout míru podstupovaného rizika a velikost rizikové přirážky.

Mezi příjemcem úvěru a poskytovatelem existuje informační asymetrie plynoucí z rozdílné úrovně informací o finanční situaci příjemce úvěru. Věřitel zpravidla nemá všechny informace o finanční situaci protistrany a míru rizika může jen odhadovat. Podrobné informace má management podniku, přičemž však nemusí všechny informace sdělit věřiteli. Tím vzniká informační asymetrie a roste riziko poskytnutí úvěru vnímané investorem. Věřitelé vyžadují informace o schopnosti emitenta splácet závazky (dluhopisy, zaručené výnosy z prioritních akcií, úvěry) a vynakládají nemalé úsilí na jejich získání (různé monitorovací instrumenty). Tato situace vedla k tomu, že se některé agentury začaly zabývat shromažďováním dat o podnikatelských subjektech a jejich porovnáváním. Vycházely přitom z předpokladu, že pokud existují rozdíly ve výkonnosti a finanční situaci podniků působících ve stejném oboru, jsou důsledkem rozdílů v řízení podniků. Na jejich základě vznikly největší ratingové agentury,[22] které dnes známe.

Tato situace nemusí nastat v případě mezipodnikových úvěrů v rámci majetkově propojených podniků (holdingů). Lze předpokládat, že mateřská společnost má informace o finanční a výnosové situaci dceřiné společnosti. Přesto však potřebuje posoudit velikost potenciálního rizika nesplacení vnitroskupinového úvěru a stanovit odpovídající rizikovou přirážku (úrokovou sazbu za poskytnutí úvěru neboli cenu úvěru). Případně stanovit další náklady spojené se „zajištěním" (minimalizací) úvěrového rizika.

3.1 Stanovení úvěrového rizika příjemce úvěru s využitím veřejně dostupných nástrojů

Rating je nezávislé hodnocení, jehož cílem je zjistit, a to na základě komplexního rozboru veškerých známých rizik hodnoceného subjektu, jak je tento subjekt schopen a ochoten dostát včas a v plné výši všem svým splatným závazkům.[23] Obdobně definuje rating i International Organization of Securities Commissions (IOSC): Rating vyjadřuje důvěryhodnost dané entity nebo úvěrového závazku, dluhu nebo jeho emitenta, a to jednotnými symboly klasifikační stupnice. Vyjádřením hodnocení je známka označující pravděpodobnost, že hodnocený subjekt dostojí závazkům (včas a úplně). Riziko neschopnosti dostát včas a v plné výši splatným závazkům je označováno jako **defaultní riziko** *(default risk)* a vyjadřuje pravděpodobnost, že subjekt nebude schopen dostát svým závazkům.

3.1.1 Rating samostatného podniku

Úvěrový rating je normalizovaný pohled na pravděpodobnost selhání investice do podniku ve formě úvěru (v daném časovém horizontu), a tedy na pravděpodobnost ztráty a návratnosti v případě selhání (tj. částka, kterou věřitel získá zpět v případě selhání). Tvoří základní kámen pro stanovení ceny úvěru, neboť umožňuje porovnat riziko selhání spojené s několika finančními nástroji, a tím i porovnat ceny těchto finančních nástrojů s jejich riziky.

Při jeho určování vycházejí ratingové agentury z veřejně dostupných dat, interních dotazníků a rozhovorů, strategických mate-

22 Za rozhodující milník pro rozvoj ratingu je považován rok 1909, kdy John Moody vydal *Moodys Manual of Industrial Securities*, který obsahoval statistiky železničních společností, ke kterým o rok později přidal informace o emitentech dluhopisů podniků veřejných služeb a průmyslových společností. Rozvoj globalizace spojený s přesunem kapitálu stimuloval poptávku po nezávislém hodnocení. Důsledkem toho byl nebývalý rozvoj ratingu, ale i diskuse ohledně důvěryhodnosti ratingu a volání po jeho regulaci ze strany Evropské unie. Aktuálně musí být ratingové agentury poskytující služby v EU registrované Výborem evropských regulátorů trhů cenných papírů (CESR).

23 VINŠ, P., LIŠKA, V. *Rating*. Praha: C. H. Beck, 2005.

zpět na obsah

riálů, výročních zpráv a výkazů podniku, které jsou posuzovány z hlediska předpokladů pro budoucí vývoj. Celý postup stanovení ratingu lze rozdělit do následujících kroků:

- Makroekonomická analýza, která přebírá informace z ratingu země.
- Analýza tržního prostředí zaměřená zejména na cykličnost oboru podnikání, životní cyklus a inovační cyklus výrobků.
- Analýza operačního prostředí, tj. analýza postavení podniku na trhu, jeho konkurenční schopnosti, výnosové situace v odvětví.
- Analýza a benchmarking podniku, tj.
  - zvolené strategie a obchodního modelu podniku;
  - diverzifikace činností, dodavatelů, odběratelů;
  - schopnosti managementu realizovat přijatou strategii;
  - zadluženosti a časové struktury dluhů;
  - schopnosti generovat cash flow;
  - platební schopnosti podniku.

Největšími poskytovateli ratingu jsou společnosti Moody's, Standard and Poor's (S&P) a Fitch (95 % udělených ratingů), které používají následující stupně ratingového hodnocení:

Tabulka 2: Ratingové stupně používané ratingovými agenturami

Fitch	S&P	Moody's		Popis ratingového stupně (dle Moody's)
AAA	AAA	Aaa	Investiční stupeň	Minimální kreditní riziko
AA+	AA+	Aa1		Velmi nízké kreditní riziko
AA	AA	Aa2		
AA-	AA-	Aa3		
A+	A+	A1		Nízké kreditní riziko
A	A	A2		
A-	A-	A3		
BBB+	BBB+	Baa1		Mírné kreditní riziko
BBB	BBB	Baa2		
BBB-	BBB-	Baa3		
BB+	BB+	Ba1	Spekulativní stupeň	Významné kreditní riziko
BB	BB	Ba2		
BB-	BB-	Ba3		
B+	B+	B1		Vysoké kreditní riziko
B	B	B2		
B-	B-	B3		
CCC+	CCC+	Caa1		Velmi vysoké kreditní riziko
CCC	CCC	Caa2		
CCC-	CCC-	Caa3		
CC	CC	Ca		V selhání či blízko selhání, ale s možností splácení
C	C			
DDD	SD	C		V selhání, s nízkou šanci na splácení
DD	D			
D				

Vzhledem k tomu, že vypracování ratingového hodnocení je časově i odborně náročná činnost, kromě ratingového stupně je vyjadřována prognóza potenciálního vývoje rizika hodnoceného subjektu, tj. směr, kterým se může rating v budoucnu ubírat.[24] Typy výhledu mohou být:

- ***pozitivní výhled*** – u daného subjektu pravděpodobně pominuly důvody pro dané ratingové hodnocení, bonita jeho závazků se může do budoucna zvýšit;
- ***stabilní výhled*** – nepředpokládá se krátkodobá změna ratingu hodnoceného subjektu;
- ***negativní výhled*** – identifikace vývoje společnosti nebo jejího prostředí, které mohou zhoršit bonitu přijatých závazků a mohou být důvodem pro budoucí snížení ratingu.

Metodiku provádění ratingového hodnocení jednotlivých agentur lze nalézt na jejich webových stránkách (www.moodys.com; www.standardandpoors.com; www.fitchratings.com).

3.1.2 Rating emise, rating spojených společností

Výše uvedený postup vede ke stanovení ratingu samostatných nezávislých entit. V případě, že je určován rating finančních instrumentů *(issue-specific credit rating, issuance credit rating)*, hodnotí se úvěrové riziko daného instrumentu, tj. kromě emitenta se **zohledňuje úvěruschopnost ručitelů**, **pojistitelů nebo jiných forem ručení za závazky**. Rating tedy vyjadřuje schopnost subjektu dostát svým finančním závazkům v době jejich splatnosti, a to s ohledem na zajištění a podřízenost dluhu, které by mohly ovlivnit konečnou úhradu v případě selhání. V úvahu se bere také měna, ve které je závazek denominován.

Pokud se jedná o rating nadnárodních korporací, zpravidla je hodnocena úvěruschopnost mateřské společnosti, a ne jednotlivých dceřiných společností. Avšak úvěruschopnost mateřské společnosti není ovlivněna pouze její finanční sílou a vlastní zadlužeností, ale také finančními toky plynoucími ze vztahu k afiliacím, jakož i vlastnický podíl v dceřiných společnostech. Mateřská společnost totiž může ke splnění svých finančních závazků použít peněžní toky, které vytváří z vlastní podnikatelské činnosti, ale také výnosy z dividend a jiné repatriace peněžních prostředků z přidružených podniků a také výnosy z případného prodeje přidruženého podniku nebo podskupiny přidružených podniků.

Náklady na úvěrový rating a podrobnost informací, které je třeba zveřejnit, patří k hlavním důvodům, proč není rozšířeno udělování ratingu pro dceřiné společnosti. V určitých situacích dceřiné společnosti usilují o individuální úvěrové hodnocení od externích agentur. Jedná se zejména o situace, kdy dceřiná společnost vydává dluhopisy nebo srovnatelné nástroje se zaručeným výnosem na veřejný trh, nebo když je regulátorem trhu vyžadována aktualizace již uděleného ratingu.

Skutečnost, že dceřiná společnost je součástí skupiny nadnárodních podniků, ovlivňuje její úvěrový rating. Jednak mateřská společnost je lépe informovaná o finanční a výnosové situaci svých dceřiných společností (informace čerpá ze standardizovaného vnitroskupinového reportingu), ale také může přebírat záruky za závazky svých dceřiných společností, pokud se dostanou do dočasných problémů (tzv. implicitní či explicitní záruka). Tuto podporu lze očekávat zejména v případě klíčových a strategických dceřiných společností.[25] Doporučenou úpravu ratingu dceřiných společností na základě ratingu mateřské společnosti prezentuje následující tabulka.

Tabulka 3: Ratingové hodnocení skupiny podniků[26]

Kategorie dceřiné společnosti	Popis	Rating
Zaměřená na hlavní činnost	Integrální součást skupiny a její budoucí strategie. Zbytek skupiny podporuje tyto entity za každých předvídatelných okolností.	Rating matky
Vysoce strategicky důležitá	Téměř integrální součást skupiny a její budoucí strategie. Zbytek skupiny podporuje tyto entity za každých předvídatelných okolností.	Stupeň níže než rating matky
Strategicky důležitá	Méně zapojená do činnosti skupiny. Avšak některé faktory vyvolávají pochybnosti o rozsáhlé podpoře ostatními podniky skupiny.	1–3 stupně výš než rating samostatného podniku
Středně strategicky důležitá	Není natolik důležitá, aby mohla očekávat podporu ostatních členů skupiny. Za jistých okolností může být podpora ostatních členů skupiny poskytnuta.	Rating samostatného podniku zvýšený o jeden stupeň
Není strategická	Nemá strategický význam pro skupinu.	Rating samostatného podniku

24 Např. společnost Moody's aktuálně zhoršila výhled ČR ze stabilní na negativní v důsledku vysoké závislosti na dodávkách plynu z Ruska. Pokud by agentura v budoucnu zhoršila i samotný rating ČR, znamenalo by to, že si ČR bude půjčovat za vyšší úrok. Následovala tak agenturu Fitch, která tak již učinila v květnu t. r.

25 GABALE, B. *4. Credit Ratings in Transfer Pricing& Intra-Group Financing: The entangled words of financial markets and transfer pricing*. Country Tax Guides IBFD, 2021.

26 Podle FOSSATI, R. Should Transfer Pricing Practitioners Become Credit Rating Analysts? Practical Instructions Based on Final OECD Guidance on Financial Transactions, 27 Intl. Transfer Pricing J. 5, sec. 2 (2020), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*, uvedené v GABALE, B., op. cit. sub 26.

3.1.3 Scoring

Vzhledem k náročnosti ratingového postupu i požadované ceně je snahou posuzovat defaultní riziko subjektu zjednodušeně. To vede k tvorbě modelů hodnotících riziko defaultu (tzv. bankrotní modely) pouze na základě finančních ukazatelů podniku, případně s použitím některých dalších faktorů. Principem konstrukce těchto modelů je hledání rozdílů ve finančních ukazatelích podniků, které jsou finančně zdravé a prosperující, a těch, které trpí finančními potížemi. Tento přístup je rozšířen již od 60. let minulého století a je spojován s Edwardem Altmanem,[27] který již v roce 1968 vytvořil první model predikce bankrotu, přičemž použil metodu lineární diskriminační analýzy.

Jedná se o tzv. *scoringové modely*, které představují souhrnné indexy hodnocení finanční situace podniku a s určitou pravděpodobností odhadují, jak se bude tato situace vyvíjet do budoucnosti. Tyto modely jsou postaveny na využití zpravidla finančních poměrových ukazatelů, jako je obrátkovost aktiv, rentabilita aktiv, míra zadluženosti podniku, úrokové krytí, likvidita, podíl čistého pracovního kapitálu na aktivech apod. Jejich účelem je identifikace podniků ohrožených bankrotem (z toho plyne označení bankrotní modely), a to na základě skóre vypočítaného pro podnik. Porovnáním s hodnotami skóre ostatních podniků použitých k odvození modelu, je odhadován budoucí vývoj podniku (zjednodušeně: prosperita, šedá zóna, ohrožení bankrotem). Zjednodušeně je také možné odhadnout ratingový stupeň porovnáním s průměrným skóre. Vzhledem k tomu, že hodnota těchto ukazatelů je oborově podmíněná (nabývá různé hodnoty v rozdílných oborech podnikání) a také se mění v čase vlivem vnějších podmínek (zejména inflace, ceny zdrojů financování, rozdílné míry zdanění v jednotlivých zemích), je problematická jejich přenositelnost z jiných zemí pro použití v ČR. Minimálně je nutná jejich aktualizace s ohledem na vnější podmínky.[28]

Existující typy modelů se liší především daty, která hodnotí (účetní vs. tržní data), a metodou, kterou byla odvozena. Historicky se vyvinuly zejména tyto přístupy:

- **Beaverova analýza profilu**, což je jednorozměrné porovnání dat za finančně zdravé podniky a podniky, které zbankrotovaly. Největší význam byl přisuzován poměru cash flow (zisk po dani + odpisy) a celkových dluhů.
- **Modely Altmanova typu** (Altmanův model, IN05, Tafflerův model). Tyto modely vycházejí z vícerozměrných metod hodnocení rizika podniku. Kombinují nejčastěji kolem pěti finančních poměrových ukazatelů. V případě Altmanova modelu je výstupem hodnota Z-score, které se porovnává se stanovenou hraniční hodnotou. Je ještě potřebné dodat, že Z-score nemá omezený definiční obor.
- **Modely Zmijewského typu.** Tyto modely opět kombinují několik poměrových ukazatelů vypočtených z účetních výkazů podniku, výstup modelu je však ve formě pravděpodobnosti úpadku (v intervalu 0 až 1).
- **Modely Mertonova typu.** Na rozdíl od předchozích typů modelů nejsou založeny na porovnání minulých dat za zdravé a bankrotní podniky. Vycházejí z aplikace Black-Scholesova modelu oceňování opcí a odvozují pravděpodobnost úpadku na základě volatility hodnoty akcií.

> *Při respektování principu tržního odstupu při určení ceny vnitroskupinového úvěru je nutné posoudit, jestli se jedná skutečně o úvěrový vztah, a stanovit míru rizika úvěrovaného subjektu.*

První dva modely lze použít k výpočtu skóre, které může nabývat takřka libovolné hodnoty (hodnota skóre není nijak omezena), čísla se mohou výrazně lišit, a tím může být zkreslen i průměr za skupinu. To má dopad i do odhadovaného ratingového stupně a předpokládané rizikové přirážky. U modelů druhého typu (autorů Zmijewski, Ohlson, Merton) je výstup ve formě pravděpodobnosti, což je číslo normované v intervalu od 0 do 1, tím je i možnost výsledku ve formě odlehlé hodnoty velmi omezená.

Určení ratingového stupně podle finančních poměrových ukazatelů

Velice rozšířená je snaha podchytit vztah mezi poměrovými ukazateli vypočtenými z účetních dat a ratingovým hodnocením. Tyto pokusy však vycházejí z dat velkých podniků, protože zejména ty mají vypracované a zveřejněné ratingové hodnocení. Z toho důvodu je potřebné v případě malých a středních podniků považovat tyto hodnoty za orientační a přiklonit se k nižšímu ratingovému hodnocení minimálně o jeden až dva stupně. V následující tabulce je uveden přehled průměrných hodnot finančních poměrových ukazatelů dle ratingového stupně za podniky působící v USA dle společnosti S&P. U těchto ukazatelů existují silné korelace mezi jejich výši a ratingovým hodnocením.

27 Professor of Finance at the NYU Stern School of Business.

28 Podrobněji k tématu doporučujeme KARAS, M. et al. *Predicting Corporate Default and Mergers and Acquisitions Success*. VUTIUM, 2021.

Tabulka 4: Průměrné hodnoty finančních poměrových ukazatelů podle ratingového stupně

	AAA	AA	A	BBB	BB	B	CCC
(Provozní výsledek hospodaření + Odpisy) / Výnosy	22,20 %	26,50 %	19,80 %	17,00 %	17,20 %	16,20 %	10,50 %
ROIC = Provozní výsledek hospodaření / (Úročené dluhy + Vlastní kapitál – Peníze na účtech)	27,00 %	28,40 %	21,80 %	15,20 %	12,40 %	8,70 %	2,70 %
Provozní výsledek hospodaření / Nákladové úroky	26,20	16,40	11,20	5,80	3,40	1,40	0,40
(Provozní výsledek hospodaření + Odpisy) / Nákladové úroky	32,00	19,50	13,50	7,80	4,80	2,30	1,10
(Zisk po dani + Odpisy) / Úročené dluhy	155,50 %	79,20 %	54,50 %	35,50 %	25,70 %	11,50 %	2,50 %
Volné provozní cash flow / Úročené dluhy	129,90 %	40,60 %	31,20 %	16,10 %	7,10 %	2,20 %	-3,60 %
Diskontované CF / Úročené dluhy	84,40 %	23,30 %	19,90 %	1030,00 %	5,50 %	0,70 %	-3,60 %
Úročené dluhy / (Provozní výsledek hospodaření + Odpisy)	0,40	0,90	1,50	2,20	3,10	5,50	8,60
Úročené dluhy / (Úročené dluhy +Vlastní kapitál)	12,30 %	35,20 %	36,80 %	44,50 %	52,50 %	73,20 %	98,90 %

Zdroj: Damodaran, 2012, s. 80.[29]

Je zřejmé, že podniky, které generují zisk a cash flow výrazně vyšší, než jsou platby spojené s dluhovým financováním, mají vyšší ratingové hodnocení než podniky, které tyto charakteristiky nevykazují. Pokud hodnoty finančních poměrových ukazatelů podniku odpovídají určitému ratingovému stupni, lze usuzovat, že riziko selhání tohoto podniku odpovídá danému ratingovému stupni.

K hodnocení schopnosti podniku dodržet své dluhové závazky je používán ukazatel úrokové krytí *(interest coverage ratio)*, což je podíl provozního výsledku hospodaření a nákladových úroků. Opět lze v publikaci A. Damodarana (2012)[30] dohledat tabulku, ze které je možné určit rating podniku na základě hodnoty tohoto ukazatele. Navíc autor rozlišuje hodnoty pro velké výrobní podniky a pro malé a rizikové podniky, což je důsledkem empiricky ověřených tvrzení, že malé soukromé podniky jsou vystaveny vyššímu riziku než velké společnosti. Každoročně aktualizované hodnoty, odpovídající změněné ekonomické situaci, lze dohledat na internetových stránkách prof. Damodarana.[31] Ještě je potřebné dodat, že hodnoty ukazatelů opět vycházejí z dat podniků USA.

Tabulka 5: Rating a riziková přirážka dle typu podniku

Úrokové krytí pro velké výrobní podniky		Úrokové krytí pro malé a rizikové podniky		Rating	Riziková přirážka
větší než	≤	větší než	≤		
-100000	0,199999	-100000	0,499999	D2/D	17,44 %
0,2	0,649999	0,5	0,799999	C2/C	13,09 %
0,65	0,799999	0,8	1,249999	Ca2/CC	9,97 %
0,8	1,249999	1,25	1,499999	Caa/CCC	9,46 %
1,25	1,499999	1,5	1,999999	B3/B-	5,94 %
1,5	1,749999	2	2,499999	B2/B	4,86 %
1,75	1,999999	2,5	2,999999	B1/B+	4,05 %
2	2,2499999	3	3,499999	Ba2/BB	2,77 %
2,25	2,49999	3,5	3,9999999	Ba1/BB+	2,31 %
2,5	2,999999	4	4,499999	Baa2/BBB	1,71 %
3	4,249999	4,5	5,999999	A3/A-	1,33 %
4,25	5,499999	6	7,499999	A2/A	1,18 %
5,5	6,499999	7,5	9,499999	A1/A+	1,07 %
6,5	8,499999	9,5	12,499999	Aa2/AA	0,85 %
8,50	100000	12,5	100000	Aaa/AAA	0,69 %

Zdroj: zpracováno dle Damodaran online.[32]

Určení ratingového stupně s využitím Altmanova Z-Score

Použití scoringových modelů k určení ratingu lze demonstrovat na příkladu Altmanova Z-Score. Tento model byl vytvořen již v roce 1968 a později několikrát modifikován. John Hollas[33] prezentuje použití modifikace z roku 1995 vytvořené pro nevýrobní průmyslové podniky v USA a v zahraničí, včetně podniků na rozvíjejících se trzích (Z-Score).

$$Altman\ Score = 3{,}25 + 6{,}56\ x\ X1 + 3{,}26\ x\ X2 + 6{,}72\ x\ X3 + 1{,}05\ x\ X4$$

přičemž:
X1 = (Oběžná aktiva – Krátkodobé závazky)/Celková aktiva
X2 = Nerozdělený zisk minulých let/Celková aktiva
X3 = Provozní výsledek hospodaření/Celková aktiva
X4 = Vlastní kapitál/Celkové závazky

Na základě vypočtené hodnoty Z-Score je pak přiděleno ratingové hodnocení.

Tabulka 6: Ratingové hodnocení podniků na základě Z-Score

Median Z-Score	S&P	Moody's	Median Z-Score	S&P	Moody's
8,80	AAA/AA+	Aaa/Aa1	5,62	BB	Ba2
8,40	AA/AA-	Aa2/Aa3	5,07	BB-	Ba3
8,22	A+	A1	4,83	B+	B1
6,94	A	A2	4,03	B	B2
6,12	A-	A3	3,74	B-	B3
5,80	BBB+	Baa1	2,84	CCC+	Caa1
5,75	BBB	Baa2	2,57	CCC	Caa2
5,70	BBB-	Baa3	1,72	CCC-	Caa3
5,65	BB+	Ba1	0,65	CC/D	Ca/C

Zdroj: Holas, J. (2021).[34]

Výhodou scoringových modelů je komplexnější posouzení finanční situace podniku a pravděpodobnosti, že podnik není ohrožen bankrotem, než je posouzení na základě jednoho ukazatele. Na druhou stranu je potřebné upozornit na problémy spojené s neexistujícím definičním oborem způsobujícím vysokou variabilitu hodnot, což má dopad na průměrné hodnoty skóre a odhadované ratingové stupně (mediánové hodnoty jsou i autorem přístupu v určitých intervalech aktualizovány). Kromě toho, tyto modely byly vytvořeny na základě dat samostatných podniků a pro hodnocení úvěrového rizika podniků ve skupině nejsou vhodné. Důvody spočívají v tom, že dceřiné společnosti plní v rámci skupiny propojených subjektů určité role [např. jedna dcera bude zabezpečovat odbyt, další jsou zaměřené výrobně dle typu produktů (výrobní divize), jiná organizační složka bude poskytovat sdílené služby apod.], a jejich majetková, finanční i nákladová struktura je tím ovlivněna. Proto mohou být na základě scoringových modelů vytvořených pro samostatně stojící subjekty hodnoceny nesprávně.

3.2 Metody určení ceny vnitroskupinových úvěrů

Základní otázkou při poskytování vnitroskupinového financování je posouzení, jestli se jedná o úvěr, nebo o skrytou formu navýšení vlastního kapitálu. V tomto směru je rozhodující posouzení ekonomické podstaty finanční transakce, ze kterého musí vyplynout, že se jedná o úvěrový vztah. Pak následuje posouzení úvěrového rizika příjemce úvěru. Posledním krokem je stanovení ceny úvěrů při zachování principu tržního odstupu. Z průzkumů realizovaných u nás i v zahraničí plyne, že nejrozšířenějším přístupem k určování ceny vnitroskupinových úvěrů je její odvození od srovnatelných transakcí nezávislých subjektů, tj. metoda CUP *(Comparable Uncontrolled Price)*,[35] kterou doporučuje i metodika OECD (odst. 10.89-10.95).[36]

3.2.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny – srovnatelné transakce (CUP)

Základním předpokladem aplikace této metody je výběr vhodných (srovnatelných) subjektů, případně transakcí, od kterých bude cena úvěru odvozována. Pokud by byl vybrán jeden subjekt, může dojít ke zkreslení odhadu ceny úvěru, protože může být ovlivněna dalšími, veřejně nedostupnými informacemi o srovnávaném subjektu. Proto je vhodné mít k dispozici informace o několika subjektech, resp. transakcích, které budou použity pro odhad ceny vnitroskupinového úvěru.

29 DAMODARAN, A. *Investment Valuation. Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset*. Wiley, 2012.

30 Viz výše.

31 https://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/spreadsh.htm#cf.

32 DAMODARAN, A. https://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/spreadsh.htm#cf, cit. 2022-05-10.

33 HOLLAS, J. *Tutorial: Estimating Implied Credit Rating Using Altman Z"-Score Tool. 04*. November 2021. Dostupné na: https://www.edgarstat.com/blog/Tutorial-Estimating-Implied-Credit-Rating-Using-Altman-Z-Score-Tool/, cit. 2022-05-10.

34 Viz výše.

35 COURTNAGE, M. C. *Important Considerations in the Pricing of Intercompany Loans and Financial Guarantees*. Intercompany Transfer Price Insights. winter 2015. https://willamette.com/insights_journal/15/winter_2015_3.pdf, cit. 2022-05-10.

36 GFŘ ČR (2021). *Pokyny k převodním cenám v oblasti finančních transakcí. Společný rámec BEPS: Akce 4, 8–10 dle OECD* (2020). Transfer Pricing Guidance of Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Action 4, 8-10, OECD, Paris, resp. OECD (2022), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, Chapter X, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/0e655865-en.

Při hledání vhodných subjektů (transakcí) pro srovnání je potřebné respektovat následující zásady:

- stejný obor podnikání, protože ukazatele měřící finanční stabilitu a výkonnost podniku se liší dle oboru činnosti v důsledku rozdílného rizika podnikání (nesrovnatelně jiné je riziko podnikání v automobilovém průmyslu a ve výrobě potravin);
- podobná velikost podniku; velké podniky mají zpravidla vyšší vyjednávací sílu, což se může projevovat jednak v úrovni cen realizované produkce, ale zejména v době splatnosti přijímaných i poskytovaných obchodních úvěrů a potřeby čistého pracovního kapitálu;
- obdobné hodnoty finančních poměrových ukazatelů, které mají vztah k ratingovému hodnocení (viz výše tabulka 4 a 5);
- charakter úvěru, tj. pro jaký účel byl úvěr poskytnut;
- stejná měna úvěru;
- obdobná doba splatnosti úvěru;
- datum poskytnutí úvěru, protože cena peněz se v čase mění (zejména v období vysoké inflace);
- způsob splácení úvěru – jednorázové splácení, případně frekvence umořování.

Ke srovnání přicházejí v úvahu informace o podnikových dluhopisech nebo bankovních úvěrech splňující výše popsané charakteristiky. Pokud budou k odvození ceny použity informace o úvěrech, je potřebné brát v úvahu, že informace o úvěrech mají „historický charakter", tj. odpovídají podmínkám v období poskytnutí úvěru a vzhledem k makroekonomickým změnám nemusí aktuálně platit. Z tohoto pohledu jsou vhodnější informace o obchodovatelných cenných papírech, které reflektují změny ve vnějších ekonomických podmínkách, konkrétně výnos do doby splatnosti dluhopisů *(yield to maturity on the bond)*,[37] což je ve své podstatě výnosová míra investora do dluhopisu zohledňující dobu do splatnosti *(internal rate of return, IRR)*.

K výpočtu ceny úvěru lze doporučit následující postup (za předpokladu, že zdrojem dat jsou informace o dluhopisech se stejným ratingovým hodnocením):

- zjištění výnosu do doby splatnosti vybraných emisí dluhopisů;
- výpočet průměrného výnosu do doby splatnosti *(average yield to maturity)*, přičemž může být zohledněna velikost emise, případně mohou být přiřazeny váhy jiným způsobem (vyšší podobnost se srovnávaným subjektem);
- výpočet rizikové přirážky *(interest spread, credit spread, default spread)* pro vybranou skupinu srovnatelných emisí, tj. riziková přirážka = průměrný výnos do doby splatnosti – bezriziková výnosová míra;
- úroková sazba vnitroskupinového úvěru = bezriziková výnosová míra + riziková přirážka +/- korekce, tj. je součtem bezrizikové výnosové míry a vypočtené rizikové přirážky. Vypočtenou hodnotu je potřebné upravit např. s ohledem na nižší riziko poskytovatele vnitroskupinového úvěru (než je riziko úvěru mezi nezávislými subjekty z důvodu nižší informační asymetrie), případně o dodatečné náklady spojené s financováním (zpravidla se nejedná o standardizovanou operaci, jako je to v případě bankovního úvěru nebo emise dluhopisu zprostředkované investiční bankou).

Bezriziková výnosová míra je výnosová míra státních dluhopisů. Pro účely určení rizikové přirážky je potřebné vyjít z výnosové míry státních dluhopisů se stejnou dobou splatnosti, jako je předpokládaný vnitroskupinový úvěr (i srovnávaných transakcí), země,[38] ve které je sídlo poskytovatele úvěru. To znamená, že pokud je určována úroková sazba z úvěru s tříletou splatností, je potřebné vybírat emise státních dluhopisů se stejnou dobou splatnosti. Také je potřebné zohlednit měnu, ve které jsou dluhopisy emitované, tj. vybrat emisi v měně, jako je měna poskytovaného vnitroskupinového úvěru.

3.2.2 Náklady financování

Myšlenka odvozovat cenu vnitroskupinových úvěrů od nákladů financování vychází z klasické teorie investičního rozhodování. Podnik investuje do projektů, které mu zaručí, že bude uhrazena cena zdrojů financování, případně vygenerují dodatečný výnos. Podnik používá k financování různé zdroje, proto je potřebné vycházet z průměrné ceny používaných zdrojů financování (také průměrné náklady kapitálu, *weighted average cost of capital*, WACC):

$$WACC = r_E \times \frac{E}{D+E} + r_D \times (1-T) \times \frac{D}{D+E}$$

Pro výpočet WACC je potřebné znát:

- Objem úročených dluhů (hodnota emitovaných dluhopisů, bankovních úvěrů, úvěrů od jiných subjektů, leasingu, tj. *Debt, D*) a vlastního kapitálu *(Equity, E)*. Dluhy a vlastní kapitál tvoří tzv. zpoplatněný kapitál ($C = D + E$).
- Cenu (náklady) dluhového financování *(cost of debt, r_D)*, tj. implicitní úrokovou sazbu pro jednotlivé zdroje financování, kterou je potřebné snížit o tzv. úrokový daňový štít, což je snížení daně z příjmů z důvodu daňové uznatelnosti úroků (T = sazba daně z příjmů).
- Cenu (náklady) vlastního kapitálu *(cost of equity, r_E)*, což je alternativní výnosová míra vlastníka, kterou by mohl dosáhnout při investování do jiných aktiv se stejnou mírou rizika. Zpravidla se odvozuje od výnosnosti dosahované na kapitálovém trhu.

37 Zdrojem dat požadovaných informací jsou různí poskytovatelé služeb pro investory – např. https://markets.businessinsider.com/bonds, https://home.treasury.gov/data/treasury-coupon-issues-and-corporate-bond-yield-curve/corporate-bond-yield-curve), www.tradingview.com, https://fred.stlouisfed.org/categories/22.

38 Rating země (tzv. *sovereign rating*) se liší a promítá se i do úrokové sazby státních dluhopisů. Informace o výnosnosti státních dluhopisů lze najít např. na http://www.worldgovernmentbonds.com/, https://www.bloomberg.com/markets/rates-bonds, https://tradingeconomics.com/bonds.

Nejnáročnějším bodem tohoto přístupu je určení nákladů vlastního kapitálu *(r_E)*. Průměrná výnosová míra z finančních aktiv na kapitálovém trhu se vypočítává podle vztahu:

$$E(r_i) = r_f + \beta_i \times (E(r_M) - r_f)$$

kde *$E(r_i)$* je střední výnosová míra z investice *i*; r_f je bezriziková výnosová míra ze státních dluhopisů s dlouhou dobou splatnosti (minimálně 10 let); *$E(r_M)$* je střední výnosová míra tržního portfolia; β_i je beta koeficient investice *i*.

Rozdíl $(E(r_M) - r_f)$ je označován jako tržní riziková prémie *(market risk premium)*.

Uvedená rovnice představuje model oceňování kapitálových aktiv *(capital assets pricing model, CAPM)*. Přímo je použitelná pouze pro akcie, které jsou obchodované na veřejných trzích a lze pro ně spočítat koeficient beta *(β_i)*. Pro ostatní společnosti se odvozuje z tzv. oborových beta koeficientů, které lze získat z dat kapitálových trhů s velkým počtem emisí (zpravidla z trhů USA, Velké Británie, SRN).[39]

Náklady dluhu by měly zohledňovat všechny náklady spojené se získáním konkrétního způsobu financování a jeho umořováním, tj. je potřebné vypočítat implicitní úrokovou sazbu (IRR) věřitele. Obecně platí, že riziko vlastníka je vyšší než riziko věřitele, proto jsou náklady vlastního kapitálu vyšší než náklady dluhového financování.

Pro určení ceny vnitroskupinového úvěru je nutné kromě nákladů financování zvažovat riziko investice, tj. riziko poskytnutí úvěru (neschopnost příjemce úvěru platit cenu úvěru a splácet dluh dle úvěrové smlouvy). Jak již bylo zmíněno výše, z důvodu rozdílné dostupnosti informací může být riziko poskytnutí vnitroskupinového úvěru nižší než riziko investování do projektu rozvoje podniku, proto je opět vhodné uvažovat o srážce za podstupované riziko.

3.2.3 Ostatní přístupy

Ke stanovení cen vnitroskupinových úvěrů lze použít i další přístupy, založené na posouzení rizika úvěrovaného subjektu a rizikové přirážky. Mezi ně patří swapy úvěrového selhání *(Credit Default Swaps, CDS)* a tzv. výnosový přístup *(Yield Approach)*. CDS patří mezi základní typy kreditních derivátů a slouží k zajištění úvěrového rizika. Databáze poskytující informace o těchto nástrojích mohou sloužit k odvození cen záruk u vnitropodnikových půjček. Postup odvození je podobný jako u metody CUP. Pro stejné účely je použitelný i *Yield Approach*.

Stanoviska bank jsou také často zmiňovaným přístupem ke stanovení ceny vnitroskupinového úvěru. Tento přístup však neodpovídá principu tržního přístupu, protože se nejedná o veřejně dostupnou informaci, ale o informaci mezi dvěma subjekty. Kromě toho mohou být ovlivněny „dobrými vztahy" s bankou, která může sdělit příznivější podmínky poskytnutí úvěru, než by použila při skutečném poskytnutí úvěru.

4. Zhodnocení současného stavu stanovení převodních cen u finančních transakcí

Přebytek dočasně volné hotovosti u podnikatelských subjektů a snaha o minimalizaci nákladů na externí financování a současně snaha o daňovou optimalizaci vedou k rozmachu mezipodnikového, přesněji vnitroskupinového, financování. Řízení skupinových financí se stalo významnou aktivitou nadnárodních společností a daňové správy v reakci na to v posledních dvou dekádách volaly po detailnější mezinárodní úpravě.

Směrnice OECD reagovala na požadavek o zahrnutí problematiky finančních transakcí do svého pole působnosti. Avšak i přes veškerou snahu výsledná část, resp. kap. X, trpí určitou obecností a bude vyžadovat detailnější úpravu v budoucnosti. O tom, že jde o velmi komplexní problematiku, vypovídá analýza uplatňovaných přístupů ve vybraných 64 státech. Etablování přístupů u finančních transakcí v těchto státech v návaznosti na vydání aktualizované podoby Směrnice OECD v kontextu finančních transakcí poukazuje na skutečnost, že státy nejvíce upravují oblasti dluhových vnitropodnikových transakcí, nicméně oblasti cash-poolingu, hedgingu či kaptivního pojištění jsou řešeny jen sporadicky. Pouhých 20 % států upravuje detailně finanční transakce v rámci svého legislativního rámce. Česká republika se řadí mezi ty státy, které oblasti finančních transakcí doposud neupravují a zatím se odkazují obecně na Směrnici OECD, což v kontextu již zmíněné obecnosti kap. X nezvyšuje právní jistotu daňového poplatníka.

Nejčastěji etablovanými přístupy jsou ty, které se vztahují k vnitropodnikovým úvěrům. Při respektování principu tržního odstupu při určování ceny vnitroskupinového úvěru je nutné posoudit, jestli se jedná skutečně o úvěrový kontrakt, a stanovit míru rizika úvěrovaného subjektu,[40] která je základem pro stanovení ceny mezipodnikového úvěru. Touto otázkou se zabývá většina analyzovaných států, které nějakým způsobem převedly doporučení kap. X do svého právního rámce.

Pokyny k převodním cenám v oblasti finančních transakcí, resp. Směrnice OECD, předpokládají replikaci ratingového hodnocení pro příjemce úvěru, podle kterého by bylo možné stanovit rizikovou přirážku, případně identifikovat srovnatelnou transakci. Doporučené a výše prezentované postupy je možné aplikovat i v podmínkách České republiky, problémem je však dostatečná datová základna. Ratingové agentury vědomé si tohoto trendu zareagovaly formou

39 Postup stanovení nákladů kapitálu lze dohledat v odborných publikacích, jako např. MAŘÍK, a kol. *Metody oceňování podniku. Proces ocenění, základní metody a postupy*. 4. vydání. Praha: Ekopress, 2018, DAMODARAN, A., op. cit. sub 30, nebo REŽŇÁKOVÁ, M. *Efektivní financování rozvoje podnikání*. Praha: Grada, 2012.

40 Brát v úvahu zejména fakt, že při vysokém úvěrovém riziku by nezávislý subjekt úvěr neposkytl, proto ani v případě vnitroskupinových transakcí se nemůže jednat o úvěr.

nabídky kompletních služeb pro stanovení transferových cen, vycházejících ze zjednodušeného, a tedy i výrazně rychlejšího ratingového hodnocení, které jsou postaveny na využití metod umělé inteligence. Tyto metody umožňují společnostem, které disponují daty o podnicích, vyvíjet nové přístupy k hodnocení rizika selhání podniku a do hodnocení zahrnovat i jiné než jen finanční poměrové ukazatele.[42] Datová základna však zpravidla pochází z relativně velkých ekonomik. Podniky ze zemí, jako je Česká republika, jsou zpravidla porovnávány s podniky jiných zemí střední a východní Evropy.

Určení ratingu na základě jednoho nebo několika ukazatelů vypočtených z účetních dat, případně na základě souhrnného modelu (tzv. scoringové modely), naráží na problém, že výzkumy z této oblasti jsou zaměřeny zejména na podmínky velkých společností USA a jejich použití v našich podmínkách nevede k důvěryhodným výsledkům. Odvodit podobné modely v ČR je problematické z důvodu nedostupnosti dat. Např. v komerční databázi podnikových dat ORBIS je pouze jedna společnost sídlící v ČR, která využívá CDS. O mnoho víc není ani společností, které mají udělený mezinárodně platný rating. Stanovení ratingu za zjednodušených podmínek nabízejí i další společnosti spravující podnikové databáze.[43] Problém je však najít rizikovou přirážku dle ratingu uděleného na základě těchto poskytovatelů. Za úplně nevhodné považujeme použití obchodního ratingu vzhledem k tomu, že se jedná o jiný typ úvěrového vztahu.

Vzhledem ke komplexnosti a složitosti dané problematiky by ke zvýšení právní jistoty českých daňových poplatníků v této oblasti mohlo významně přispět, aby byl zveřejněn přinejmenším pokyn řady D. Obsahem pokynu by měla být zejména doporučená metodika, jak stanovit cenu vnitropodnikového úvěru či případně dalších významných finančních transakcí, včetně uvedení zdrojových a akceptovatelných dat ze strany správce daně.

Poděkování

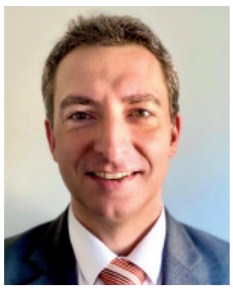
Článek vznikl za podpory Technologické agentury ČR v rámci řešení projektu č. TL05000328 *„Stanovení obvyklé ceny u finančních transakcí náhledem principu tržního odstupu“*.

Informace o projektu jsou dostupné na webové stránce: http://www.prevodni-ceny-ft.cz/.

42 Jsou to komerční nabídky společností spravujících databáze podniků, jako např. Burea van Dijk: https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/catalyst/tp-catalyst; S&P Credit Risk Calc: https://www.spglobal.com/marketintelligence/en/solutions/credit-analytics; Moodys https://www.moodysanalytics.com/product-list/credit-risk-calculator. Některé z těchto společností nabízejí i demo verze pro prezentační účely.

43 Např. společnost Czech Credit Bureau iRating, https://www.crif.cz/business-information/irating/.

Stanovení převodních cen v oblasti vnitropodnikových finančních transakcí z pohledu znalce



doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.,

Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí

1. Obecná východiska a vybrané aspekty se zaměřením na stanovení převodní ceny u spojených osob

Ve spojitosti se znaleckou činností v oblasti převodních cen je třeba mít na zřeteli imperativ zakotvený v § 23 odst. 7 ZDP.[1] Dané ustanovení totiž upozaďuje aplikaci klíčových oceňovacích předpisů, se kterými znalci v oblasti ekonomiky standardně pracují: tj. zákona o oceňování majetku[2] a doprovodné oceňovací vyhlášky.[3] Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP má následující znění: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými*

1 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také „ZDP“). Dané ustanovení zakotvuje princip tržního odstupu a vymezuje spojené osoby.

2 Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování), ve znění pozdějších předpisů.

3 Vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů.

osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. ***Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku****"* [zvýrazněno autorem příspěvku]. Tato norma pochopitelně není sama o sobě na překážku využití služeb znalce pro stanovení převodní ceny, jen musí dbát na to, aby automaticky nepřešel ke stanovení ceny za užití oceňovacího zákona.[4] K danému Nejvyšší správní soud ČR opakovaně uvádí, že: *„Pouze nebudou-li k dispozici žádné nezávislé transakce, které by byly s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné, jelikož, nepůjde-li o transakce plně srovnatelné, nebude možné použít žádný přiléhavý způsob korekce, resp. nebude možné postupovat v souladu s žádnou přiléhavou metodou srovnání, je srovnávací cenou administrativní cena, tj. cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Pouze v těchto zcela výjimečných případech totiž nelze referenční cenu (vůbec) určit (např. při mimořádně aprobovaném prodeji věci jinak neobchodovatelné).“*[5]

Zároveň je nutné se při stanovení převodní ceny vyvarovat toho, aby docházelo k úpravám ceny řízené transakce[6] podle podmínek uměle vytvořeného (hypotetického) trhu – takový přístup by totiž fakticky vylučoval možnost určení srovnávací ceny jako ceny administrativní.[7]

2. Znalecký posudek a jeho silné stránky v rámci správy daní, obsahová náplň a specifika v kontextu stanovení převodní ceny

Podstatou znaleckého posudku je poskytnutí kvalifikovaného stanoviska odborníka. To samo o sobě znamená, že znalecký posudek nelze v případě dílčích nedostatků coby důkazní prostředek bez dalšího odmítnout.[8] Pokud na straně správce daně vzniknou v rámci správy daní ke znaleckému posudku pochybnosti, pak je jeho povinností zajistit si primárně doplnění ze strany znalce[9] – znalec má být vyslechnut.[10] V tomto ohledu pak nesmí být opomíjeno elementární právo daňového subjektu, kterým je být přítomen výslechu znalce a klást mu otázky.[11] Pokud by výslech znalce nevedl k odstranění pochybností/nedostatků, pak je namístě zadání zpracování posudku na určení převodní ceny dle § 95 DŘ. Nejvyšší správní soud se vyjádřil i k otázce souběhu dvou rovnocenných, ale v závěrech odlišných znaleckých posudků, a to následovně: *„Má-li k téže otázce správce daně k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění a který nikoli. Naopak je povinen odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to především prostřednictvím výslechu znalce, popř. znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by namístě přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení.“*[12]

---

4 Z pohledu možnosti vypracování posudku pak bude nutné, aby měl znalec příslušná oprávnění pro dané oblasti – tj. oblasti stanovení převodních cen a oblasti, která umožňuje stanovit posudek s využitím zákona o oceňování [§ 8 a související zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o znalcích)].

5 Dle bodu 24 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018.

6 Tj. transakce mezi spojenými osobami.

7 Dle bodu 25 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018. Tento bod uvádí: *„S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě hypotetického odhadu zákon nepočítá. Ostatně základem tohoto hypotetického odhadu je vždy existence nějakého srovnatelného parametru. Smyslem § 23 odst. 7 věty první před středníkem ZDP je srovnání řízené transakce s reálným relevantním trhem. Jelikož v řadě případů nebude takovýto plně srovnatelný trh existovat, lze připustit i srovnání řízené transakce s reálným trhem co nejpříbuznějším při současné přiléhavé korekci zjištěných údajů. V žádném případě se však nejedná o úpravu řízené transakce (a v důsledku toho její ceny) podle podmínek uměle vytvořeného, hypotetického trhu. Opačný závěr nelze připustit již proto, že by fakticky vylučoval možnost určení srovnávací ceny jako ceny administrativní podle § 23 odst. 7 věty první za středníkem ZDP; jednalo by se tak o výklad, který právní normu vyprazdňuje, činí ji obsoletní. Stejnému závěru svědčí i judikatura NSS, podle níž se administrativní cena použije, pokud referenční cenu ‚není možné objektivně zjistit (např. pro absenci relevantního referenčního objektu ocenění)‘ (viz rozsudek ze dne 11. 2. 2014, čj. 2 Afs 67/2012-40, s. 12).“*

8 Tento závěr neplatí absolutně. Rozhodnutí, které bylo založeno na zřejmě nekvalitním znaleckém posudku, je zatíženo významnou vadou, která může vést až k nezákonnému rozhodnutí. Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, sp. zn. 8 Afs 51/2009. Znalecký posudek, ke kterému se na úkor znaleckých posudků předložených daňovým subjektem správce daně přiklonil, vykazoval zásadní faktické a kvalitativní vady.

9 Např. vyjasnění kritérií užitých pro zjištění srovnatelných subjektů, užité zdroje dat atd. Tato kritéria by nicméně měla být ve znaleckém posudku uvedena s ohledem na náležitosti znaleckého posudku obsažené v § 28 odst. 2 zákona o znalcích.

10 Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013.

11 Ustanovení § 95 odst. 4 DŘ, které má následující znění: *„Je-li ve věci daňového subjektu prováděn výslech znalce, má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku. O tom, že bude prováděn výslech znalce, správce daně daňový subjekt včas vyrozumí.“*
S ohledem na zákonnou dikci není možné akceptovat postup správce daně, kdy: *„… správce daně komunikoval se znalcem prostřednictvím stěžovatelky v listinné formě způsobem zpochybňujícím či doplňujícím závěry té které strany (správce daně či znalce)“.* Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013.

12 Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, sp. zn. 7 Afs 50/2010.

zpět na obsah

2.1 Znalecký posudek a jeho náležitosti[13]

Znalecký posudek má zákonem předepsané náležitosti.[14] Těmito jsou:

a) titulní strana,
b) zadání,
c) výčet podkladů,
d) nález,
e) posudek,
f) odůvodnění v rozsahu umožňujícím přezkoumatelnost znaleckého posudku,
g) závěr,
h) je-li to možné, přílohy potřebné k zajištění přezkoumatelnosti znaleckého posudku,
i) znaleckou doložku a
j) otisk znalecké pečeti.[15]

V zadání znaleckého posudku je zapotřebí jednoznačně uvést požadavek určení ceny dle § 23 odst. 7 ZDP. Znalecký posudek by se v tomto ohledu měl ve svém obsahu vypořádat i s případným přechodem na stanovení obvyklé/tržní ceny dle zákona o oceňování. Ze znaleckého posudku tedy musí být zřejmá snaha o stanovení obvyklé ceny za užití principu tržního odstupu.[16] Pokud by ve znaleckém posudku absentovaly údaje a zdůvodnění nemožnosti aplikovat tento způsob stanovení ceny, pak se jedná o vadu, která znamená odklon od toho, co stanoví pro určení převodní ceny § 23 odst. 7 ZDP.[17] Kriticky důležitým z hlediska srozumitelnosti a jasnosti znaleckého posudku je bezesporu i vymezení užitých podkladů[18] a zvolených kritérií,[19] na základě kterých se provedl výběr srovnatelných subjektů a které zásadním způsobem ovlivňují přezkoumatelnost znaleckého posudku.[20] Po kvantitativní analýze, jejíž výsledky by měly být ve znaleckém posudku uvedeny, by měl znalecký posudek obsahovat pochopitelně i výsledky kvalitativní analýzy. V tomto ohledu bude platit, že míra srovnatelnosti bude determinující pro určení přijatelného vzorku pro nezávislé transakce. To zásadním způsobem ovlivňuje spolehlivost a věrohodnost závěru uvedeného ve znaleckém posudku. V případě většího počtu subjektů (transakcí) zahrnutých do výsledného souboru využitého pro kvalitativní analýzu bude výsledkem stanovený interval hodnot.[21] Pokud z okolností případu, který je předmětem znaleckého posudku, nevyplývá jinak, pak není důvod odklánět se od požadavku, který vyslovil Nejvyšší správní soud, a to, že pro účely stanovení převodní ceny se vychází z ceny, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější.[22]

---

13 Při identifikaci náležitostí znaleckého posudku pro oblast převodních cen lze racionálně stavět i na závěrech vyvozených judikaturou správních soudů pro stanovování převodních cen jako takových.

14 Blíže viz § 27 a násl. zákona o znalcích.
K obsahu znaleckého posudku viz § 28 a související zákona o znalcích.

15 Viz § 28 odst. 2 zákona o znalcích.

16 Stanovení ceny tímto způsobem je možné realizovat dvěma základními způsoby:
a) porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (varianty pro existující dostupná data o takových transakcích), nebo
b) jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost (tato cena je simulací ceny opřenou o úvahu, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly).
Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010.

17 Ve vztahu k vybraným aspektům viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018.

18 Zdrojů dat: tj. specifikace databází včetně uvedení užité verze, dalších informačních zdrojů atd.

19 Zvolená kritéria by měla vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru. K danému atributu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2004, sp. zn. 7 A 72/2001.

20 Znalecký posudek bývá vnímán jako jistý privilegovaný důkazní prostředek. Tomu ostatně nasvědčují i některé závěry správních soudů. Např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013, uvedl, že: *„Ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků.“* Nicméně je v tomto ohledu vhodné podotknout, že nazírání na tuto otázku není jednotné. K atributům znaleckého posudku se vyjádřil např. i Ústavní soud ČR, který v nálezu ze dne 30. 4. 2017, sp. zn. III. ÚS 299/06 (trestní kauza), zaujal poněkud odlišný závěr. Ústavní soud v uvedeném nálezu uvedl, že v souvislosti se znaleckým posudkem je třeba hodnotit: *„… celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odůvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování závěrů znalce“*. Ústavní soud v tomto nálezu dále konstatoval, že: *„Znalecký posudek je nutno hodnotit stejně pečlivě jako každý jiný důkaz, ani on nepožívá žádné větší důkazní síly, a musí být podrobován všestranné prověrce nejen právní korektnosti, ale též věcné správnosti.“*
Na obdobné argumentaci staví i někteří představitelé Finanční správy ČR. Mezi atributy, které jsou překážkou užití znaleckého posudku coby vypovídacího důkazního prostředku dle stanoviska Finanční správy ČR patří:
• nesplnění nezávislosti znalce;
• nedostatečně popsané zdroje;
• nevěrohodné zdroje;
• neúplné zdroje, nesprávně zadané výchozí parametry;
• chybný obor a odvětví znalce.
Dle KAPOUN, V. *Znalecké posudky v převodních cenách optikou FS*. Czech Valuation Forum. Znalecký posudek v procesu nastavení převodních cen. 25. 5. 2022 [online]. Dostupné z: https://www.youtube.com/watch?v=fzcFZRt727Y.

21 Neuvažujeme-li situace, kdy by byl vzorek v rámci kvalitativní analýzy determinován na jeden subjekt (transakci) či několik málo subjektů (transakcí).

22 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007.

zpět na obsah

3. Stanovení převodní ceny u finančních transakcí – vybrané otázky

Stanovení převodní ceny u finančních transakcí může být v řadě případů velmi náročnou záležitostí. Tomu nasvědčují i existující zahraniční soudní rozhodnutí.[23] Jejich závěry jsou v mnoha ohledech poplatné a přenositelné i do českého právního prostředí. Hlavním důvodem je skutečnost, že regulace převodních cen je založena na mezinárodním a celosvětově uznávaném standardu vytvořeném OECD – tj. na Směrnici OECD.[24] Při přenositelnosti závěrů soudů jiných států do českého právního prostředí je tak namístě hodnocení souladnosti závěrů právě s těmito standardy – pokud jsou závěry založené na zásadách/principech/pravidlech uvedených ve Směrnici OECD, pak lze zřejmě argumentačně stavět na těchto judikatorních závěrech i v podmínkách ČR. Úprava převodních cen v české tuzemské právní úpravě je velmi skoupá, a je tak příhodné hledat výklad pravidel a existující přenositelnou praxi/zásady/principy/limity i v zahraničí. Zde se z titulu členství ČR v EU bezesporu nabízí otázka využití rozsudků Soudního dvora EU (dále jen SDEU). Tento soud je institucí povolanou k výkladu unijního práva. Zároveň platí, že rozsudky SDEU jsou typické tím, že podávají nejenom výklad práva, ale i rozsáhlý popis skutkových okolností a dotčené tuzemské právní úpravy.

Obecněji lze konstatovat, že stanovení převodní ceny pro finanční transakce není „pouhým matematickým cvičením" – **pro korektní stanovení ceny je nutné realizovat pečlivou a hloubkovou analýzu všech relevantních finančních vztahů, ale i těch obchodních** (to např. zahrnuje i posouzení toho, jaký dopad má implicitní podpora). Dalším faktorem, který je zapotřebí brát v potaz, je existence specifik finančního prostředí, ve kterém se strany nacházejí, včetně nutnosti zvážit všechny dostupné možnosti.[25]

V tomto ohledu je možné poukázat např. na ***případ Chevron***,[26] který byl projednáván australským federálním soudem. Dceřiné společnosti této nadnárodní energetické společnosti sídlící v USA působily globálně. Australská společnost si půjčila od spojené osoby v USA prostředky na základě pětileté úvěrové smlouvy. Americká společnost získala díky svému ratingu prostředky velmi levně (cca 1,2 %). Prostředky zapůjčila za sazbu ve výši jednoměsíční LIBOT AUD + 4,14 % (to v předmětné době odpovídalo cca 9 %; tato sazba odpovídala ratingu Ba1/BB nebo níže v pásmu uvažovaného ratingu A až C). V rámci sporu bylo ze strany daňového subjektu tvrzeno, že při stejném objemu prostředků (cca 2,5 mld. AUD) poskytnutých bez záruky by stanovená sazba byla vyšší než 9 % – stanovená sazba tak odpovídala dle tvrzení daňového subjektu běžným tržním podmínkám. Australský správce daně nicméně v tomto ohledu tvrdil, že srovnání nemělo být provedeno s poskytnutím půjčky bez zajištění, neboť skupina (holding) Chevron by vždy poskytla zajištění prostřednictvím záruky. V tomto ohledu bylo poukázáno na to, že u finanční úvěrové transakce daného typu není dostačující pouhé provedení cenové analýzy. Byť by měly být realizovány činnosti související se stanovením ceny na úrovni ceny nezávislé, nelze přehlížet aspekty, které jsou vneseny v důsledku členství ve skupině. Součástí analýzy by tak mělo být zhodnocení všech aspektů úvěru, které ovlivní konečnou cenu (např. existence

> *Z obecných požadavků kladených na znalecký posudek ve spojení se specifickými požadavky kladenými na posudky pro převodní ceny je však zřejmé, že jeho vypracování může být (v závislosti na konkrétních okolnostech a situaci) velmi náročné.*

23 Na úrovni rozsudků Nejvyššího správního soudu není otázka posuzování stanovení převodní ceny u finančních transakcí tak frekventovaná. Nicméně obecnější závěry a pravidla dovozená judikaturou správních soudů jsou pochopitelně přenositelná i do této oblasti.

24 Pro text v originálním jazyce viz OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*: Paris: OECD Publishing, 2022. Dostupné z: https://doi.org/10.1787/0e655865-en.

25 LANG, M., PETRUZZI, R. (eds.) *Transfer Pricing and Financial Transactions. Current Developments, Relevant Issues and Possible Solutions.* Wien: Linde, 2022.
Daná publikace je využita i ve vztahu k uvedeným zahraničním případům.

26 Dostupné z: Federal Court of Australia. *Chevron Australia Holdings Pty Ltd v Commissioner of Taxation* (No 4) [2015] FCA 1092 (23 October 2015). Dostupné z: http://www8.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/FCA/2015/1092.html.

27 To je klíčový faktor zmiňovaný v řadě soudních rozhodnutí (ať již tuzemských, či zahraničních).
Na nutnost srovnatelnosti subjektů poukázal Nejvyšší správní soud ČR např. v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, sp. zn. 7 Afs 95/2012, kdy uvedl, že: *„Plní-li právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob [§ 23 odst. 7 písm. a) nebo b) ZDP] fakticky roli pobočky, výrobního závodu, subdodavatele,*

záruky, smluvní podmínky). Důraz měl být kladen rovněž na faktory srovnatelnosti.[27] Dále v rámci argumentace uvedené v soudním rozhodnutí bylo na základě důkladně provedené analýzy uvedeno, že neměl být uvažován samotný dlužník (jeho *stand alone* pozice), ale konkrétně jeho „pozice" coby: *„an oil and gas exploration and production (E&P) subsidiary"*.[28] Takový závěr se může na první pohled jevit jako protichůdný s principem tržního odstupu, ale má své ekonomické ratio.

Dalším příkladem, který poukazuje na potřebu komplexního a zároveň kazuistického přístupu posuzování, je např. ***případ General Electric Capital Canada***.[29] Předmětem posuzování byla výše poplatku za záruku, kterou požadovala společnost od své nepřímo spojené dceřiné společnosti sídlící v Kanadě. Jmenovitě bylo posuzováno, zda požadovaný poplatek (ve výši 1 % z nesplacené částky dluhu) naplňuje princip tržního odstupu. Kanadský správce daně zastával názor, že poplatek za záruku neměl být placen. Dané zdůvodnil tím, že finanční podpora a „zázemí" holdingu byly dostatečné k tomu, aby dceřiná společnost mohla realizovat výpůjční aktivity za těch samých podmínek. V důsledku toho pak výslovná záruka nepřinášela dceřiné společnosti fakticky žádnou výhodu. Kanadský správce daně zároveň zdůraznil, že holding (resp. společnost GE) by nepřipustil, aby dceřiná společnost sdílející jeho jméno, nesplácela své dluhy – to by totiž poškodilo úvěrový rating celé skupiny a zvýšilo její celkové výpůjční náklady. Kanadský správce daně tak argumentoval, že pokud by dceřiná společnost neobdržela záruku, dalo by se racionálně očekávat, že si bude moci půjčovat za úrokové sazby srovnatelné s úrokovými sazbami, které by byly s takovou zárukou. Soud ve svých úvahách a hodnoceních dospěl k přesvědčivému závěru, že koncept implicitní podpory nelze přehlížet. Jedná se totiž o ekonomicky relevantní charakteristiky, a proto by měla být uvažována. Odvolací soud v daném případě výslovně uvedl, že: *„the suggestion that implicit support should be ignored would require the Court to turn a blind eye on a relevant fact and deprive the transfer pricing provisions of their intended effect"*.[30] Při svých úvahách pak soud zvažoval, zda onou zárukou byla poskytnuta výhoda a zda je odměna za tento benefit přiměřená. Soud se přiklonil ke stanovisku daňové správy, a tedy že výhodu záruky je třeba určit s ohledem na výpůjční náklady, které by společnosti vznikly na základě úvěrového ratingu v důsledku jejího spojení se skupinou. V rámci hodnocení bylo rovněž poukázáno na to, že poskytnutá záruka přispěla ke zvýšení jistoty na straně nespojených osob z řad investorů. Závěry implikují (v souladu se standardy OECD), že člen skupiny by neměl být odměňován za poskytnutí záruky, pokud jejím poskytnutím nezíská výhodu (prospěch ve srovnání se situací, kdy by součástí skupiny nebyl). To pochopitelně v praxi znamená, v rámci nesení důkazního břemene, že poplatník (event. osoba pověřená zpracováním příslušné dokumentace) musí příslušné hodnoty kvantifikovat.

4. Vybrané okruhy otázek, které by měly být předmětem zájmu (nejenom) znalce

O **komplexnosti problému** (zvláště v kontextu existence zahraničních holdingových struktur) svědčí i otázky a úkoly, se kterými se osoba/osoby podílející se na vyhodnocení konkrétní situace, musí vypořádat v rámci hodnocení a/nebo vymezení finanční transakce. Mezi ně patří:[31]

1. Otázky obecnějšího charakteru

- Jaká je obecná politika holdingu v oblasti financí?
  - ve vztahu k nespojeným osobám,
  - ve vztahu ke spojeným osobám.
- Které společnosti vykonávají finanční funkce pro holding?
- Které společnosti a které země jsou předmětnými transakcemi dotčeny?
  - Jaké jsou daňové sazby v příslušných zemích?
  - Existují v příslušných zemích nějaké preferenční režimy?
  - Existují v daném případě nějaká závazná posouzení?
- Má některý z instrumentů charakter hybridního finančního nástroje?
- Jaké reálně dostupné jiné alternativy financování existují?
- Je jedna ze stran transakce ekonomicky znevýhodněna (ve srovnání s tržními podmínkami)?
- Je realizovaná transakce ekonomicky racionální?[32]

dílčí složky či zastoupení v určitém regionu, jsou ekonomické podmínky její činnosti zpravidla výrazně odlišné od situace, kdy by stejné činnosti vykonávala samostatně a komplexně, bez začlenění v rámci skupiny spojených osob. Právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob musí být v takovém případě posuzována podle toho, jakou roli v rámci skupiny hraje, a musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli."

28 Federal Court of Australia. *Chevron Australia Holdings Pty Ltd v Commissioner of Taxation* [2017] FCAFC 62 (21 April 2017). Dostupné z: http://www8.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/FCAFC/2017/62.html.
Překlad citace: *„dceřiná společnost zabývající se průzkumem a těžbou ropy a zemního plynu (E&P)".*

29 Tax Court of Canada. *General Electric Capital Canada Inc v The Queen*, 2009, TCC 563 (Tax Court of Canada). Dostupné z: https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2009/2009tcc563/2009tcc563.pdf.
Pro kratší shrnutí viz DHAWAN, S. (2010). *Transfer Pricing for Inter-Company Transactions Clarified in GE Capital v The Queen*. Dostupné z: https://www.thecourt.ca/transfer-pricing-for-inter-company-transactions-clarified-in-ge-capital-v-the-queen/.

30 Federal Court of Canada. *Canada v. General Electric Capital Canada Inc.*, 2010, FCA 344. Dostupné z: https://decisions.fca-caf.gc.ca/fca-caf/decisions/en/item/37003/index.do.
Bod 56 předmětného rozsudku.
Překlad uvedeného citátu: *„návrh, že by implicitní podpora měla být ignorována, by vyžadoval, aby soud zavíral oči před relevantní skutečností a zbavil ustanovení o převodních cenách jejich zamýšleného účinku".*

31 Dle GREIL (eds.) *Transfer Pricing – A Case-based Approach*. Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG, 2021.
Daný výčet rozhodně není ani zdaleka „taxativní" a nadto ani nezahrnuje specifické otázky, které je nutné řešit ve vztahu k příslušné finanční transakci.

2. Vybrané otázky zaměřené na posouzení skutkového stavu věci

- Jedná se svou podstatou o dluh nebo o *equity*?[33]
- Jaká je délka trvání vztahu? Budou v něm participovat ty samé subjekty do ukončení jeho trvání?
- K jakému účelu jsou prostředky/záruka zapotřebí?
- Kdo přebírá jaké funkce a jaká nese rizika z titulu předmětné transakce/transakcí?
  - Jaké funkce jsou nezbytné k provedení transakce?
  - Jaká rizika s sebou předmětná transakce/předmětné transakce nese/nesou (riziko selhání, měnové, úrokové, atd.)?
  - Kdo rozhoduje o vypořádání transakce?
  - Kdo ve vztahu k předmětné transakci „nasazuje" vhodné personální zabezpečení?
  - Kdo má finanční kapacitu krýt rizika z předmětné transakce?

3. Příklady otázek/atributů řešených v souvislosti s úvěrem/zápůjčkou

- Jaká je výše úvěru?
- Jaká je doba trvání úvěru?
  - Existují nějaké možnosti předčasného ukončení vztahu? Pokud ano, za jakých podmínek?
- Jaká je povaha a účel úvěru?
  - Odpovídá povaze a účelu délky trvání?
  - Byl úvěr poskytnut jako hlavní služba, nebo „pouze" jako doplňková služba k jiné transakci?
- Jaká rizika jsou s úvěrem spojena a jak jsou eliminována?
  - Jaká je úvěruschopnost dlužníka a holdingu?
  - Existují zvláštní vztahy a pravidla mezi spojenými osobami (např. dohody o vyrovnání zisku nebo ztráty)?
  - Byly sjednány záruky a jakým způsobem ovlivňují úvěruschopnost?
  - Existují kurzová rizika?
  - Existují rizika změn úrokových sazeb za dobu trvání úvěrového vztahu?
  - Je při posuzování rizika zohledněn účel úvěru?
- Je prováděno zajištění (hedging)?
- Jaká je situace financování na kapitálovém trhu v době poskytnutí úvěru?

5. Závěr

Mezi jednoznačné výhody znaleckého posudku patří, že nemůže být až na určité výjimky ze strany správce daně či soudu odmítnut. Jeho zpochybnění je přitom spojeno s určitými kroky a postupy, jejichž nedodržení má (event. může mít) za následek zpochybnění zákonnosti výsledného rozhodnutí a jeho přezkoumatelnosti. To vše vede k tomu, že tento institut je relativně široce využíván i v otázkách spojených se stanovením převodní ceny mezi spojenými osobami (finanční transakce nevyjímaje). Znaleckým posudkem si poplatníci určitým způsobem jistí svou pozici. Tomu bezesporu nahrává i existující a konstantní judikatura správních soudů, která etablovala řadu atributů souvisejících s jeho užitím. Z obecných požadavků kladených na znalecký posudek ve spojení se specifickými požadavky kladenými na posudky pro převodní ceny je však zřejmé, že jeho vypracování může být (v závislosti na konkrétních okolnostech a situaci) velmi náročné. V tomto ohledu se nabízí i užití východisek a standardů etablovaných judikaturou správních soudů (a to nejenom těch českých[34]), které sílu a přesvědčivost znaleckého posudku mohou posílit.

Poděkování

Článek vznikl za podpory Technologické agentury ČR v rámci řešení projektu č. TL05000328 *„Stanovení obvyklé ceny u finančních transakcí náhledem principu tržního odstupu".*
Informace o projektu jsou dostupné na webové stránce: http://www.prevodni-ceny-ft.cz/. ■

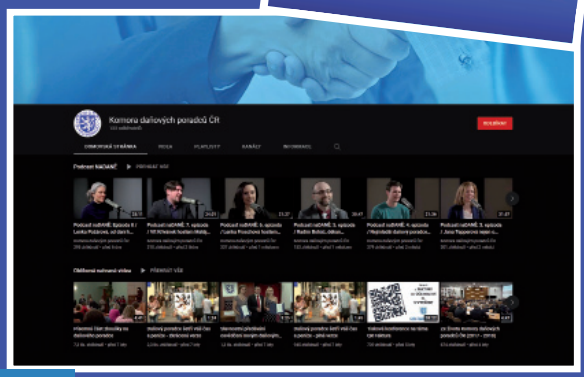
32 Nutnost posouzení transakce pohledem *substance* a *benefit testu*.

33 Financování vlastním kapitálem.

34 Vyjdeme-li z předpokladu založení rozhodnutí na standardech OECD, které jsou nosné i v podmínkách ČR.

Podcast NADANĚ

Podcast můžete sledovat nejen na komorovém YouTube kanále, ale také na svých oblíbených platformách Apple Podcast, Spotify nebo Google Podcast.



zpět na obsah

Dopady krizí na transakce mezi spojenými osobami

Ing. Vítězslav Kapoun,

ředitel Odboru daní z příjmů II, Generální finanční ředitelství

Úvod

V posledních letech dopadají na jednotlivé části světového hospodářství ve větší míře než obvykle nejrůznější krize, které pochopitelně nevynechávají ani nadnárodní společnosti, ani jakékoliv jiné navzájem propojené osoby. Čím je krize významnější, tím také výrazněji odhaluje možné problémy v nastavení dodavatelsko-odběratelského řetězce, a pokud je tento uskutečňován mezi spojenými podniky, pak i v nastavení cen mezi nimi.

Nejvíce se tyto problémy projevily s propuknutím koronavirové krize, která v určité chvíli takřka zastavila světový obchod, uzavíraly se hranice, pozastavovaly se výrobní provozy i obchody. Toto všechno mělo dominový efekt, neboť přestal-li vyrábět jeden článek řetězce, nemohl vyrábět ani další, nebo, pokud zůstaly stát kamiony na uzavřených hranicích, neměly výrobní podniky opět z čeho vyrábět a potažmo prodejní společnosti co prodávat. Druhým faktorem bylo to, že se významně, v některých sektorech krátkodobě, v některých trvale, změnila poptávka. Výše popsané problémy se ještě prohloubily s krátkodobou krizí způsobenou uvíznutím obří kontejnerové lodi *Ever Given* v Suezském průplavu v březnu roku 2021, která na řadu měsíců zastavila možnost lodní dopravy touto cestou. K tomu všemu ještě v důsledku změny klimatu a zhoršování životního prostředí dochází k významnému tlaku na „zezelenání" výrobních procesů i ekonomiky v Evropě, což nepochybně přináší řadu nových výzev, ale i komplikací a utlumování některých oborů nebo jejich částí. Typickým příkladem je přechod na elektromobilitu, s nímž se musí vypořádat automobilový sektor – omezování spalovacích motorů a s tím spojená snížená poptávka po některých komponentech (např. výfuky nebo spalovací motory jako takové), ale i tvorba nových komponent, jako jsou baterie, a potřeba jejich zakomponování do vozidla. A v neposlední řadě válečný konflikt na Ukrajině, který opět přináší řadu specifických problémů. Jako první přichází v úvahu nutnost nahrazení ropy a zemního plynu (ale i jiných komodit) z Ruska a Ukrajiny dodávkami odjinud, případně přechod na zcela jiný druh komodity, která bude schopná ve výrobě (a to nejen elektrické energie) či vytápění tyto dodávky nahradit. Dále jsou to otázky spojené s dodavateli komponent sídlícími ve zmíněných lokalitách, nebo přímo dceřinými společnostmi, jejichž provoz se zcela zastavil nebo omezil. Ale jsou to pochopitelně i nové příležitosti zejména ve zbrojním průmyslu, kde je zapotřebí navyšovat výrobní kapacity.

Pojďme se nyní na tyto krizové situace podívat optikou převodních cen a toho, kdo v rámci skupiny podniků by měl nést jaký díl rizik, a tedy i jejich následků, jež tyto krize přinášejí. Zcela zásadní zde bude si uvědomit, kdo v rámci skupiny podniků vykonává jaká rozhodnutí, a tedy jaké má funkce, neboť s tím následně souvisí i nesení rizika. Bude tedy klíčové, zda podnik, který je přímo vystaven dopadu některé z krizí, disponuje rozhodovacími pravomocemi k vypořádání se s rizikem, jemuž čelí, nebo ještě lépe, zda měl pravomoc tomuto riziku předcházet. Rozdílně tedy musí krizové scénáře dopadat na podnik, který je centrální rozhodovací entitou, případně plnohodnotným výrobcem či distributorem, a na podnik s omezeným funkčním profilem. A i v této druhé skupině podniků bude vždy záležet, nakolik je podnik funkčně (a tedy i rizikově) omezen. Úplně stejným způsobem je pak třeba nahlížet i na společnosti ze skupin, které v některé z krizí vidí příležitost k růstu (již zmiňované zbrojovky nyní, nebo např. e-shopy či zdravotnické společnosti v době koronavirové krize). Jinými slovy, zisk i ztráta musí být vždy rozdělovány stejným způsobem v závislosti na nesených rizicích a vykonávaných funkcích.

Funkční a riziková analýza obecně

Pro správné pochopení dále uvedeného vzorového rozdělení společností do několika skupin podle jejich funkčního profilu a pro pochopení rovněž níže popsaného určování cenotvorby v závislosti na funkčně-rizikovém profilu je nyní nezbytné alespoň v krátkosti popsat principy srovnávací analýzy, jejíž součástí je právě i provedení analýzy funkcí a rizik, z níž vychází výběr nejvhodnější metody převodních cen.

Podle Směrnice OECD k převodním cenám,[1] která je celosvětově uznávaná jako hlavní metodický materiál k nastavování cen mezi spojenými podniky, je srovnávací analýza považována za klíčovou při výběru vhodné metody převodních cen, a tedy i při správné

1 Směrnice OECD k převodním cenám pro nadnárodní podniky a daňové správy, dostupné zde: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm.

aplikaci principu tržního odstupu. Směrnice OECD v bodě 1.36 popisuje prvky srovnávací analýzy následovně:

„Ekonomicky relevantní vlastnosti nebo faktory srovnatelnosti, které je třeba identifikovat v obchodních nebo finančních vztazích mezi spojenými podniky za účelem přesného vymezení konkrétní transakce, lze obecně rozdělit do následujících kategorií:

- *Smluvní podmínky transakce (D.1.1).*
- *Funkce vykonávané stranami transakce s přihlédnutím k použitým aktivům a neseným rizikům, včetně funkcí vztahujících se k tvorbě hodnoty skupiny nadnárodních podniků, pod niž spadají strany transakce, s přihlédnutím k veškerým okolnostem transakce a průmyslovému odvětví (D.1.2).*
- *Vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb (D.1.3).*
- *Ekonomické okolnosti stran transakce a trhu, na kterém strany působí (D.1.4).*
- *Podnikatelské strategie vykonávané stranami transakce (D. 1.5).“*

Z praktické zkušenosti vnímám nejčastěji se vyskytující problémy v analýze, která je popsána v odrážce druhé, tedy v analýze funkcí, rizik a aktiv. Zde Směrnice OECD konstatuje, že cena transakce uskutečňované mezi spojenými osobami by měla *„odrážet funkce, které každý z podniků vykonává (s přihlédnutím k používaným aktivům a neseným rizikům)“*.[2] Problémem bývá zejména správné určení klíčových funkcí a toho, kdo ze skupiny podniků tuto funkci vykonává.

Často rovněž bývá funkce zaměňována s vykonávanou činností. Abych tento rozdíl vysvětlil, pomohu si definicí funkce z pokynu GFŘ D-34:[3] *„Funkce je rozhodovací pravomoc spojená s odpovědností, která dává možnost ovlivnit další vývoj a tím přímo ovlivňuje míru rizika. Současně platí, že aby strana transakce mohla vykonávat funkci, musí být schopna rozhodovat, kontrolovat činnosti s ní související a disponovat finanční kapacitou k nesení souvisejícího rizika. Funkce a z nich plynoucí rizika nelze od sebe oddělit. Je tomu tak proto, že schopnost nést (vykonávat) funkce (tj. rozhodovat) a skutečně vykonávat tyto funkce (tj. realizovat rozhodnutí) ve vztahu k relevantnímu riziku předpokládá pochopit riziko prostřednictvím informací, které jsou nezbytné ke zhodnocení očekávaných negativních a pozitivních dopadů rizika spojeného s rozhodováním o něm (tzn. spojeného s funkcí), viz Směrnice odst. 1.66. Funkce znamená řídit riziko.“*

Z výše uvedeného popisu funkce je patrné, že *činností se rozumí pouze realizace určité funkce*, zatímco aby podnik mohl být označen jako ten, kdo vykonává funkci samotnou, musí být schopen o *činnosti rozhodovat, kontrolovat ji a nést související rizika*. Pokud tedy např. podnik vyvíjí nový typ vakcíny, ale jiný podnik ze skupiny mu tento úkol zadal (rozhodl o něm), průběžně kontroluje plnění a koriguje směr vývoje, pak v případě neúspěchu ponese rizika – uhradí veškeré náklady spojené s vývojem, uhradí sankce zasmluvněným odběratelům apod. Stejně tak v případě úspěchu bude tato společnost generovat hlavní profit, zatímco společnost, která vývoj fakticky uskutečňovala v roli smluvního výzkumníka, bude inkasovat prakticky stejnou odměnu jako v případě neúspěchu, neboť od začátku po celou dobu nedisponovala klíčovými funkcemi, a nemohla tedy řídit související rizika.

Rámcové rozdělení společností podle funkčně-rizikového profilu

Pro správné určení metody a její následné aplikování je tedy klíčové určit, která společnost ve skupině vykonává jaké funkce a nese s nimi spojená rizika. Nezáleží však pochopitelně jen na počtu vykonávaných funkcí, ale i na jejich významnosti. Za tímto účelem je vhodné, aby v rámci dokumentace k převodním cenám, kterou by každý podnik ve skupině měl mít vytvořenou, byla zpracována i tzv. *value chain analýza*,[4] v rámci níž jsou vyhodnoceny ty funkce, které jsou pro daný byznys klíčové *(value drivers)* a které méně. Value chain analýza je proces standardně předcházející funkční a rizikové analýze, kterým je popisován dodavatelsko-odběratelský řetězec a (obvykle různá) přidaná hodnota v jednotlivých fázích dodavatelsko-odběratelského řetězce v příslušném odvětví, resp. u konkrétní skupiny podniků. Skrze value chain analýzu a z jejího výsledku by mělo být zřejmé, co představuje klíčové faktory úspěšnosti v příslušném odvětví, a tedy i pro skupinu podniků. Jinými slovy, co je hlavní hodnota podnikání skupiny podniků, jaká fáze řetězce je méně významná a jaká je spíše podpůrná. Ideálně až poté, co známe přidanou hodnotu v dodavatelsko-odběratelském řetězci, hodnotíme, jaká entita se rozhodnutími, a do jaké míry, podílí na té které fázi řetězce, a vykonává tedy příslušné funkce a nese související rizika. V okamžiku, kdy jsou tyto analýzy správně provedeny, je většinou možné společnost zařadit pod některou z níže popsaných skupin výrobních podniků (u distributorů je to obdobné, ale níže popsané funkční profily a příklady jsou v tomto článku zaměřeny pouze na výrobní společnosti) či říci, že je svým charakterem blíže k některé z nich.

Je zde třeba též zdůraznit, že každý podnik může mít více funkčně-rizikových profilů v závislosti na tom, kolik transakcí se spojenými osobami uskutečňuje a jaké je jeho postavení v nich. Může např. plnohodnotně vyrábět část produkce, k níž vlastní i výrobní know-how, a dodávat ji spojeným osobám k dalšímu prodeji (pak bude v této transakci plnohodnotným výrobcem) a současně může např. ze 30 % výrobních kapacit poskytovat jinému podniku ve skupině službu smluvní výroby. V takovém případě je naprosto nezbytné každou transakci oceňovat samostatně, neboť spolu navzájem nesouvisejí. Naopak velmi častým příkladem je smluvní výrobce, který nakupuje část materiálu ze skupiny dle smluvních podmínek zadaných objednatelem smluvní výroby a který současně od objednatele pořizuje výrobní postupy a podle objednatelových propozic prodává hotové výrobky zpět, případně je dodává přímo nezávislým (nebo i závislým) odběratelům,

2 Bod 1.51 Směrnice OECD.

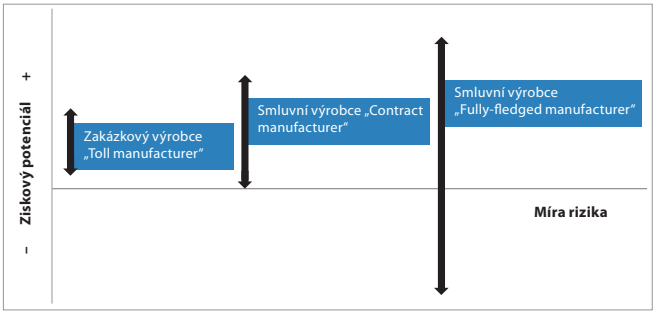
3 Pokyn GFŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, čj. 45076/19/7100-40113-110343.

4 Value chain analýza bývá využívána i v jiných situacích, např. při aplikaci metody profit split při analýze zásluh.

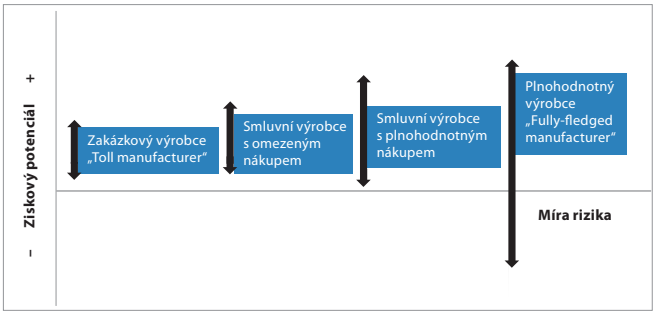
ale opět nasmlouvaným objednatelem (a za jím stanovených podmínek). V takovém případě, byť posuzujeme několik transakcí se spojenými osobami (i prodej nezávislému, jsou-li podmínky nasmlouvány jinou osobou ve skupině, je považován za transakci mezi spojenými podniky – tzn. příkaz mateřské společnosti[5]), je možné je agregovat a posuzovat dohromady. Agregaci transakcí v obdobných případech doporučuje i Směrnice OECD v odstavcích 3.9 až 3.12.

Co se týče typologie společností podle funkčního a rizikového profilu, pak v odborné literatuře[6] se nejčastěji vyskytuje rozdělení společností na plnohodnotného výrobce *(fully-fledged manufacturer)*, smluvního výrobce *(contract manufacturer)* a výrobce ve mzdě neboli zakázkového výrobce *(toll manufacturer)*. Protože se v praxi u výrobních podniků setkáváme s různým zapojením do nákupu materiálu, považuji za nutné pro účely tohoto článku ještě kategorii smluvního výrobce rozdělit na smluvního výrobce s omezeným nákupem a smluvního výrobce s plnohodnotným nákupem.

Obr. 1: Očekávaný zisk výrobce dle funkčně-rizikového profilu



Obr. 2: Očekávaný zisk výrobce dle funkčně-rizikového profilu s rozdílnou nákupní funkcí



Vzhledem k tomu, že testovanou stranou, tedy tou stranou transakce, která je méně komplexní a pro niž se určuje metoda převodních cen, nebývá plnohodnotný výrobce, nebudu se touto kategorií nadále zabývat. Plnohodnotný výrobce by totiž měl získávat reziduální odměnu po uhrazení odměn všem společnostem v řetězci, které mají omezený funkční profil. Případně pokud je v řetězci vícero plnohodnotných entit, pak mu bývá odměna stanovována pomocí metody profit split.

Zakázkový výrobce

První kategorií je zakázkový výrobce, někdy též označovaný jako výrobce ve mzdě, který představuje funkčně nejjednodušší společnost, která nevlastní zásoby materiálu, ale dostává materiál od jiného podniku ve skupině k opracování, případně dostává dílčí komponenty k finální kompletaci. Z hlediska nesených rizik pak nese pouze ta spojená se skladováním materiálu a jeho vydáním do výroby, potenciálně s pořízením vedlejšího, např. spojovacího či obalového, materiálu a pochopitelně rizika související s funkcí operativy výroby, která ale může spočívat pouze v potřebě držet se obdrženého výrobního postupu a zajistit funkční stroje a pracovníky k nim.

Tento typ výrobního podniku bývá ve vnitroskupinových vztazích nejčastěji odměňován pomocí metody nákladů a přirážky, případně pomocí metody TNMM, přičemž materiálové náklady (vyjma např. vedlejšího materiálu, který si výrobce ve mzdě pořizuje samostatně) nebudou spadat do nákladové základny, resp. neovlivní výpočet ziskovosti u metody TNMM. Důvodem je, že v ryzí podobě zakázkový výrobce do svého vlastnictví žádný materiál nepořizuje, a nevstupuje mu tak do účetních knih. Z daného jednoznačně plyne, že kalkulace ziskovosti bez materiálových nákladů je naprosto logická.

Pro účely benchmarkingové analýzy (dále též BMA), pomocí níž se s užitím databází vyhledávají srovnatelné nezávislé podniky a nalezne se u nich obvyklá míra ziskovosti či přirážka k nákladům, je ale zapotřebí myslet na to, že ani srovnatelné podniky by neměly ve výkazech mít významné zastoupení materiálových nákladů, aby je bylo možno považovat za srovnatelné, případně je třeba u nich provést odpovídající úpravy na základě logicky odůvodnitelných úvah. Pokud se nepodaří nalézt dostatek nezávislých společností, které mají pouze malý poměr materiálových nákladů k ostatním nákladům, pak by se nabízela možnost ponechat ve vzorku i podniky s významnými materiálovými náklady a tyto materiálové náklady vyloučit a spočítat ziskovost bez nich. Nicméně tento postup by nemusel vést ke správnému výsledku, neboť celková ziskovost nezávislého podniku je již ovlivněna i odměnou přiřaditelnou právě k nakoupenému materiálu. Směrnice OECD pro tyto případy říká, že mají být primárně provedeny úpravy srovnatelnosti, nicméně ani ty není možné provést vždy (velmi závisí na datech získaných o nezávislých společnostech). Proto je v odborné veřejnosti shoda na tom, že za jednu z vhodných možností použití je považováno ponechání nezávislých a jinak srovnatelných výrobců s materiálovými náklady v BMA, a to bez vylučování materiálových nákladů. Přičemž se následně použije posunuté roz-

5 Viz též pokyn GFŘ D-34, kapitola 2, nebo např. NSS 7 Afs 398/2019-49.

6 Např. A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses (IMF, OECD, UN, WBG), dostupný: https://www.oecd.org/ctp/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf.

pětí zjištěných ziskovostí mezi horním kvartilem a maximem,[7] kdy přirážka z tohoto posunutého rozpětí bude použita u *toll manufacturera* na nákladovou základnu bez materiálových nákladů (vyjma těch, které sám objednává, jako jsou např. spojovací materiály), což by běžně mělo vést k ziskovosti, která je v souladu s principem tržního odstupu. Nelze zde však uvést jeden jediný správný postup, protože každý jednotlivý případ má své specifické okolnosti, které bývá třeba zhodnotit.

Smluvní výrobce s plnohodnotným nákupem

Na druhé straně spektra výrobců, kteří nemají plnohodnotný funkční profil, stojí tzv. smluvní výrobce, který není plnohodnotným z pohledu výroby, neboť ta je mu smluvně zadávána jinou společností ve skupině, nevlastní výrobní know-how ani nerozhoduje o portfoliu výrobků, ale zcela samostatně si zajišťuje dodávky materiálu potřebného pro nasmlouvanou výrobu. Odlišností od první kategorie tedy je, že tito výrobci již materiál kompletně vlastní, účtují o něm a nesou za něj odpovědnost. Součástí zadání zakázky bývá seznam materiálu či komponent, které je třeba využít, nicméně dodavatele a podmínky kontraktu si už výrobce dojednává sám. V praxi se objevují i situace, kdy je v rámci skupiny vyžadováno formální schválení dodavatele ze strany plnohodnotného objednatele. Tento fakt ale na celkovém cenovém nastavení nic nemění.

Jde o jedno z nejčastějších nastavení ve skupinách a z hlediska cenotvorby bývá tento typ výroby odměňován rovněž na bázi nákladů a přirážky, případně metody TNMM (výjimečně CUP). Na rozdíl od *toll manufacturera* bude ale nalezená přirážka aplikována k celkovým nákladům včetně materiálových.

K vyhledání ziskové přirážky je pak používána klasická BMA, jak je popsána v kapitole 2.3 pokynu GFŘ D-34, bez nutnosti významnějších úprav a s použitím mezikvartilového rozpětí (mezi dolním a horním kvartilem, resp. 1 a 3 kvartil) – jakákoliv hodnota v takto zjištěném mezikvartilovém rozpětí je považována za tržní, neexistují-li specifické důvody pro použití konkrétního čísla v rámci tohoto rozpětí.

Smluvní výrobce s omezeným nákupem

Další skupinu výrobců podle funkčních profilů tvoří smluvní výrobci, kteří využívají toho, že jiná společnost ve skupině vyhledá dodavatelské partnery a dojedná s nimi dodavatelský kontrakt, případně dojedná rámcovou smlouvu, podle níž si nadále výrobce dojedná finální smlouvu o odběru materiálu, případně existuje ve skupině někdo, kdo se stará o centrální nákup. V těchto situacích nemá výrobce *de facto* plnohodnotnou nákupní funkci, případně část činností s ní spojených deleguje na jinou entitu. Obdobně jako *toll manufacturer* často samostatně objednává spojovací či obalový materiál, který následně musí kompletně vstupovat do nákladové základny, ale na rozdíl od *toll manufacturera* veškerý ostatní materiál plně vlastní, účtuje o něm a nese s ním spojená rizika (zastarání zásob, zničení skladů ohněm, živelní pohromou atd.). Rozdíl od smluvního výrobce s plnohodnotným nákupem je, že nemusí mít vyčleněny lidské zdroje na vyhledávání veškerých dodavatelů materiálu, a též rozdíly v rozhodování o materiálech a řízení souvisejících rizik.

Z hlediska cenového nastavení bude tento typ výrobce odměňován obdobným způsobem jako smluvní výrobce s plnohodnotným nákupem, tedy materiál vstupuje do nákladové základny, neboť tento typ podniku nese s materiálem spojená rizika, má v něm vázaný kapitál atd. Nicméně fakt, že samostatně nevyhledává dodavatele, ale je do tohoto procesu zainteresována ještě dalšího osoba ve skupině, vede k závěru, že určitá část z odměny smluvního výrobce vztahující se k této funkci by měla být alokována té společnosti ve skupině, která tuto funkci zajišťuje.

Zde existuje několik variant v závislosti na tom, jak je nákupní funkce mezi oba podniky rozložena. Častým scénářem bývá, že skupina má vyčleněnu jednu entitu, která zajišťuje klíčový materiál (nebo naopak jen materiál podpůrný, či kancelářské vybavení atd.) pro všechny ostatní podniky ve skupině, a tím dochází k celoskupinovým úsporám a synergiím. Synergie se díky tomuto postupu projevují u zapojených entit, např. i tím, že skupina (resp. prodejní entita) je schopna prodat výrobek levněji, případně na něm generovat vyšší marže. Zde pak platí, že tento centrální nákupčí nakupuje na základě pokynů ostatních společností – ony samy si určují, jaké množství a v jakém okamžiku chtějí, mají možnost určovat způsob výběru dodavatele, nastavují cenové mantinely apod. Tento procurement pak bývá odměňován tak, že se určí náklady centrálního nákupčího spojené s nákupem (bez ceny materiálu samotného) s adekvátní přirážkou (zde by mohla připadat v úvahu aplikace pokynu GFŘ D-10[8] a aplikace 3–7% přirážky) a úhrada této odměny centrálního nákupu je rozalokována vhodným alokačním klíčem (např. množství odebraného zboží) mezi všechny účastníky tohoto smluvního ujednání. Materiálové náklady jsou centrálnímu nákupčímu poté proplaceny bez další přirážky.

V případě, že se jiná společnost ve skupině významně podílí na nákupu jako takovém, a dochází tak ke „sdílení" funkce nákupu,[9] je vhodné udělat velmi detailní funkční a rizikovou analýzu ve vztahu pouze k nákupu materiálu – kdo vyhledává dodavatele, kdo určuje ceny, kdo rozhoduje o způsobu zásobování (*just-in-time*, či na sklad), kdo dělá kontrolu kvality, kdo vyřizuje reklamace atd.,

7 Běžně se pracuje s tzv. mezikvartilovým rozpětím, které obsahuje hodnoty mezi prvním a třetím kvartilem zjištěných hodnot. Posunuté rozpětí v tomto případě pak začíná právě na horním (třetím) kvartilu a dosahuje až maximálních hodnot, kde každá hodnota v tomto rozpětí je považována za tržní.

8 Pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky, čj. 37488/12-3131-13228.

9 Sdílením funkce je zde myšleno spíše její podrobnější rozdělení na více samostatných dílčích funkcí, které s nákupem souvisejí.

a posoudit přiměřenost odměny k těmto dílčím nákupním funkcím a souvisejícím rizikům. Platí, že pouze odměna ve výši nákladů a přirážky jako u procurementu zde nemusí být dostatečná.

Praktické dopady krizí

Pojďme se nyní vrátit na začátek k jednotlivým krizím a na praktických příkladech si ukázat, kdo by měl nést rizika, která díky krizím vyvstala, a jaké jsou jejich dopady do cen. Cíleně jsem se výše zabýval jednotlivými kategoriemi výrobních podniků se zaměřením na pořizování materiálů či komponent, neboť zmiňované krize často mířily právě do těchto míst.

Můžeme začít u koronakrize a uzavřených hranic. Kamiony naložené zbožím se nemohou dostat do výrobních podniků, neboť se vlády rozhodly z bezpečnostních důvodů hranice uzavřít. Smluvní výrobce tedy nemá z čeho vyrábět a nemůže plnit své smluvní závazky. V tomto okamžiku je ale třeba se podívat na to, kdo v nadnárodní skupině, jejímž je členem, je zodpovědný za vyhledání dodavatele. Kdo rozhodl o tom, že se budou komponenty dovážet z jiných zemí a nebudou nakupovány v tuzemsku? Pro jednoznačné přiřazení rizika a s ním spojených důsledků je třeba ale posoudit i celkový kontext, tedy zda vůbec v ČR či okolních zemích existují náhradní zdroje daného materiálu. Budeme-li v situaci smluvního výrobce s plnohodnotným nákupem, pak by toto riziko mělo pravděpodobně jít za ním a on sám by měl nést důsledky, jimiž mohou být např. sankce za pozdní dodání. Nicméně budeme-li v pozici *toll manufacturera*, tak ten neměl na pořízení komponent žádný vliv, naopak smluvně garantuje objednateli svoji plnou výrobní kapacitu, takže má nárok na to, aby i v době této bezprecedentní ekonomické krize měl od objednatele výrobní služby plně pokryté veškeré své náklady, které mu vznikají i v době, kdy nevyrábí, neboť nemá z čeho. Zcela totožná situace bude s uvíznutím lodí v Suezu či s dodávkami z Ruska či Ukrajiny.

V souvislosti s krizemi mohou vyvstat i kurzové problémy. Pokud jakožto smluvní výrobce nakupuji veškeré své vstupy v českých korunách (zaměstnanci i materiál jsou z ČR), ale objednatel určil, že hotový produkt bude dodáván odběrateli ze zahraničí (např. Rusko, Turecko, kde došlo v posledních letech k výkyvům kurzů tamních měn) za tamní měnu, pak riziko výkyvu kurzů nemůže nést výrobní podnik, ale entita, která zakázku dojednávala. Takto vzniklé kurzové rozdíly by měly vstupovat do výpočtu ziskovosti testované strany. Ostatně je naprosto běžné (např. u společností, které účtují v IFRS), že finanční výsledek hospodaření, který souvisí s provozem, automaticky vstupuje do provozního výsledku hospodaření (u TNMM se převážně testuje právě provozní výsledek hospodaření). Současně zde na druhou stranu platí, že pokud jsou v obdobném případě generovány kurzové zisky, pak i ty vstoupí do výpočtu a naopak zvýhodní společnost, která rozhodnutí učinila.

V posledních měsících všichni pociťujeme citelný nárůst cen energií, a nejinak tomu je i v nadnárodních skupinách. A i v tomto případě vyvolaném krizí může docházet k otázkám, jak se má toto navýšení cen promítnout do vnitroskupinových transakcí. Odpověď bude v zásadě kopírovat nastavení cen v době kovidové krize tedy, zůstaneme-li opět u výrobců s omezeným funkčním profilem, především prostřednictvím BMA. Náklady na energie jsou jednou z položek, která vstupuje do nákladové základny, ať už je její cena jakákoliv. Je třeba si uvědomit, že tato cena vznikla tržně a nějakým způsobem dopadá jak na spojené podniky tak i na podniky nezávislé a její navýšení často nelze celé přenést na zákazníka. Nárůst cen, a v budoucnu i jejich pokles, se projeví v hodnotách obvyklých ziskovostí a ovlivní výši přirážky k nákladům zjištěnou z benchmargingové analýzy.

S krizemi může souviset i rozhodnutí skupiny o určitém útlumu výroby, resp. jejím přesunutí do jiné destinace. Této problematice se věnuje Směrnice OECD v kapitole deváté nazvané restrukturalizace. V tomto kontextu je třeba si uvědomit, že restrukturalizací se zde nemyslí jen fúzování či rozštěpování společností, ale z převodněcenového pohledu se jí myslí i změna funkčního profilu (např. z plnohodnotného výrobce na smluvního) či přesun jednotlivých funkcí. A právě za přesun konkrétní funkce můžeme považovat i přesun části výroby z ČR do jiné entity ve skupině. U všech výše popsaných změn je zapotřebí, aby došlo k jejich důkladnému zdokumentování, včetně zdokumentování důvodů, které k nim vedly. Současně Směrnice OECD vyžaduje, aby u každé restrukturalizace došlo ke zhodnocení, zda by s ní neměla být spojena i potenciální platba za ztrátu funkce. Na druhou stranu, vede-li krize až k závěru, že se skupina rozhodne část svých aktivit zcela opustit a některou společnost zrušit, pak na to má nepochybně právo. S ukončovacím procesem žádné explicitní platby spojeny nejsou, ale je třeba zde opět vždy posoudit, která společnost ve skupině má hradit náklady spojené s ukončením činnosti – sankce za nedodržení kontraktů, odstupné zaměstnancům apod. I zde je třeba vycházet z posouzení funkcí a ten podnik, který je nadán schopností rozhodnout o ukončení výroby, musí být schopen i unést rizika s tím související, tedy např. uhradit náklady na odstupné zaměstnanců, nebo třeba ekologickou likvidaci výrobního závodu. Je-li zanikající společností entita s omezeným funkčním profilem, která o svém zániku nerozhodla, pak pravděpodobně nenastane důvod, aby tato entita byla i v roce svého zániku ztrátová.

Závěrem lze shrnout, že cena (a tím i potenciál zisku) subjektu musí odrážet funkce a rizika nesená konkrétním účastníkem transakce. Tento princip platí univerzálně a je odrazem toho, jak se chovají nezávislé subjekty. V běžných situacích o tom nikdo nepochybuje a nepřestává to platit ani v situacích výjimečných. Pokud se tedy skupina dostane do výjimečné situace, je i v tomto případě potřeba posuzovat dopady takové výjimečné situace na členy skupiny (účastníky transakce mezi spojenými osobami) podle toho, jaké vykonávají funkce a jaká tedy nesou rizika. Posuzování otázek o tom, kdo má nést jaký podíl na důsledku mimořádné situace, se tak prakticky stává otázkou řádného provedení funkční a rizikové analýzy, která zahrnuje také řádné prokázání toho, co se o rozložení funkcí a rizik tvrdí. A součástí řádně provedené funkční a rizikové analýzy jsou i vlivy změn v rozložení funkcí a rizik, včetně dopadů popsaných v návaznosti na restrukturalizace. ■

Etika berního úředníka (nejen) dnešníma očima

O tématu profesního standardu správy daní ve světle aktuálního společenského kontextu se za účasti zástupců Komory daňových poradců ČR, Nejvyššího správního soudu a Finanční správy diskutovalo v polovině září tohoto roku v sídle Nejvyššího správního soudu.[1] Stranou nezůstalo ani reputační či společenské hledisko a laťka profesního standardu pohledem všech zástupců jednotlivých profesních skupin.

Mgr. Ladislav Henáč,

ředitel sekce, Specializovaný finanční úřad

I. Historický kontext

Základním problémem, jenž provází lidstvo již tisíce let, je způsob výkonu státní moci, který se neobejde bez úředníků. Patrně nejstaršími historicky známými úředníky byli výběrčí daní. Přibližně před 2 tisíci lety panovníci povětšinou zastávali přístup, podle kterého soudcům zajistili do určité míry širokou autonomii při výkonu jejich činností. Členy úřednického aparátu však volili důkladně a posléze na ně neustále dohlíželi, jestliže tedy bylo jejich zájmem vyhnout se případné úřednické libovůli, jejímž následkem by mohlo být zvýšené pnutí mezi obyvateli. Na úřednickou profesionalitu se dbalo ponejvíce ve starověkém Egyptě a Číně, přičemž nebylo žádným tajemstvím, že nejen v těchto civilizacích bylo prvořadou povinností vládce vybírat do státních úřadů správné lidi. Některé jiné tehdy všeobecně přijímané principy moci výkonné nepochybně daly základ dnešním zásadám správy daní.[2, 3]

II. Ústavněprávní rozměr

Státní moc slouží občanům, praví Ústava,[4] a musí být chráněna před politizací, což je však v praxi ne zcela realizovatelné. Stěží lze oddělit politiku od veřejné správy, činnost úředníků nelze redukovat jen na odborný výkon stojící mimo politické zájmy. Jakkoliv musí úředníci nepochybně dostát nejen standardům veřejné správy, musí být citliví i k politickému mínění vyjádřenému Parlamentem ČR, v médiích nebo dopisech ministrovi. Správa může být technicky oddělena od politiky, to ji však nezbaví politické agendy.[5] Tomuto je však nutno čelit neustálým a neutuchajícím apelem na nestrannost úředníka a kategorický imperativ, který je platný vždy a všude, rozhodování o věcech veřejných nevyjímaje.

III. Promítnutí při správě daní

Profesní či úřednická etika může být – a do značné míry by měla být – vnímána jako profesní odpovědnost. Soubor etických požadavků obdobných starověku je v normativní podobě zachycen ve formě základních zásad správy daní a také v obecných principech dobré správy, které představují vodítko při řešení rozmanitých životních situací spojených s výkonem úřednické činnosti. Stručně rekapitulováno, řádný a zodpovědný výkon pravomoci úřední osoby není jednoduchý, obzvláště ne pro osoby bázlivé bez vlastního informovaného názoru podepřeného náležitými znalostmi a tolik potřebnými zkušenostmi.

IV. Etické hledisko jako problém v praxi – vzájemná provázanost vztahu jedince a společnosti

Orgány Finanční správy a jednotliví úředníci disponují velkým rozsahem pravomocí a značnou diskreční pravomocí. Navzdory množství vydávaných rozhodnutí je kladen důraz na to, aby v obdobných věcech bylo postupováno obdobně. Každý případ má však svá specifika a o jeho vyústění rozhodují různě smýšlející úředníci. Byť oba dodržují tytéž zákony, mají obdobné podklady pro rozhodnutí, respektují jedinečnost případu, mohou rozhodnout různě, neboť vyhodnocování objektivních skutečností a odůvodňování rozhodnutí provádí konkrétní

1 IFA Česká republika ve spolupráci s Komorou daňových poradců ČR dne 16. září 2022 společně pořádala mezinárodní konferenci zaměřenou na využití technologií ve správě daní a etiku.
2 *„Posuzujte nestranně každou žádost, která je vám předložena, a buďte pohotoví při jejím vyřizování."*
3 *„Buď přívětivý, nikoli nevrlý a dívej se na toho, koho znáš, jako na toho, koho neznáš."*
4 Čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky.
5 HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo – Obecná část*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006.

osoba s vlastními etickými či jinými (rovněž psychologickými) názory na věc a vlastní osobní odpovědností.

Správnost rozhodnutí tedy závisí na jednotlivci a jeho morálních vlastnostech. Navíc se tu prolíná kategorie svobody v rozhodování, svobody spočívající ve vlastní vůli a schopnosti rozhodnout se správně, která je u různých jedinců omezována obavami z odpovědnosti, alibismem a nejistotou, jež strhává k opaku, tj. k automatické aplikaci právních norem, potažmo metodických instrukcí, kterážto pravidla nedopadají a ani nemohou dopadat na všechny situace, jakož i k nežádoucí nečinnosti z důvodu nerozhodnosti. Obecně lze shrnout pravidla požadovaného chování pod pojem důstojnost vystupování a respekt k právům, slušné vystupování, přičemž věcná a klidná argumentace by měla být samozřejmostí ve vzájemných vztazích.

V. Dilema mezi právem a etikou

Volba mezi oběma kategoriemi zahrnuje především složité komunikativní, rozhodovací, koncepční a koordinační činnosti. V situacích každodenní praxe se stává, že se do vzájemného konfliktu může dostat vícero etických hodnot. Navíc v případě těchto rozporů nemusí jít o rozlišení mezi dobrým a špatným řešením, ale může se jednat o volbu mezi několika možnostmi (např. zda jsou dány důvody posečkání daně, popř. za jakých podmínek, povinnosti poskytnout adekvátní zajištění či zodpovězení dalších parametrů[6]).

Jak řešit dilemata mezi etickými zásadami a právními normami:

1) je třeba zachovat si nezávislost a nestrannost, jakož i důstojnost služebníka, včetně vztahu k odborné veřejnosti i daňovým subjektům, pro něž často užívané označení klient, jakkoliv je zaužívané a preferované, může být do jisté míry matoucí, neboť v převážné míře přísluší soukromoprávním vztahům,
2) spoutanost se zákony a metodickými pokyny není totožná s morálkou a nezbavuje odpovědnosti za etické rozhodování,
3) nebát se měnit či upozorňovat na možné konflikty, které lze vyloučit např. změnou řídících materiálů, za současné odolnosti proti tlaku blízkého okolí nebo odborné veřejnosti.

VI. Interpretace role práva v daňovém právu – při řešení a navození rovnováhy mravních norem sehrává nezastupitelnou roli

Pro řádný výkon správy daní je nezbytné, aby daňové povinnosti byly přesně vymezeny a podřízeny zákonnosti. Nelze se zabývat tím, zda to, co je vyjádřeno v právních normách, je také správné a spravedlivé. Zároveň je však nutno se vyvarovat přísné a bezbřehé vázanosti zákonem a metodickými pokyny, které za určitých okolností mohou podkopávat iniciativu jednotlivce a odlišnost v názorech. Zatímco prospívá bojácným a neflexibilním, zužuje zájmy a vnímání pouze na to, zda bylo dodrženo pravidlo, a naopak ignoruje jeho účelnost, ba i smysl.

VII. Vliv veřejného mínění a mediálního tlaku

V tomto směru je bedlivě poměřován soulad právních norem s mravním vědomím většiny. Jestliže veřejné mínění hodnotí jako dobré a spravedlivé činy, které jsou v rozporu s platným právem, může být velmi snadno ohrožen respekt k právním normám na jedné straně a současně docházet ke snížení motivace úředníků k přijetí odpovědnosti za rozhodování na straně druhé.

I v komunikaci se zástupci médií se nepochybně uplatňují profesní etické standardy. Bylo by však zcela bláhové si myslet, že v mediální komunikaci vždy a za všech okolností hraje prim odborné posouzení a pravidla formální logiky. Patrně stěžejním faktorem pro vyloučení či alespoň umenšení negativního vlivu médií na patřičný výkon úředních kompetencí je náležitá vědomostní základna, odpovídající procesní strategie a v neposlední řadě i obratnost ve vzájemné komunikaci.

VIII. Realita nebo utopie – kráčíme po správné cestě?

Současný úřednický aparát se občas může zdát pramálo podobný starověké předloze. Kvalitní úředníci nejsou samozřejmostí, na jejich morálním a odborném růstu je nutno průběžně intenzivně pracovat. Troufám si tvrdit, že nastala doba, kdy si většina úředníků uvědomuje, že jejich práce je službou a spokojenost s jejich činností základem společenské stability. Ačkoliv okřídlené heslo „mravnost nade vše" se může jevit archaickým, nepochybně má své místo i v dnešní společnosti a jejím vývoji, jenž do značné míry odráží vývoj úřednické či jiné profesní etiky.

Za profesní standard nepochybně nelze označit jakékoliv běžné plnění uložených povinností, nýbrž opravdu jen a pouze mimořádně zodpovědný a na morálních hodnotách založený přístup. Jakkoliv je proto úroveň etiky berního úředníka měřena každodenní prací, zahrnující mnohdy drobné činy, čelí neustálé konfrontaci se svědomím, morálkou a odpovědností, to vše při sledování společného cíle – zachování profesní cti a mravních norem ve společnosti. Tento přístup se notně odráží ve faktu, že nehledě na své postavení jsou úředníci motivováni k opravdu hmatatelnému a smysluplnému fungování, aniž by se uchylovali k účelovým a bezobsažným vyjádřením o složitosti věci a odpírali komentář konkrétního řízení pod rouškou institutu mlčenlivosti, který přísluší jen zákonem vymezeným situacím.

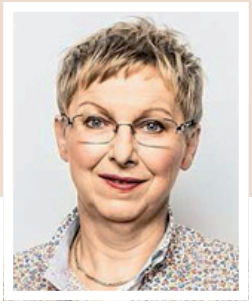
Pokud by úředník přestal brát ohled na etiku, morálku a slušné chování, rezignoval by na zkušenosti předchozích generací a jejich draze zaplacené poznání. Vyvarovat se tomuto nepochybně nežádoucímu jevu by nebylo možné bez průběžného posilování zdravé iniciativy a svobody v rozhodování. Nelze tudíž než věřit a doufat, že tyto na první pohled jednoduché principy budou každodenně naplňovány v životech nás všech. ■

6 Dílčí řízení při placení daní nebylo vybráno náhodou, nýbrž jako ukazatel významu zodpovědného řešení otázek potenciálně postihujících majetkovou a osobnostní sféru daňových subjektů.

zpět na obsah

Vliv zajišťovacích příkazů na vývoj nedoplatků při kontrolní činnosti

Bc. Martin Škoda



prof. Ing. Alena Vančurová, Ph.D.,

daňový poradce č. 1553,
Katedra veřejných financí
FFÚ VŠE

Úvod

Zajišťovací příkaz je nástrojem užívaným Finanční správou České republiky k vybírání nedoplatků souvisejících nebo vzniklých zejména při kontrolní činnosti. Z převážné většiny se používá k zajištění finančních prostředků na dosud nestanovenou daň. Tento institut byl v nedávné době ve veřejném prostoru hodně zmiňován. Byl označován za likvidační, nebo příliš silný nástroj v rukou Finanční správy, který je navíc nadužíván, a dokonce zneužíván, a to zejména v souvislosti s daní z přidané hodnoty.

Zajišťovací příkazy mnohá média označovala za veřejný problém zejména okolo roku 2016. Kritici tvrdili, že zajišťovací příkaz je extrémní nástroj, který zasáhl plošně podnikatele, a z výjimečně užívaného nástroje se stává nástroj nadmíru užívaný.[1] Podle vydavatelství Česká justice[2] tomuto názoru oponuje Finanční správa a uvádí, že zajišťovací příkazy jsou užívány ve výjimečných případech, a nejsou tudíž nadužívány, jak tvrdí její kritici. Finanční správa byla podpořena zprávou vypracovanou ombudsmanem pro lidská práva. Zpráva uvádí, že nebylo zjištěno plošné užití zajišťovacích příkazů.[3]

V následujícím textu se zamýšlíme nad účinností zajišťovacích příkazů jako nástroje směřujícího k výběru nedoplatků stanovených na základě kontrolní činnosti. To znamená, jaký je vliv zajišťovacích příkazů na nedoplatky při kontrolní činnosti a zda přispěl k jejich vyššímu výběru.

Podíl zajišťovacích příkazů na vybraných nedoplatcích

Dle vyjádření Finanční správy souvisí všechny zajišťovací příkazy s kontrolní činností. Okolo 96 % celkové částky všech zajišťovacích příkazů se týká ještě nestanovené daně. Mnohem menší podíl tvoří skupina zajišťovacích příkazů vystavených na zatím nesplatnou, ale již stanovenou daň.[4]

Abychom zjistili vliv zajišťovacích příkazů na hodnotu uhrazených nedoplatků, porovnáme podílové ukazatele v tabulce č. 1 na následující straně a budeme sledovat jejich vývoj v čase. Tyto ukazatele byly vypočteny z dat Finanční správy o výši předepsaných nedoplatků, vystavených zajišťovacích příkazů, uhrazených nedoplatků a uhrazených zajišťovacích příkazů, které vznikly v souvislosti s kontrolní činností správce daně.

1 MORAVEC, O. Zajišťovací příkaz: Nástroj efektivního výběru daní, nebo zbraň hromadného ničení? *Peníze.cz* [online]. Praha: NextPage Media, 2016, 6. 10. 2016 [cit. 2021-12-04]. Dostupné z: https://www.penize.cz/dane/316377-zajistovaci-prikaz-nastroj-efektivniho-vyberu-dani-nebo-zbran-hromadneho-niceni.

2 ČESKÁ JUSTICE. *Česká justice* [online]. Praha: Media Network, 2017, 19. 7. 2017 [cit. 2021-12-04]. Dostupné z: https://www.ceska-justice.cz/2017/07/zajistovaci-prikazy-nejsou-naduzivany-uvadi-material-vladu/.

3 ŠABATOVÁ, A. *Ochránce: Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky*. www.ochrance.cz [online]. Brno: Ochránce lidských práv, 2017, 8. 12. 2017 [cit. 2021-12-04]. Dostupné z: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi6mbPwhsr0AhVP3KQKHfxyBmkQFnoECAIQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ochrance.cz%2Fuploads-import%2FeSO%2FZajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf&usg=AOvVaw1KgRKF0Ij2RY-cuheWiRqL.

4 Otevřená data: *Zajišťovací příkazy* [online]. Praha: GFŘ, 2022, 6. 4. 2022 [cit. 2022-10-18]. Dostupné z: https://opendata.mfcr.cz/catalog/#/datasets/https:%2F%2Fopendata.mfcr.cz%2Flod%2Fkatalog%2Fzajistovaci-prikazy.

Tab. 1: Vliv zajišťovacích příkazů na nedoplatky při kontrolní činnosti v letech 2014 až 2021

Rok	Celkem nedop. Předepsáno	Skutečná úhrada nedop.	Zaj. p. částka zajištění	Zaj. p. výše úhrady	Podíl částky uvedené v zaj. p. na celkových nedop. v %	Úspěšnost zajištění u zaj. p. v %	Podíl uhrazených zaj. p. na uhrazených nedop. v %
	A	B	C	D	E = C/(A/100)	F = D/(C/100)	G = D/(B/100)
2014	5 573	1 506	4 172	256	75 %	6 %	17 %
2015	6 342	1 427	3 633	822	57 %	23 %	58 %
2016	13 035	1 483	3 329	1 098	26 %	33 %	74 %
2017	8 306	2 185	1 594	690	19 %	43 %	32 %
2018	8 901	2 566	1 472	471	17 %	32 %	18 %
2019	8 552	1 729	559	477	7 %	85 %	28 %
2020	7 019	1 859	519	348	7 %	67 %	19 %
2021	6 564	1 956	726	235	11 %	32 %	12 %
X	64 291	14 712	16 005	4 399	x	x	x

Pozn.: Hodnoty ve sloupcích A až D v mil. Kč.
Zkratky: Nedop = nedoplatek, Zaj. p. = zajišťovací příkaz
Zdroj: Bloudková (2022), vlastní zpracování.

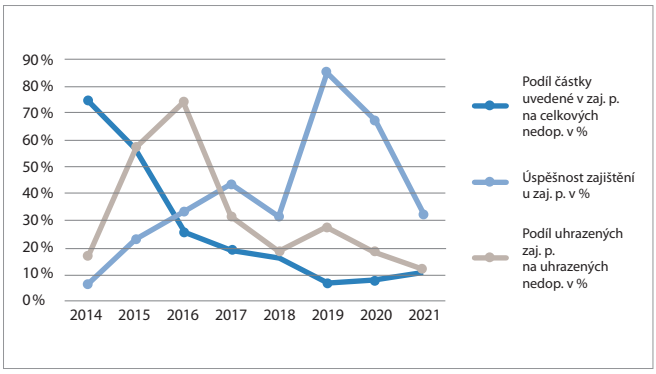
Ve sloupci A jsou uvedeny všechny předepsané nedoplatky při kontrolní činnosti. Ve sloupci B je uvedena skutečná úhrada nedoplatků, které z prvotních dat byly dopočítány.

Následně pak byla použita další data poskytnutá Finanční správou, a to výše částky zajištění, která je uvedena ve sloupci C. Jedná se o souhrnnou částku, která byla uvedena do zajišťovacích příkazů při jejich vystavení. Poslední sloupec D pak představuje částku, která byla skutečně vybrána pomocí zajišťovacích příkazů.

Při analýze dat lze sledovat tři základní relace. První z nich je podíl souhrnné částky, kterou se správce daně snažil zajistit zajišťovacími příkazy na celkových předepsaných nedoplatcích při kontrolní činnosti, sloupec E. Tento podíl lze srovnat s úspěšností výběru částky, kterou správce daně skutečně vybral pomocí zajišťovacích příkazů, oproti částce předepsané, sloupec F. Zásadní je podíl částky vybrané na základě zajišťovacích příkazů a částky skutečně vybraných nedoplatků na kontrolní činnosti. Je to vyjádření vlivu zajišťovacích příkazů na skutečně vybrané nedoplatky v kontrolní činnosti, sloupec G.

Průměrné hodnoty za celé sledované období jsou při kolísání dat více vypovídající veličinou. V neposlední řadě je třeba se podívat i na data v absolutních částkách. V následujícím grafu jsou znázorněny jednotlivé relace popsané výše.

Graf 1: Změny podílů zajišťovacích příkazů na vybraných nedoplatcích při kontrolní činnosti v letech 2014 až 2021



Zdroj: Bloudková (2022), vlastní zpracování.

Modře graficky znázorněná křivka popisuje podíl celkové částky, kterou správce daně uvedl do všech zajišťovacích příkazů oproti celkové výši předepsaných nedoplatků při kontrolní činnosti (sloupec E v Tab. 1). Od počátku sledování tento podíl prudce klesal a v roce 2019 se stabilizoval. Klesl ze 75 % na hodnotu pohybující se okolo pouhých 7 % celkových nedoplatků vyplývajících z kontrolní činnosti.

S poklesem podílu částky uvedené v zajišťovacích příkazech souběžně prudce rostla procentuální úspěšnost výběru daně z kontrolních šetření na základě zajišťovacích příkazů (oranžová křivka, sloupec F v Tab. 1). Tento podíl lze interpretovat jako kvalitu výbě-

zpět na obsah

ru zajištěné částky. V roce 2014 dosahovala pouhých 6 %, v roce 2019 celých 85 % úspěšnosti, od tohoto roku však křivka klesá na 32 % v roce 2021.

Fialovou křivkou znázorněný podíl skutečně vybraných peněžních prostředků pomocí zajišťovacích příkazů a skutečně uhrazených nedoplatků vyplývajících z kontrolní činnosti ukazuje hledaný vliv zajišťovacích příkazů na výběr finančních prostředků (sloupec G v Tab. 1). Maxima bylo dosaženo v roce v roce 2016. Následně vliv zajišťovacích příkazů i díky jejich menšímu objemu klesá, ale v roce 2019 a částečně v roce 2020 vyrovnal kvantitativní pokles částky v zajišťovacích příkazech růst kvality výběru u nich. V roce 2021 ale klesla kvalita (úspěšnost) výběru i objem zajišťovacích příkazů, proto se jejich vliv na skutečně vybrané nedoplatky snížil z maxima 75 % v roce 2016 na pouhých 11 % v roce 2021.

Zajišťovací příkazy, které dominovaly v roce 2016 jako institut pro vybrání nedoplatků při kontrolní činnosti, snížily svůj podíl na výběru nedoplatků z významných 74 % v roce 2016 na pouhých 12 % skutečně vybraných nedoplatků při kontrolní činnosti v roce 2021. Tento postupný pokles významu zajišťovacích příkazů při výběru nedoplatků byl přerušen jen v roce 2019, kdy se přechodně zvýšil na 28 %. K tomu došlo vlivem prudkého zvýšení kvality výběru daně ze zajišťovacích příkazů.

Ze získaných dat z Finanční správy je patrné značné kolísání vlivu zajišťovacích příkazů. Je zajímavé se podívat na jejich celkový průměrný vliv, za sledované období 2014 až 2021.

Tab. 2: Průměrný vliv zajišťovacích příkazů na nedoplatky při kontrolní činnosti

Rok	Podíl částky uvedené v zaj. p. na celkových nedop. v %	Úspěšnost zajištění u zaj. p. v %	Podíl uhrazených zaj. p. na uhrazených nedop. v %
	H = C/(A/100)	CH = D/(C/100)	I = D/(B/100)
Průměr za roky 2014 až 2021	25 %	27 %	30 %

Zdroj: Bloudková (2022), vlastní zpracování.

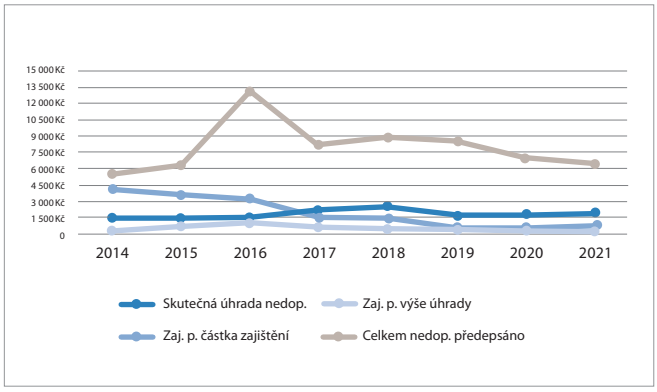
Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že vliv zajišťovacího příkazu na nedoplatky při kontrolní činnosti vyjádřený výše diskutovanými podíly byl za sledované období do 30 %. Nelze tvrdit, že by zajišťovací příkaz jako institut svým celkovým vlivem předčil za uvedené období vlivy ostatní, které zahrnují souhrnně dobrovolné úhrady a další nástroje vymáhání.

Absolutní částky zajišťovacích příkazů a vybraných nedoplatků

Pro úplnost je třeba se podívat na absolutní čísla. Předepsané nedoplatky při kontrolní činnosti celkem, jak staré, tak i nově předepsané, jsou v grafu označeny žlutě. Pokud se nedoplatek uhradí, což evokuje modrá křivka (uhrazené nedoplatky), žlutá se o něj v daném roce sníží. Jejich celková výše se snižuje s jejich postupným odepisováním nebo uhrazením.

Předepsané nedoplatky se kumulují i z minulých let. Až 80 % předepsaných nedoplatků při kontrolní činnosti bylo odepsáno pro nedobytnost,[5] tím se značně snižuje jejich kumulace z minulých let.

Graf 2: Úhrada nedoplatků a zajišťovacích příkazů a výše předepsané částky v zajišťovacích příkazech a nedoplatcích



Pozn.: Hodnoty na ose x v mil. Kč.
Zdroj: Bloudková (2022), vlastní zpracování

Na grafu 2 je nejvýše položenou křivkou oranžová, znázorňující stav předepsaných nedoplatků. Maxima předepsaných nedoplatků bylo dosaženo v roce 2016 ve výši 13,5 mld. Kč (nelze zjistit, do jaké míry byl následný pokles zapříčiněn masivními odpisy pro nedobytnost. Posléze se křivka předepsaných nedoplatků drží mezi 8,9 a 6,6 mld. Kč. Částka znázorněná šedou křivkou, uváděná v zajišťovacích příkazech, klesla ze 4,2 na 0,7 mld. Kč.

Je nezbytné podotknout, že data nejsou očištěna o soudem zrušené zajišťovací příkazy a nedoplatky z nich. Ty se autorům nepovedlo získat, což vypovídací schopnost dat snižuje. Korekce dat o soudem zrušené zajišťovací příkazy není možná i vzhledem k časovému posunu.

Proto alespoň doplňujeme informaci o tom, kolika zajišťovacích příkazů se napadení týkalo za rok 2014.

5 BLOUDKOVÁ, K. *Sdělení k žádosti o informace*. Data. Praha, 2022.

Tab. 3: Zajišťovací příkazy a jejich napadení soudem

zajišťovací příkazy	absolutně	relativně
vydáno	9 593	100 %
napadeno žalobou	288	3,00 %
rozhodnuto soudem	248	2,85 %
z toho zrušeno	69	0,72 %
nerozhodnuto	40	0,42 %

Zdroj: https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy.

Peněžní prostředky vybírané zajišťovacími příkazy znázorněné hnědou křivkou dosáhly svého maxima v roce 2016, a to téměř 1,1 mld. Kč. Následně v roce 2021 poklesl výběr částky ze zajišťovacích příkazů pouze ke 234 mil. Kč.

Modrá křivka znázorňuje částku skutečně uhrazených nedoplatků zjištěných při kontrolní činnosti. V roce 2014 dosahovala 1,5 mld. Kč a v roce 2018 dosáhla svého maxima okolo 2,6 mld. Kč. Následně v roce 2019 poklesla k 1,7 mld. Kč a pak mírně rostla.

Ačkoliv měly zajišťovací příkazy na úhradu nedoplatků zjištěných při kontrolní činnosti největší vliv v roce 2016 (graf 1), na absolutní částku vybraných nedoplatků (modrá křivka v grafu 2) to vliv nemělo. Dokonce se zdá, že s trendem poklesu absolutní částky uvedené ve vydaných zajišťovacích příkazech znázorněných šedou křivkou (graf 2) začala absolutní uhrazená částka nedoplatků znázorněná modrou křivkou s dočasným poklesem v roce 2019 mírně růst a v roce 2021 dosáhla již zmiňovaných 2 mld. Kč.

Závěr

Institut zajišťovacího příkazu měl za sledované období 2014 až 2021 podstatný, ne však převažující, vliv na nedoplatky v kontrolní činnosti, který ale v čase kolísal, největšího vlivu dosáhl v roce 2016. Toho mohlo být dosaženo značnou kvantitou (vyjádřenou částkami, na které byly zajišťovací příkazy vystaveny) a stoupající adekvátností vydávání zajišťovacích příkazů. Postupně ale vliv zajišťovacích příkazů na podílu uhrazených nedoplatků při kontrolní činnosti klesal ze tří čtvrtin v roce 2016 až k jedné desetině v roce 2021. Ačkoliv podíl daně vybrané na základě zajišťovacích příkazů na celkových vybraných nedoplatcích dosahoval v roce 2016 vysokých hodnot, na absolutní výběr nedoplatků neměl vliv. Naopak při poklesu užívání zajišťovacích příkazů výběr neuhrazených nedoplatků (s výjimkou roku 2019) rostl. Nejvyšší efektivity dosáhl zajišťovací příkaz v letech 2019 a 2020, kdy se vybralo absolutně nejvíce z celkově zajištěné částky. Navíc v roce 2020 prudce pokleslo množství vydávaných zajišťovacích příkazů, a tak měli teoreticky pracovníci Finanční správy více času na jejich kvalitní zpracování. Možná proto byla účinnost zajišťovacích příkazů v tomto období vysoká.

Za sledované období 2014 až 2021 byl průměrný podíl částky uvedené v zajišťovacích příkazech na celkové částce nedoplatků 25 %. Průměrná úspěšnost výběru finanční částky zajišťovacích příkazů byla za sledované období okolo 27 %. Podíl částky získané díky zajišťovacím příkazům dosáhl průměrně téměř 30 % celkové úhrady nedoplatků zjištěných při kontrolní činnosti.

Zajišťovací příkaz měl v některých letech i velmi významný vliv na vybrané nedoplatky zjištěné při kontrolní činnosti, ale k růstu jejich absolutní výše jeho institut nedostačoval. Průměrný vliv zajišťovacích příkazů za sledované období byl znatelný, avšak nelze tvrdit, že by zajišťovací příkaz jako institut svým celkovým vlivem zastínil za uvedené období vlivy ostatní, zahrnující souhrnně dobrovolné úhrady a další nástroje vymáhání.

Je třeba vznést otázku, proč vzrostla výše vybraných nedoplatků zjištěných při kontrolní činnosti i přes to, že klesla částka vybraná zajišťovacími příkazy. Buď Finanční správa našla způsob, jak nedoplatky vymoct jiným institutem vymáhání, anebo daňové subjekty začaly svoje nedoplatky hradit. Pravděpodobně to je kombinace obou.

Jako příčinu úhrady nedoplatků uvádí Finanční správa ve svých statistikách zápočet, částečný zápočet, úhradu nebo částečnou úhradu. To jestli byla úhrada nebo zápočet na bázi dobrovolnosti daňového subjektu, nebo šlo o exekuční zásah, už ze statistiky vyčíst nelze. Při získání dat byl problém i zjistit detailnější data o tom, kolik doměrků z daňové kontroly za jednotlivé daně bylo skutečně uhrazeno daňovým subjektem. Nelze tak úplně přímo vyhodnotit efektivitu kontrolní činnosti na jednotlivých daních a jednotlivých kontrolních postupech. Určitě by i pro stát bylo výhodné upravit systémové databáze ADIS, tak aby měl detailnější informace o výběru daní v rámci jednotlivých druhů kontrolní činnosti. ■

Dílčí plnění z pohledu DPH a některá praktická úskalí

V tomto článku bych se chtěla zaměřit na uplatňování dílčích plnění pro účely DPH a upozornit na některé nejasnosti a úskalí, s nimiž se setkávám v praxi. Především jde o různé vágní a nepovedené formulace ve smlouvě nebo zaměňování dílčích plnění se zálohami, případně kombinaci obojího. To ve výsledku často vede k tomu, že poskytovatel plnění je v prodlení s odvodem DPH a/nebo si příjemce nárokuje odpočet daně dřív. Na konci roku se k tomu ještě přidá vyúčtování, které nedává ve vztahu k předchozím platbám smysl. Některé z těchto problémů poodhalilo loňské prominutí DPH na elektřinu a plyn, kdy si klienti právě s vyúčtováním nevěděli rady.

Ing. Jevgenija Bajzíková,

daňový poradce č. 5063,
Ernst & Young, s. r. o.

Zákon o DPH

Dílčí plnění je zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“ nebo „ZDPH“), v § 21 odst. 7 definováno jako zdanitelné plnění, které splňuje tři podmínky: (a) uskutečňuje se dle smlouvy ve sjednaném rozsahu, (b) ve sjednaných lhůtách a (c) nejedná se přitom o celkové plnění, na které je uzavřena smlouva.

Hlavním specifikem a praktickou výhodou dílčích plnění v českém podání je to, že za datum uskutečnění zdanitelného plnění („DUZP“) se považuje den uvedený ve smlouvě. Formulace „den uvedený ve smlouvě“ je přitom tak obecná, že nasvědčuje širokému výkladu, a v praxi si lze představit opravdu různá smluvní ujednání – den podpisu předávacího protokolu, konkrétní fixní den měsíce/čtvrtletí/pololetí, den vystavení daňového dokladu, první den vyúčtovacího období, poslední den vyúčtovacího období apod. Podstatné tedy je, aby smlouva (případně přiložený splátkový kalendář) stanovila nějaké konkrétní ujednání o určení dne DUZP.

Evropská směrnice o DPH

Z legislativních podkladů Ministerstva financí vyplývá, že české ustanovení o dílčích plněních je implementací čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112/ES.

Doslovné znění čl. 64 odst. 1 je toto: *„Dodání zboží jiné než dodání, jehož předmětem je nájem zboží na dobu určitou nebo prodej zboží s odložením platby podle čl. 14 odst. 2 písm. b), a poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.“*

Z porovnání obou ustanovení je přitom zřejmé, že české ustanovení o dílčích plněních je spíše volnou inspirací čl. 64 než doslovným přepisem. V praxi jsou formulace ve smlouvách často někde na pomezí čl. 64 a českého § 21 odst. 7. Důvodem je mj. fakt, že splnění tří podmínek pro česká dílčí plnění u některých typů smluv je komplikované, ne-li nemožné.

Typy smluv

Zákon o DPH do konce roku 2008 uváděl typy smluv, u kterých bylo možné sjednat dílčí plnění – nájemní smlouva, smlouva o nájmu podniku, smlouva o nájmu dopravního prostředku, smlouva o finančním pronájmu, smlouvy o dílo nebo jiné obdobné smlouvy. Dnes už tyto příklady v zákoně nenajdeme, ale stále platí, že v nich dílčí plnění sjednána mohou být. A rovněž v mnoha dalších smlouvách, ve kterých se sjednává poskytování služby/dodání zboží dlouhodobé povahy a po částech (např. smlouva o zřízení práva stavby, smlouva o poskytování poradenských služeb apod.).

Z evropské judikatury vyplývá, že v úvahu připadají také smlouvy, podle kterých je plnění sice poskytnuto na začátku, ale platba za něj je podmíněna nějakými okolnostmi v budoucnu.[1] Naopak dílčí plnění nelze zaměňovat se situací, kde zboží/služba je poskytnuto jednorázově a bude placeno následně ve splátkách.[2]

1 C-548/17, *baumgarten sports & more.*

2 C-324/20, *X-Beteiligungsgesellschaft mbH.*

Evropská judikatura

Soudní dvůr EU („SDEU") se opakovaně zabýval výkladem čl. 64 směrnice. Za nejdůležitější bych označila rozsudky C-548/17, *baumgarten sports & more*, a C-324/20, *X-Beteiligungsgesellschaft mbH*. Podpůrný výklad lze najít také v dalších rozsudcích.[3]

C-548/17, baumgarten sports & more

Sportovní agentura, která zprostředkovala fotbalového hráče, obdrží svou odměnu od klubu v pololetních splátkách poté, co hráč podepíše pracovní smlouvu a bude mít licenci od fotbalové asociace. Dle SDEU směrnice o DPH brání tomu, aby zdanitelné plnění bylo považováno za uskutečněné k datu zprostředkování, pokud dochází k podmíněným splátkovým platbám během několika let po zprostředkování.

C-324/20, X-Beteiligungsgesellschaft mbH

V tomto případě byla poskytnuta služba zprostředkování prodeje pozemku. Přestože zprostředkovatel nalezl kupujícího a pozemek byl prodán, jeho odměna měla být vyplácena v ročních splátkách. SDEU se zabýval možností použití čl. 64 na tuto situaci a došel k závěru, že jednorázové poskytnutí služeb, za něž je poskytnuta odměna ve formě plateb rozložených v čase, nespadá do působnosti čl. 64 odst. 1. Jinými slovy, DPH měla být odvedena na začátku.

Příspěvky na Koordinační výbor KDP ČR

Průlomovým příspěvkem na Koordinační výbor na toto téma byl bezpochyby *39/23.03.05 Problematika poskytování služeb na dlouhodobé bázi*. Předkladatelé zde navrhli, aby služby IT údržby, poradenské a jiné podobné služby, které nesplňují podmínky českého ustanovení o dílčích plněních, mohly být zdaňovány dle čl. 64 evropské směrnice. DUZP je v takových případech poslední den vyúčtovacího období, za který je vystavena faktura. Stejným způsobem musí být postupováno, pokud ve smlouvě nejsou definovány pevné termíny pro vystavování faktur – daňových dokladů, tj. v případě, že poskytovatel je oprávněn vystavovat faktury v intervalech dle svého uvážení, a v případech fakturace paušálních částek. Ministerstvo finance tento příspěvek odsouhlasilo.

Další zajímavý příspěvek na Koordinační výbor je *566/09.09.20 Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky – vědomostní test*. Zde se předkladatelé snažili vypořádat s nejistotou, kterou dílčí plnění přináší při opravě základu daně u nedobytných pohledávek. Opravu základu daně dle § 46 ZDPH nelze provést, pokud poskytovatel služby věděl nebo vědět měl a mohl, že zdanitelné plnění nebude zaplaceno. V případě leasingových smluv, kde jsou běžně dojednána dílčí plnění, nebylo jasné, zda tento test je nutné vyhodnocovat pro každé jednotlivé DUZP, nebo pouze ke dni přenechání věci (vozidla). Generální finanční ředitelství přijalo výklad předkladatelů a souhlasilo (za předpokladu, že nejde o zneužití práva), že opravu základu daně lze provést, pokud dodavatel splnil vědomostní test ke dni přenechání vozidla.

Poslední příspěvek na Koordinační výbor, který zde zmíním, je *589/24.11.21 Uplatnění DPH při zřízení práva stavby*. Zákon o DPH obsahuje fikci, že právo stavby je dodáním zboží (tedy jednorázová věc). Úplata za právo stavby ale probíhá v pravidelných stavebních platech po delší období a stejně jako u nájemních smluv se v čase mění o indexaci apod. Pokud by tedy právo stavby mělo být zdaněno na začátku ze sumy všech stavebních platů, postrádá zákon o DPH mechanismus pro opravy základu daně po uplynutí 3 let. V rámci tohoto příspěvku bylo mj. potvrzeno, že pokud jsou ujednány stavební platy a ze smlouvy je patrné, že smluvní strany chtěly postupovat dle čl. 64 směrnice o DPH nebo § 21 odst. 7 ZDPH, pak lze stavební platy zdaňovat průběžně. Také bylo odsouhlaseno, že dílčí plnění může ve smlouvě sjednat i neplátce DPH.

Některé praktické aspekty

V praxi se vyskytují různé nejasnosti a špatná úprava ve smlouvách. Nejčastěji se setkávám s těmito situacemi:

i) Dílčí plnění vs zálohy

Pokud jsou ujednána dílčí plnění, pak při následném „vyúčtování" má být vystaven opravný daňový doklad (dobropis/vrubopis). Na rozdíl od záloh, u dílčích plnění nastává DUZP dle smlouvy (případně splátkového kalendáře) a následné změny musí být řešeny opravou základu daně dle § 42 ZDPH. Smluvní strany by si pak měly jasně ujednat, zda oprava po DUZP se vztahuje ke konkrétnímu dílčímu období, nebo ke všem poměrně. Naopak u záloh ze zákona jasně vyplývá postup při vyúčtování nedoplatku nebo přeplatku dle § 37a ZDPH.

Se zaměňováním dílčích plnění a záloh souvisí také často nesprávné použití splátkového a platebního kalendáře. Vystavením ani jednoho z těchto dokladů nedochází k uskutečnění zdanitelného plnění (v tomto jsou stejné). Platební kalendář se vystavuje na zálohy, které jsou placeny před DUZP (eliminuje nutnost vystavování jednotlivých zálohových faktur a dokladů na přijaté platby). Pokud ale platba proběhne po DUZP, již nelze tento doklad považovat za daňový doklad a nelze na základě něj uplatňovat nárok na odpočet daně. Naopak splátkový kalendář se typicky používá u dílčích plnění sjednaných v nájemních smlouvách, kde platba nastává až po DUZP. Domnívám se, že by se obdobně mohl použít i ve smlouvě o zřízení práva stavby, neboť svou podstatou se od nájemní smlouvy moc neliší.

3 C-118/11, *EON*; C-463/14, *Asparuhovo Lake*; C-516/14, *Barlis*.

Zapomíná se, že existují zálohy na dílčí plnění. Pokud proběhne platba před DUZP sjednaným ve smlouvě, je dodavatel povinen vystavit samostatný daňový doklad na přijatou platbu. V takovém případě může být pro zákazníka problematické uplatnit nárok na odpočet DPH ze splátkového kalendáře za dané období. V praxi to působí problémy, protože odběratelé již mívají splátkový kalendář zavedený ve svém účetním systému.

ii) Dílčí plnění u neplátce DPH

Zákon nevylučuje, aby si dílčí plnění ve smlouvě sjednal i dodavatel, který dosud není plátce DPH a obrat teprve překročí. Toto bylo potvrzeno i příspěvkem *589/24.11.21* na Koordinační výbor KDP ČR. Správné stanovení DUZP může být zásadní pro správné uplatnění nebo neuplatnění DPH za období bezprostředně před a po registraci k DPH. Zvýšenou pozornost by této otázce měl věnovat i zákazník – pokud dodavatel uvede na dokladu nesprávně vyšší DPH, nesmí si odběratel uplatnit odpovídající nárok na odpočet daně.

S předchozím bodem souvisí otázka, zda lze DUZP u dílčích plnění stanovit dopředu před zahájením dílčího období. Zákon tomu výslovně nebrání a v praxi je to poměrně obvyklé (případné riziko by nicméně mohl nést odběratel). Naopak sjednání DUZP s delším odstupem po skončení daného období může být problematické. Zejména je třeba pamatovat, že zákon u zdanitelných plnění poskytovaných po dobu delší než 12 měsíců ukládá fikci DUZP posledním dnem každého roku počínaje od druhého roku (při splnění dalších podmínek).

iii) Jiné aspekty

Zákon o DPH též nebrání tomu, aby byla sjednána různě dlouhá dílčí období. Takové nastavení může být ve specifických případech velmi praktické. Setkávám se s ním např. u některých typů nájmů nebo u práva stavby.

Další zajímavou oblastí je kombinace smlouvy o dílo a dílčích plnění. V této situaci DUZP nastává dnem převzetí nebo předání části díla nebo dnem uvedeným ve smlouvě, podle toho, který z nich nastane dříve. Při takové kombinaci je třeba hlídat dva různé okamžiky a zároveň případnou platbu před DUZP. Přitom ze znění smluv o dílo je často náročné jednoznačně určit, co je a není předání části díla.

Sporné může být také sjednání dílčích plnění na dodávky energií. Pokud jsou energie poskytovány jako samostatné plnění, a nikoliv vedlejší plnění k nájmu, zákon uplatnění dílčích plnění nevylučuje (ačkoliv je v praxi častější platba záloh a následné vyúčtování). Nicméně existuje i výklad, podle kterého dílčí plnění na samostatné dodávky energií sjednat nelze. Domnívám se, že tento názor je přinejmenším sporný. ■

K možnosti poplatníka čerpat slevu na manžela, který pobírá tzv. předdůchod

Mgr. Ing. Radka Malinová,
právnička, specializuje se na oblast daní, poplatků a cel, Kancelář veřejného ochránce práv

Slevu na manžela lze uplatnit tehdy, žijí-li manžel s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti a nemá-li manžel vlastní příjem přesahující za zdaňovací období částku 68 000 Kč.[1] Právě otázka splnění kritéria vlastního příjmu manžela nepřesahujícího rozhodnou částku byla předmětem šetření veřejného ochránce práv, případ sp. zn. 1558/2019/VOP.[2] Na něj se obrátil stěžovatel se stížností na postup správce daně, který mu neuznal slevu na manželku, protože jí byly ve zdaňovacím období vypláceny dávky starobní penze na určenou dobu ve splátkách (tzv. předdůchod).[3] Právě kvůli předdůchodu hranici 68 000 Kč přesáhla. Převážná část prostředků čerpaných manželkou stěžovatele formou předdůchodu

1 Viz § 35ba odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále i „ZDP“).

2 Výstupy veřejného ochránce práv ze šetření (tj. zpráva ze šetření, závěrečné stanovisko a sankce) jsou pod uvedenou spisovou značkou dostupné na https://eso.ochrance.cz.

3 Viz § 22 zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů.

však byla tvořena jejími vlastními naspořenými prostředky,[4] zahrnutí těchto prostředků do vlastního příjmu manželky stěžovatel považoval za absurdní.

Zákon o daních z příjmů v § 35ba odst. 1 písm. b) obsahuje výčet druhů příjmů, které se do rozhodné částky vlastního příjmu manžela nezapočítávají.[5] Není sporu o tom, že předdůchod jako celek nelze pod tuto výluku podřadit. **Klíčová otázka však zní, zda je celý předdůchod příjmem z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. e) ZDP (přičemž hodnota zaplacených příspěvků a státního příspěvku se uplatní „jen" při výpočtu základu daně), nebo zda jde o kombinaci různých příjmů s různými daňovými režimy (tj. příjmem z kapitálového majetku je pouze zhodnocení peněžních prostředků penzijní společností).** Po jejím zodpovězení pak lze určit, zda se má vůbec předdůchod jako celek započítat do limitu vlastního příjmu manžela, či zda se započítá pouze některá z jeho složek.

Veřejný ochránce práv se daňovým režimem starobní penze na určenou dobu (předdůchodu) podrobně zabýval a dospěl k následujícím závěrům:

(1) Prostředky účastníka doplňkového penzijního spoření jsou tvořeny příspěvky účastníka, příspěvky zaměstnavatele, státním příspěvkem a jejich zhodnocením penzijní společností. Příjmem účastníka se stávají teprve v okamžiku vyplacení prostřednictvím dávky předdůchodu. **Dávka předdůchodu proto nepředstavuje jediný příjem, ale jedná se fakticky o kombinaci různých příjmů, jež mají různý daňový režim.**

(2) **Zhodnocení peněžních prostředků je kapitálovým příjmem** (dle § 8 ZDP), který tvoří samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou. **Naopak kapitálovým příjmem nejsou ostatní složky předdůchodu, tj. státní příspěvek, příspěvek zaměstnavatele ani vlastní naspořené prostředky.**

(3) **Státní příspěvky jsou ostatním příjmem** (dle § 10 ZDP), který je však od daně z příjmů osvobozen [dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP].

(4) **Příspěvky zaměstnavatele** jsou v případě dávky předdůchodu příjmem ze závislé činnosti, který je od daně za určitých podmínek osvobozen [dle § 6 odst. 9 písm. p) bod 1 ZDP].

(5) **Naspořené příspěvky** účastníka nejsou příjmem, který by podléhal režimu zákona o daních z příjmů, neboť jejich čerpáním nedochází ke zvýšení majetku účastníka.

Ve vztahu k možnosti uplatnit slevu na manžela, který je poživatelem předdůchodu, pak dospěl k následujícím závěrům:

(1) Poplatníkovi náleží sleva ve výši 24 840 Kč na manžela žijícího s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč [§ 35ba odst. 1 písm. b) ZDP].

(2) Na výklad pojmu „vlastní příjem" manžela je třeba v souladu s principem jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu nahlížet stejně jako na výklad pojmu „příjem" dle zákona o daních z příjmů.

(3) **Do vlastních příjmů manžela tak lze započítat pouze příjmy, které podléhají režimu zákona o daních z příjmů. Protože příspěvky účastníka nejsou příjmem, nelze je započíst ani do vlastních příjmů manžela rozhodných pro získání nároku na slevu.**

Důvody, které nás k vyslovení těchto závěrů vedly, jsou následující.

Určení daňového režimu starobní penze na určenou dobu (tzv. předdůchodu)

Doplňkové penzijní spoření[6] funguje na principu ukládání prostředků účastníků do účastnických fondů obhospodařovaných penzijními společnostmi s cílem naspoření a zhodnocení těchto prostředků pro období stáří.[7] Účelem doplňkového penzijního spoření[8] je zabezpečit doplňkový příjem účastníka ve stáří nebo invaliditě. Účast na něm je dobrovolná, vzniká na základě smlouvy o doplňkovém penzijním spoření mezi účastníkem a penzijní společností.[9]

Prostředky účastníka jsou složeny z různých zdrojů, a to od **účastníka, jeho zaměstnavatele, státu a jejich zhodnocení penzijní společností (nebo také výnos)**.[10] Po splnění zákonem předepsaných

4 Pro dokreslení případu lze uvést, že manželka stěžovatele v rámci doplňkového penzijního spoření disponovala prostředky v celkové výši 212 044,21 Kč, které byly tvořeny naspořenou částkou ve výši 161 975,00 Kč, státními příspěvky ve výši 28 329,00 Kč a zhodnocením ve výši 21 740,21 Kč (příspěvky zaměstnavatele byly 0 Kč). Tyto prostředky jí byly vypláceny měsíčně, výše vyplacené částky po zdanění činí 7 873 Kč (tj. 8 000 Kč – daň z příjmů ve výši 127 Kč).

5 Konkrétně je zde uvedeno: *„Do vlastního příjmu manžela se nezahrnují dávky státní sociální podpory, dávky pěstounské péče s výjimkou odměny pěstouna, dávky osobám se zdravotním postižením, dávky pomoci v hmotné nouzi, příspěvek na péči, sociální služby, státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření, státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebního spoření a stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání a příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, který je od daně osvobozen podle § 4. U manželů, kteří mají majetek ve společném jmění manželů, se do vlastního příjmu manžela nezahrnuje příjem, který plyne druhému z manželů nebo se pro účely daně z příjmů považuje za příjem druhého z manželů, …"*

6 Viz zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření.

7 Viz důvodová zpráva k § 1 odst. 2 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

8 Viz § 1 odst. 2 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

9 Viz § 5 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

podmínek je lze čerpat prostřednictvím různých dávek. Ty mají různá pravidla, blíže se proto zabýváme především starobní penzí na určenou dobu (tzv. předdůchodem). Předdůchod se vyplácí buď ve splátkách v určené výši, nebo v určeném počtu splátek, do vyčerpání prostředků účastníka.[11]

Předdůchod, příjem z kapitálového majetku a jeho daňový režim

Oporu pro to, že celá dávka předdůchodu je kapitálovým příjmem, lze hledat u Děrgela,[12] který uvádí, že: *„i když jsou zdrojem penze především příspěvky samotného účastníka, nejde o jejich vrácení, ale o jiný, nový typ příjmu, který případně zahrnuje příspěvky od zaměstnavatele, státní příspěvky a zhodnocení těchto prostředků penzijní společností. Obecně proto účastníkovi plynou z jeho penzijního produktu – dávky (plnění) – které z hlediska daně z příjmů představují příjmy z kapitálového majetku dle § 8 odst. 1 písm. e) a f) ZDP. Tyto příjmy – snížené o zaplacené příspěvky/pojistné podle dosti složitých pravidel § 8 odst. 6 nebo 7 ZDP – jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (tzv. srážkovou daní dle § 36 ZDP) 15 %, jejíž výpočet, sražení a odvod je úkolem vyplácející penzijní společnosti nebo pojišťovny.“*

Obdobný výklad zastává i Finanční správa, která taktéž považuje celou dávku předdůchodu za jediný příjem, a to příjem z kapitálového majetku.

Tento závěr však, podle našeho názoru, nemá oporu v zákoně. Dle § 8 odst. 1 písm. e) ZDP jsou příjmem z kapitálového majetku *„dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem, dávky doplňkového penzijního spoření a z penzijního pojištění po snížení podle odstavce 6…“* Dle relevantních částí § 8 odst. 6 ZDP pak platí, že: *„… Dávka z doplňkového penzijního spoření se považuje za základ daně po snížení o zaplacené příspěvky a o státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření. Jde-li o penzi, rozloží se příspěvky na penzijní připojištění, státní příspěvky na penzijní připojištění, příspěvky na penzijní pojištění, příspěvky na doplňkové penzijní spoření a státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření na vymezené období pobírání penze.“*

Příjmem z kapitálového majetku v případě dávky doplňkového penzijního spoření je tak dle § 8 odst. 1 písm. e) v kombinaci s odst. 6 ZDP pouze zbývající částka po odečtu zaplacených příspěvků a státního příspěvku. To ostatně odpovídá systematice zákona o daních z příjmů, kdy nejprve zákon u různých druhů příjmů definuje v odst. 1 příslušných paragrafů, co je příjmem. Z těchto příjmů se až následně stanoví základ daně, a to buď pomocí obecného pravidla (§ 5 ZDP), či speciálních ustanovení u jednotlivých druhů příjmů.

Kombinací (propojením) pravidel uvedených v § 8 odst. 1 písm. e) a odst. 6 ZDP pak **dochází k tomu, že kapitálový příjem v případě dávky doplňkového penzijního spoření je shodný se základem daně z tohoto kapitálového příjmu**. Definice příjmů z kapitálového majetku v případě doplňkového penzijního spoření však fakticky odpovídá jiným kapitálovým příjmům generovaným v souvislosti s držbou peněžních prostředků (tj. úroků z vkladů, na účtech, z úvěrů, zápůjček atd.), pouze je vyjádřená opisem. Tento příjem je pak samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně [dle § 36 odst. 2 písm. k) ZDP].[13]

O výkladu zastávaném správci daně by bylo možné uvažovat pouze tehdy, **pokud by zákon o daních z příjmů definoval příjem z kapitálového majetku pouze jako „dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem, dávky doplňkového penzijního spoření a z penzijního pojištění“**. Tedy bez slov „po snížení podle odstavce 6“. V takovém případě by se skutečně lišilo vymezení předmětu daně a základu daně; předmětem daně by pak byla celá dávka předdůchodu bez snížení o naspořené prostředky a státní podporu. **Tak tomu však není.**

Pojetí definice příjmu z kapitálového majetku zastávané správci daně **zahrnující nejen zhodnocení peněžních prostředků, ale i samotné vložené peněžní prostředky, se nadto vymyká ostatním kapitálovým příjmům uvedeným v § 8 ZDP**. Lze to považovat za podobně absurdní, jako kdyby příjmem z kapitálového majetku měly být např. nejen úroky z vkladů na vkladních knížkách ve smyslu § 8 odst. 1 písm. c) ZDP, ale i samotné vložené peněžní prostředky, ze kterých je úrok počítán, a vložené prostředky se pak pouze odečetly pro zjištění základu daně. V případě dávek z doplňkového penzijního spoření je sice situace o něco komplikovanější – jak skladbou zhodnocovaných peněžních prostředků, tak i formou jejich čerpání –, v principu však platí stejná pravidla. **Příjmem z kapitálového majetku je pouze výnos z vloženého kapitálu, nikoliv samotný vložený kapitál.**

Lze proto dospět k závěru, že **pouze zhodnocení peněžních prostředků je kapitálovým příjmem (dle § 8 ZDP), který k okamžiku jejich vyplacení tvoří samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou**.

Příjem z penze (dávky) z doplňkového penzijního spoření, u kterého není vymezeno období jeho pobírání nebo činí

10 Viz § 3 písm. c) zákona o doplňkovém penzijním spoření.

11 Viz § 22 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

12 Viz DĚRGEL, M. Daňová podpora penzijních produktů. *Daně a právo v praxi*, 2019; dostupné v ASPI, verze 2015 [právní informační systém]. (c) 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 15. 7. 2020].

13 Dle § 8 odst. 3 ZDP: *„Příjmy uvedené v odstavci 1 písm. a) až f) a i) a v odstavci 2 a úrokové příjmy a jiné výnosy z držby směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele [odstavec 1 písm. h)], plynoucí ze zdrojů na území České republiky, jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36).“*

nejméně 10 let, je pak od daně osvobozen dle § 4 odst. 1 písm. l) bodu 1 ZDP. **V opačném případě (jako tomu bylo i v případě manželky stěžovatele) penzijní společnost vypočte a srazí daň z poměrné části zhodnocení peněžních prostředků připadající na daný kalendářní měsíc (dle § 8 odst. 6 ZDP) a účastníkovi vyplatí dávku předdůchodu sníženou o tuto daň.**

Naopak kapitálovým příjmem nejsou ostatní složky předdůchodu, tj. státní příspěvek, příspěvek zaměstnavatele ani vlastní naspořené prostředky. Jejich daňovým režimem je proto třeba se zabývat samostatně.

Státní příspěvky a jejich daňový režim

Ministerstvo financí poskytuje ze státního rozpočtu ve prospěch účastníka, k jím zaplaceným příspěvkům, státní příspěvek,[14] a to ve výši až 230 Kč.[15] Státní příspěvek lze zařadit do kategorie ostatních příjmů (§ 10 ZDP[16]), neboť nejde o příjmy podle § 6 až 9 ZDP. Od daně je však osvobozen dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP, neboť spadá pod *„příspěvek z veřejného rozpočtu a státní dávka nebo příspěvek podle jiných právních předpisů“*.[17]

Lze proto dospět k závěru, že **státní příspěvky jsou k okamžiku vyplacení dávky předdůchodu ostatním příjmem (dle § 10 ZDP), který je však od daně z příjmů osvobozen [dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP]**.

Nad rámec původního šetření lze dodat, že pokud bychom dospěli k alternativnímu závěru, že státní příspěvek byl příjmem účastníka již v okamžiku připsání na jeho účet u penzijní společnosti (ačkoliv v této době s ním ještě účastník nemohl disponovat a nebylo ani jisté, zda vůbec kdy bude[18]), v době výplaty předdůchodu bychom s ním již museli nakládat jako s vlastními naspořenými prostředky účastníka. K daňovému režimu vlastních naspořených prostředků účastníka viz níže.

Příspěvky zaměstnavatele a jejich daňový režim

Za účastníka může platit příspěvek nebo jeho část zaměstnavatel (dále také „příspěvek zaměstnavatele“). K příspěvku zaměstnavatele se však neposkytuje státní příspěvek.[19]

Příspěvek zaměstnavatele je příjmem ze závislé činnosti (§ 6 ZDP). Od daně z příjmů je osvobozen, nepřesáhne-li 50 000 Kč ročně [dle § 6 odst. 9 písm. p) bodu 1 ZDP].

Speciální úprava pak platí v případě jednorázového vyrovnání nebo odbytného z doplňkového penzijního spoření, které se pro zjištění základu daně nesnižují o příspěvky zaplacené penzijní společnosti zaměstnavatelem za zaměstnance (§ 8 odst. 6 ZDP). V tomto případě tak paradoxně dochází k tomu, že kapitálovým příjmem [dle § 8 odst. 1 písm. e) ZDP] je nejen zhodnocení peněžních prostředků, ale i příspěvek od zaměstnavatele. **I v tomto případě pak platí, že tyto částky společně k okamžiku vyplacení jednorázového vyrovnání nebo odbytného tvoří samostatný základ daně z kapitálového příjmu pro zdanění zvláštní sazbou.**

Lze proto dospět k závěru že **příspěvky zaměstnavatele jsou v případě dávky předdůchodu příjmem ze závislé činnosti, který je však od daně za určitých podmínek osvobozen [dle § 6 odst. 9 písm. p) bodu 1 ZDP]**.

Nad rámec původního šetření lze dodat, že pokud bychom dospěli k závěru, že příspěvky zaměstnavatele byly příjmem účastníka již v okamžiku připsání na jeho účet u penzijní společnosti (ačkoliv i v jejich případě platí, že ne vždy je účastník obdrží skutečně vyplacené – podmínkou je trvání spořící doby alespoň 24 kalendářních měsíců[20]), v době výplaty předdůchodu bychom s nimi již museli nakládat jako s vlastními naspořenými prostředky účastníka. K daňovému režimu vlastních naspořených prostředků účastníka viz níže.

Vlastní prostředky účastníka

Převážná část prostředků účastníka je tvořena jeho vlastními prostředky. Výše příspěvku účastníka se stanoví na kalendářní měsíc a nesmí být nižší než 100 Kč.[21] Je nerozhodné, z jakých peněžních prostředků účastník příspěvky platí. Od základu daně lze odečíst příspěvky přesahující částku 12 000 Kč, maximální výše odpočtu činí 24 000 Kč. Jinými slovy, ročně tak účastník díky placení příspěvku může snížit daň z příjmů až o 3 600 Kč (tj. 15 % z částky 24 000 Kč).

Prostředky účastníka nelze zařadit do příjmů vyjmenovaných v § 6 až 9 ZDP, zbývá tedy pouze teoretická možnost zařadit

14 Dle § 12 odst. 1 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

15 Dle § 14 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

16 Dle § 10 odst. 1 ZDP: *„Ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména…“*

17 Dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP: *„Od daně se osvobozuje … příspěvek z veřejného rozpočtu a státní dávka nebo příspěvek podle jiných právních předpisů nebo obdobné plnění poskytované ze zahraničí, …“*

18 Pokud by totiž účastníkovi vznikl nárok pouze na odbytné, hodnota státních příspěvků mu bude z celkové částky odečtena, viz § 25 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

19 Viz § 10 odst. 1 a 2 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

20 Pokud by totiž účastníkovi vznikl nárok pouze na odbytné, hodnota státních příspěvků mu bude z celkové částky odečtena, viz § 25 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

21 Dle § 9 zákona o doplňkovém penzijním spoření.

je do kategorie ostatních příjmů (§ 10 ZDP). Takové řešení lze však považovat za absurdní.

V případě ostatních příjmů **zákon výslovně stanoví podmínku, aby jejich prostřednictvím došlo ke zvýšení majetku poplatníka**. Závěr o tom, že čerpání vlastních naspořených prostředků účastníka není vůbec příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů, lze podpůrně dovodit i z **doktríny skutečného příjmu formulované v judikatuře**. Dle Nejvyššího správního soudu[22] je příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob *„zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné."*

Ke zvýšení majetku však nedochází, pokud poplatník dostává prostřednictvím předdůchodu zpět své naspořené prostředky.

Pojem spoření není v právním řádě jednoznačně definován. Finanční arbitryně Mgr. Monika Nedelková však vysvětluje,[23] že je všeobecně rezervován pro určitý typ bankovního produktu, kdy klient pravidelně ukládá určitou částku, kterou banka zhodnocuje o předem sjednaný úrok, a naopak snižuje o sjednané poplatky.

Spoření prostředků v rámci doplňkového penzijního spoření vychází z týchž základních principů jako soukromé spořící produkty. Byť další podmínky se mohou velmi lišit, v principu jde vždy o to, že jejich prostřednictvím účastník shromažďuje své úspory a snaží se je zhodnotit a po splnění určitých podmínek tyto prostředky čerpá. **Tak je ostatně i cíl doplňkového penzijního spoření vymezen v důvodové zprávě.**[24]

Ač to tedy není v zákoně výslovně uvedeno, skutečným příjmem není čerpání naspořených peněžních prostředků z jiných (soukromých) typů spořících produktů (např. výběr prostředků z termínovaného vkladu, ze spořicího účtu atd.). Stejná pravidla pak platí i v případě naspořených peněžních prostředků v rámci doplňkového penzijního spoření, které taktéž nelze považovat vůbec za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů, neboť jejich čerpáním nedochází ke zvýšení majetku.

V této souvislosti lze poukázat i na to, že obdobná situace jako u spoření nastává i v případě **úvěrů**[25] nebo **zápůjček**[26] (byť k čerpání prostředků a jejich vložení zpět do systému dochází v obráceném pořadí). V těchto případech k hodnotě získaných peněžních prostředků či věcí odpovídá závazek poplatníka je vrátit (případně i s úroky). Je zřejmé, že ani zde se nejedná o příjem, který by podléhal režimu zákona o daních z příjmů [viz § 3 odst. 4 písm. b) ZDP]. **Tuto skutečnost reflektuje i pokyn GFŘ D-22, který k aplikaci § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP uvádí, že se k prostředkům získaným formou úvěru či zápůjčky nepřihlédne.**[27]

Proti srovnání čerpání naspořených částek v rámci doplňkového penzijního spoření s čerpáním naspořených částek v rámci jiných soukromých spořících produktů se však vymezila Finanční správa. Původ a charakter prostředků vložených do systému doplňkového penzijního spoření je podle jejího názoru irelevantní. Za rozhodné považuje, že na výplatu dávky předdůchodu vzniká nárok účastníkovi penzijního spoření až po splnění zákonných podmínek. Z tohoto důvodu považuje za nepřiléhavé její přirovnání k čerpání naspořených peněžních prostředků. **Rozklíčování příjmu na jeho jednotlivé části považuje za rozporné s celkovou koncepcí zákona o daních z příjmů.** Pro dokreslení Generální finanční ředitelství uvedlo jako příklad starobní důchod, kdy pro získání nároku poplatník také hradí platby důchodového pojištění a výše poskytovaného důchodu závisí na výši těchto plateb, přitom zákon o daních z příjmů nezakládá rozklíčování platby pro účely zdanění pobíraného starobního důchodu. Zákon o daních z příjmů pouze rozlišuje příjmy, k nimž lze uplatnit daňové výdaje, a takové, u nichž daňové výdaje nepřipouští.

Tyto argumenty jsme však odmítli z následujících důvodů. Ač se podmínky pro spoření v systému doplňkového penzijního spoření liší od běžných spořících bankovních produktů, v principu jde vždy o to, že jejich prostřednictvím účastník shromažďuje své úspory a snaží se je zhodnotit. Tyto naspořené prostředky pak

22 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136. Na něj pak navázala řada dalších, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 5 Afs 68/2007-121, podle nějž *„Finanční náhrady nákladů poskytnuté zaměstnavatelem, které nevnáší do majetkové sféry subjektu (zaměstnance) navýšení majetku (§ 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), nemohou být předmětem daně. To je kritérium, které musí být při zkoumání charakteru ‚příjmu' pro účely zdanění vždy zkoumáno."*

23 Viz nález finanční arbitryně ze dne 25. 9. 2017, sp. zn. FA/ZP/382/2014.

24 Dle důvodové zprávy k § 1 zákona o doplňkovém penzijním spoření: *„Vymezuje se rozsah působnosti zákona o doplňkovém penzijním spoření a definuje se doplňkové penzijní spoření se zdůrazněním jeho cíle, kterým je ukládání prostředků účastníků do účastnických fondů obhospodařovaných penzijními společnostmi s cílem naspoření a zhodnocení těchto prostředků pro období stáří. Po skončení spořící fáze a po dosažení důchodového věku mají tyto prostředky tvořit doplňkový příjem účastníka ..."*

25 Dle § 2395 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů: *„Smlouvou o úvěru se úvěrující zavazuje, že úvěrovanému poskytne na jeho požádání a v jeho prospěch peněžní prostředky do určité částky, a úvěrovaný se zavazuje poskytnuté peněžní prostředky vrátit a zaplatit úroky."*

26 Dle § 2390 OZ: *„Přenechá-li zapůjčitel vydlužiteli zastupitelnou věc tak, aby ji užil podle libosti a po čase vrátil věc stejného druhu, vznikne smlouva o zápůjčce."*

27 Konkrétně je zde uvedeno: *„Vlastními příjmy manželky (manžela) se rozumí úhrn všech vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období nesnížených o daňové výdaje (hrubý příjem) včetně příjmů, které podléhají srážkové dani nebo jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob nebo nejsou předmětem této daně. Nepřihlédne se však k příjmům uvedeným v § 3 odst. 4 písm. b) zákona a příjmům uvedeným v § 35ba odst. 1 písm. b) zákona, …"*

může účastník čerpat různými způsoby,[28] za různě výhodných podmínek. Nastavení právní úpravy zde odráží zejména to, že se **jedná o státem podporovanou formu spoření, a proto jsou pro jeho čerpání stanovena přísnější pravidla než u nepodporovaných komerčních typů spoření**. To ostatně není v praxi nijak výjimečné (viz např. stavební spoření[29]).

Ať již účastník penzijního spoření zvolí jakýkoliv způsob, vždy platí, že nemůže vyčerpat více, než je hodnota prostředků účastníka v systému doplňkového penzijního spoření.[30] **To odpovídá principům spoření, a zásadně se tak liší od starobního důchodu, na jehož principy fungování poukazuje v této souvislosti Generální finanční ředitelství.** Jen ve stručnosti lze zmínit dále např. to, že v případě starobního důchodu není doba jeho vyplácení či celková vyplacená částka limitována objemem dříve uhrazených prostředků do systému důchodového pojištění, z principu nepřichází v úvahu jej čerpat jednorázově a „zůstatek" prostředků vložených do systému důchodového pojištění není součástí případného dědictví. Lze tedy uzavřít, že **existují zásadní rozdíly mezi čerpáním dávky předdůchodu či jakékoliv jiné dávky doplňkového penzijního spoření a starobním důchodem, které ospravedlňují i jejich rozdílný daňový režim**.

Lze proto dospět k závěru, že **naspořené příspěvky účastníka, které jsou mu po splnění zákonem předepsaných podmínek vypláceny penzijní společností zpět, nejsou příjmem, který by podléhal režimu zákona o daních z příjmů.**

K výkladu pojmu vlastní příjmy manžela dle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP

Co se rozumí vlastními příjmy manžela dle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP, není v zákoně pozitivně vymezeno. Uvedené ustanovení obsahuje pouze výčet příjmů, které se do vlastního příjmu manžela nezahrnují.[31] **Na základě této negativní definice lze z vlastního příjmu vyloučit státní příspěvek na doplňkové penzijní spoření, který je zde výslovně uveden.**

Do vlastních příjmů manžela se naopak **bude zahrnovat i případný příspěvek zaměstnavatele a zhodnocení peněžních prostředků penzijní společností vyplacených v daném zdaňovacím období**. Tyto částky však tvoří pouze zlomek hodnoty dávky předdůchodu. **Zásadní význam má to, zda se do vlastního příjmu započítává i čerpání vlastních naspořených prostředků, či nikoliv.**

Výklad zastávaný Finanční správou, podle nějž se do vlastních příjmů manžela započítávají i příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů (vyjma úvěrů a zápůjček), lze považovat za příliš extenzivní a nepřípustný. Důvody jsou následující.

K výkladu pojmu „vlastní příjem" obsaženému v pokynu GFŘ D-22

Finanční správa při výkladu pojmu „vlastní příjem" vychází z pokynu GFŘ D-22, kde je uvedeno: *„Vlastními příjmy manželky (manžela) se rozumí úhrn všech vlastních příjmů dosažených ve zdaňovacím období nesnížených o daňové výdaje (hrubý příjem) včetně příjmů, které podléhají srážkové dani nebo jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob nebo nejsou předmětem této daně. Nepřihlédne se však k příjmům uvedeným v § 3 odst. 4 písm. b) zákona a příjmům uvedeným v § 35ba odst. 1 písm. b) zákona, …"* **Na základě toho se do vlastního příjmu manžela má započítat celá částka předdůchodu vyplacená v předmětném zdaňovacím období.** V této souvislosti Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že jimi prezentovaný výklad zákona je dlouhodobě aplikován, čímž byla vytvořena ustálená správní praxe, od níž není důvod se odchýlit. Generální finanční ředitelství pak v této souvislosti poukázalo na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2003, sp. zn. 30 Ca 10/2003, v němž dle jeho názoru krajský soud potvrdil správnost výkladu pojmu vlastní příjem manžela uvedený v pokynu GFŘ D-22. **Těmto argumentům jsme však nepřisvědčili.**

Citovaný pokyn GFŘ D-22 není právním předpisem. Pokud jde o správní praxi, jež se podle Finanční správy i na základě tohoto pokynu ohledně výkladu vlastního pojmu manžela vytvořila, tak ta, je-li ustálená a zákonná, může zakládat legitimní očekávání účastníka. **Ze samotné existence ustálené správní praxe však nelze dovozovat její zákonnost.** Rozhodující je pouze to, zda výklad zastávaný správci daně je či není v souladu s právním řádem.

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2003, sp. zn. 30 Ca 10/2003, kterým argumentuje Generální finanční ředitelství, pak řešil spor o to, zda se za vlastní příjem manžela považuje „hrubý"

28 Prostřednictvím starobní penze na určenou dobu, invalidní penze na určenou dobu, jednorázového vyrovnání, odbytného, úhrady jednorázového pojistného pro doživotní penzi, nebo úhrady jednorázového pojistného pro penzi na přesně stanovenou dobu s přesně stanovenou výší důchodu.

29 Stavební spoření a podmínky jeho čerpání jsou upraveny v zákoně č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření.

30 Prostředky účastníka jsou tvořeny příspěvky účastníka, jeho zaměstnavatele, státu a jejich zhodnocení penzijní společností.

31 Konkrétně je zde uvedeno: *„Do vlastního příjmu manžela se nezahrnují dávky státní sociální podpory, dávky pěstounské péče s výjimkou odměny pěstouna, dávky osobám se zdravotním postižením, dávky pomoci v hmotné nouzi, příspěvek na péči, sociální služby, státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření, státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebního spoření a stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání a příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, který je od daně osvobozen podle § 4. U manželů, kteří mají majetek ve společném jmění manželů, se do vlastního příjmu manžela nezahrnuje příjem, který plyne druhému z manželů nebo se pro účely daně z příjmů považuje za příjem druhého z manželů,…"*

příjem, nebo pouze příjem snížený o výdaje vynaložené na jeho dosažení. Závěry soudu uvedené v rozhodnutí je tak třeba vztahovat především k této otázce, jež byla předmětem soudního sporu. Ze skutečnosti, že se zde krajský soud ztotožnil s výkladem pojmu vlastní příjem manžela uvedeným v tehdejším pokynu Ministerstva financí D-190, který v kontextu řešeného případu považoval za správný a výstižný, **nelze vyvozovat jakékoliv závěry ohledně problematiky předdůchodu**. Současně jej nelze považovat ani za paušální potvrzení správnosti výkladu vlastního příjmu manžela zastávaného Finanční správou ve všech jeho nuancích, neboť takový přezkum by dalece přesahoval účel daného soudního řízení. Neodpovídá tomu ostatně ani stručné odůvodnění rozsudku.

Princip jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu

Z principu jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu plyne požadavek na to, aby na srovnatelné právní instituty bylo nahlíženo stejně, a to dokonce i tehdy, byť by byly upravené v rozdílných právních předpisech, či dokonce odvětvích.[32] O to více toto pravidlo pak musí platit při výkladu pojmu („příjem") nacházejícího se v jednom právním předpisu, který je nadto pro fungování celého systému zákona o daních z příjmů zcela zásadním. **Pojem „vlastní příjem" manžela je tak třeba vykládat shodně jako „příjem", jenž podléhá režimu zákona o daních z příjmů. Vlastním příjmem manžela proto nemůže být příjem zdánlivý, jenž dani vůbec nepodléhá.**

Výkladem pojmu vlastní příjem manžela se zabýval i Nejvyšší správní soud,[33] který posuzoval, do kterého zdaňovacího období náleží dávka peněžité pomoci v mateřství za prosinec. Jeho obecné závěry jsou plně přenositelné i na posuzovaný případ. Soud zde navázal na svoji předchozí judikaturu k doktríně skutečného příjmu a konstatoval, že tato **definice je podle něj použitelná i pro výklad vlastního příjmu manžela**. Za příjem manžela je tak podle něj možno považovat **pouze příjem skutečně využitelný (faktický, reálný), nikoliv zdánlivý**. Skutečným příjmem tak nemůže být např. již samotný nárok na výplatu dávky či jiného příjmu, neboť ten bez dalšího neplní smysl a účel (materiální a ekonomickou funkci příjmu) slevy na manžela.

Historický a teleologický výklad

Odvolací finanční ředitelství argumentovalo tím, že sleva na manžela byla zavedena mj. z titulu výživy této osoby, která nemá vlastní příjmy nebo má nízké příjmy – pod stanoveným limitem. Slevu na dani pak chápe jako určitou formu „sociální dávky". V této souvislosti odkázalo na dřívější úpravu zákona o dani z příjmů obyvatelstva, kdy bylo získání daňové výhody podmíněno tím, že poplatník ve společné domácnosti manžela (manželku) vyživoval.

Při zkoumání vývoje institutu slevy na manžela lze citovat i z důvodové zprávy ke změnovému zákonu č. 482/2008 Sb.,[34] jehož prostřednictvím došlo k navýšení limitu rozhodného příjmu na 68 000 Kč. Uvádí se zde: *„Účelem navrhované úpravy je dosáhnout takového stavu, aby limit příjmů nebyl nikdy překročen v případě peněžité pomoci v mateřství (vyplácené po dobu 28 týdnů), vypočtené z platu ve výši 15 tis. Kč měsíčně."*

Institut slevy na manžela tak byl do zákona o daních z příjmů zakotven jako nástroj rodinné a sociální politiky státu s cílem poskytnout úlevu na dani poplatníkům, jejichž manžel nemá vlastní příjmy (případně velmi nízké). Obdobně Nejvyšší správní soud uvádí, že smyslem a účelem „slevy na manžela" je zajištění výživy manžela (s nízkými příjmy).

Uvedené ustanovení však v podmínkách pro získání slevy na manžela nijak **nezohledňuje celkovou majetkovou situaci poplatníka a jeho manžela**. Jinými slovy, sleva na manžela není poskytována pouze poplatníkům, jejichž manžel je na jejich výživu odkázaný. Na slevu na manžela by měl nárok např. i poplatník, jehož manžel nemá ve zdaňovacím období žádné příjmy, ale své životní náklady financuje z dříve nashromážděného majetku.

V principu tak není z pohledu zákona o daních z příjmů rozdíl mezi poplatníkem, jehož manžel si dříve naspořil peněžní prostředky na běžný spořicí účet a nyní je čerpá, nebo jehož manžel si je naspořil v rámci doplňkového penzijního spoření. **Není proto žádný důvod pro rozdílné zacházení s nimi ohledně možnosti získat slevu na manžela.**

Ke vzájemnému působení úpravy doplňkového penzijního připojištění a slevy na manželku

Systém doplňkového penzijního připojištění byl zaveden jako součást penzijních reforem s cílem motivovat občany k odkládání úspor na období stáří. Za tímto účelem je spoření v tomto systému podporováno prostřednictvím státního příspěvku a daňovými úlevami pro účastníky, případně jejich zaměstnavatele.

Ročně tak účastník doplňkového penzijního spoření může získat navíc maximálně částku 6 360 Kč (tj. 12 x 230 Kč státní příspěvek + snížení daně o 3 600 Kč).

32 Viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54: *„Právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech, či dokonce odvětvích."*

33 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 1 Afs 375/2019-37.

34 Zákon č. 482/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Pokud by platil výklad zastávaný Finanční správou, znamenalo by to, že domácnost poplatníka a jeho manžela přijde za rok až o částku 24 840 Kč. To je téměř 4krát více, než činí podpora doplňkového penzijního spoření, což by jeho atraktivitu pro minimálně určitou skupinu obyvatel významně snižovalo.

Pro dokreslení je možné důsledky demonstrovat i na případu stěžovatele a jeho manželky, kdy **by přijetí výkladu zastávaného Finanční správou znamenalo, že jejich domácnost přijde díky odepření slevy na manželku (24 840 Kč) za jeden pouhý rok téměř o celou částku státního příspěvku (28 329 Kč) za více než 17 let spoření**.

Takový důsledek lze považovat za zjevně nespravedlivý a absurdní, který je v rozporu se záměrem zákonodárce motivovat občany ke spoření v systému doplňkového penzijního spoření prostřednictvím různých, zejména daňových výhod. I proto výklad zastávaný Finanční správou neobstojí.

I na základě těchto argumentů jsme tak dospěli k závěru, že **čerpání naspořených prostředků prostřednictvím dávky předdůchodu nelze započítat do vlastních příjmů manžela ve smyslu § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP**. Nepřesáhne-li tedy částka zhodnocení peněžních prostředků penzijní společností vyplacené v daném zdaňovacím období společně s případnými dalšími skutečnými příjmy manžela částku 68 000 Kč, poplatníkovi náleží sleva na manžela (splňuje-li současně další zákonné podmínky pro její přiznání).

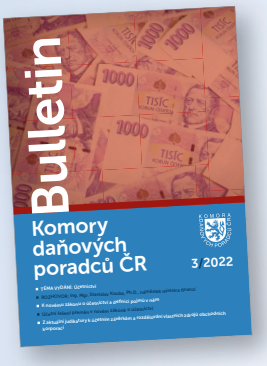
Závěr

Vzhledem k tomu, že se Generální finanční ředitelství se závěry veřejného ochránce práv neztotožnilo a odmítlo změnit svůj výklad, informoval veřejný ochránce práv o svých zjištěních Ministerstvo financí a následně i veřejnost. Kdo měl ve sporu o výklad příslušných ustanovení pravdu, však může rozhodnout pouze soud.

Veřejný ochránce práv současně apeloval na Ministerstvo financí, aby vyřešilo situaci do budoucna tím, že novelizuje zákon o daních z příjmů. Možnost změny zákona je však vzhledem k současné ekonomické situaci velmi nejistá.

S určitou nadsázkou lze proto uzavřít, že je ve hvězdách, zda se situace poctivých střadatelů na důchod někdy zlepší. Podle mého názoru by si to zasloužili. ■

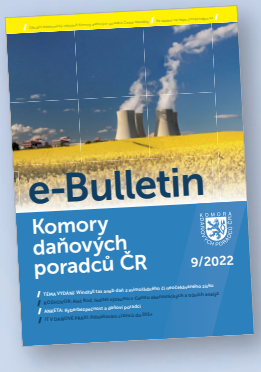
Média Komory daňových poradců ČR



Bulletin: DO HLOUBKY TÉMATU

- Tematické zaměření každého čísla
- Vysoce odborné články
- Recenzovaný obsah
- Odborný garant každého čísla
- Stavovská společenská rubrika

čtvrtletně tištěná a elektronická verze



e-Bulletin: CO BYSTE NEMĚLI PŘEHLÉDNOUT

- Zpravodajství ze světa daní a účetnictví
- Aktuální daňová legislativa a praxe
- Informace z dění v Komoře
- Lifestylová témata a zajímavosti
- Osobní rozvoj

@ každý měsíc elektronicky

Valná hromada Komory daňových poradců ČR poprvé online

Dne 11. 11. 2022 se konala již 30. řádná valná hromada Komory daňových poradců ČR. Touto Valnou hromadou Komora opět posunula své hranice – poprvé v historii Komory se totiž uskutečnila Valná hromada online. Hlasování jednotlivých usnesení probíhalo prostřednictvím sms, diskutovat bylo možné prostřednictvím online diskuzní platformy MS Teams.

Setkání s osobností

Předseda Nejvyššího správního soudu JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M., byl hostem setkání s osobností dne 6. 10. 2022. Pan předseda byl tázán na jeho názory na odborná témata a také na osobní témata a životní zkušenosti. Rozhovor vedl Martin Tuček, bývalý prezident KDP ČR. ■

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Dne 28. 11. 2022 proběhlo v prostorách Dietrichsteinského paláce Moravského zemského muzea v Brně slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům. Slavnostního aktu se osobně zúčastnila prezidentka Komory Petra Pospíšilová a viceprezident Komory Petr Toman.

6. ročník běhu Komory daňových poradců ČR

Dne 17. 9. 2022 se v Brně v Mariánském údolí konal již 6. ročník běhu KDP ČR. Pro běžce byly připraveny tratě na pět a deset kilometrů, pro děti pak opět oblíbený dětský závod. Závodníky přišla podpořit také držitelka světového rekordu v přeplavání kanálu La Manche a dvojnásobná medailistka z mistrovství světa i Evropy Yvette Tulip Hlaváčová. ■

13. ročník golfového turnaje KDP ČR

Dne 3. 10. 2022 se konal již 13. ročník golfového turnaje KDP ČR, tentokráte v golfovém resortu Panorama Kácov, který se již tři roky po sobě může s hrdostí pyšnit oceněním GolfDigest – hřiště roku a jamka roku. Za podporu a možnost ocenit nejlepší hráče věcnými cenami děkujeme partnerům, kterými byly společnosti OK Group a CYRRUS.

Seminář NÚR

V pátek 2. 12. 2022 se ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze uskutečnil 13. ročník tradičního odborného semináře Národní účetní rady. Hlavním tématem letošního semináře byl nový zákon o účetnictví. V úvodu semináře představil novinky v daních a účetnictví Ing. Mgr. Stanislav Kouba, Ph.D., náměstek ministra financí pro daně a cla. Komora seminář opět organizačně zabezpečila. ■

KA
ČR
KOMORA

Seminář KDP ČR, NSS a MF

Komora daňových poradců ČR uspořádala 15. 9. 2022 ve spolupráci s Nejvyšším správním soudem a Ministerstvem financí ČR další ročník odborného semináře, který byl zaměřený na aktuální daňová témata ve světle judikatury.

74. kongres IFA

74. kongres International Fiscal Association se konal ve dnech 4. až 8. 9. 2022 v Berlíně. Kongresu se osobně zúčastnilo přes 1 900 daňových expertů, a to z poradenských firem, akademické sféry, finančních správ a ministerstev financí, soudnictví a z byznysu.
KDP ČR na kongresu reprezentovala Gabriela Hrachovinová – daňová poradkyně zastupující Komoru daňových poradců ČR ve výboru IFA Česká republika, a Tomáš Urbášek – daňový poradce, člen Prezidia KDP ČR. ■

Písemná část kvalifikační zkoušky na daňového poradce

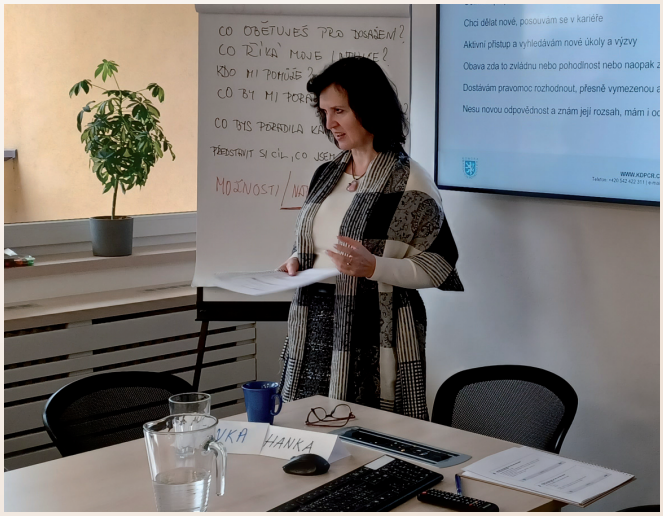
Ve dnech 11. a 12. 10. 2022 proběhl podzimní termín písemných částí kvalifikační zkoušky na daňového poradce. Tentokrát v OREA Congress Hotel Brno.

Tradiční seminář v hotelu Olšanka

Ve dnech 31. 10. a 1. 11. 2022 se uskutečnil tradiční seminář v hotelu Olšanka. Probíraly se daně z příjmů a DPH. Seminář se konal prezenčně se souběžným online přenosem. Prezenčně se účastnilo necelých 100 posluchačů, online pak bylo připojených 150 účastníků. ■

Semináře osobního rozvoje

V podzimních měsících letošního roku měli daňoví poradci možnost vybrat si z bohaté nabídky seminářů osobního rozvoje. Jednalo se o semináře zaměřené na posilování psychické odolnosti v oblíbené destinaci na Vysočině v penzionu Medličky a dále semináře věnující se podpoře podnikání a efektivní komunikace.



PŘÍPRAVNÉ KURZY KE ZKOUŠCE

na daňového poradce

1993–2023

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

REGISTRACE NA JARNÍ TERMÍNY OTEVŘENA

- Špičkoví lektoři
- Možnost sledovat on-line
- Prezenčně v Praze a v Brně
- Novinky v roce 2023
- Malé daně
- Daňový řád
- Účetnictví
- Teorie i příklady
- Simulace zkoušek
- Účetní abeceda

Výhodné je vzít přípravu "Komplet"

Komora nezdražuje! Jarní příprava 2023 za loňské ceny

Kompletní daňová problematika - teorie i počítání příkladů. Vhodné pro všechny zájemce se specializací na daně. Balíček "Komplet" zahrnuje všechny kurzy za zvýhodněnou cenu. Kurzy nejsou určeny pro začátečníky.

KONTAKT
E-mail: ricna@kdpcr.cz
Tel. 548 422 314

www.kdpcr.cz/hlavni-priprava-ke-zkouskam

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

www.kdpcr.cz