



bulletin

4 / 2013

20

1993–2013

předmluva

Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 2

rekodifikace soukromého práva

Rozhovor s Ing. Janem Knížkem _____ 3

Rekodifikace soukromého práva a její dopady do daňového práva

Ing. Mgr. Stanislav Kouba _____ 5

Změny v daňovém řádu

Mgr. Daniel Hušek _____ 11

Vybrané výkladové problémy nové daňové úpravy nemovitostí

Ing. David Kužela _____ 17

Svěřenský fond – bude daňový režim alespoň neutrální?

Ing. Simona Hornochová _____ 21

Poznámka k postavení svěřenského správce

JUDr. Vlastimil Pihera, Ph.D. _____ 27

Nový katastrální zákon

JUDr. Eva Barešová _____ 29

aktuální daňové a účetní věci

Opravy chyb a změny účetních metod od roku 2013

Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 35

Zásoby v účetní závěrce

Ing. Miroslav Mrázek _____ 42

Manka a DPH

Ing. Stanislav Kryl _____ 45

Platí práva českých daňových subjektů i mimo českou kotlinu?

Ing. Tomáš Hajdušek _____ 48

vize a daňová teorie

Základní koncept příjmu v daních z příjmů – teorie a praxe

Ing. Mgr. Stanislav Kouba _____ 53

Předmluva



Vážené kolegyně, vážení kolegové,

držíte v ruce další číslo Bulletinu KDP ČR připraveného pod vedením redakční rady. Navázali jsme na témata rekodifikace z předchozího čísla, zařadili jsme aktuální účetní a daňové problémy, přidali jsme i něco vizí a daňové teorie v možném vývoji zdaňování příjmů. Naším cílem je, abyste pravidelně dostávali časopis, který bude poskytovat nadstandardní pensum informací z daňové, účetní a právní oblasti. Rádi bychom, aby časopis pomohl vytvářet a ovlivňovat mínění řady odborníků, kteří se problematice daní věnují. Je tedy určen nejen vám, kolegům, daňovým poradcům, ale rádi bychom, aby ho pravidelně četli také někteří soudci, státní úředníci a další odborníci. Doufáme, že tento časopis bude tak prezentací Komory daňových poradců.

Jaké články si tedy můžete přečíst? Jako první zařazujeme opět rozhovor, tentokrát s generálním ředitelem Generálního finančního ředitelství Janem Knížkem. Opověděl v něm na otázky, jak se státní správa připravuje na rekodifikaci na to, i jak bojuje s daňovými úniky. Jeho skromnost mu nedovolila, aby se v rozhovoru pochlubil, že získal ocenění Osobnost roku od představitelů petrolejářského průmyslu v tradiční profesní soutěži PETROLawards. Nominaci do soutěže získal především za své odhodlání v boji s daňovými úniky. Finanční správa pod jeho vedením výrazně navýšila a zefektivnila své aktivity při odhalování a postihování daňových úniků.

Další články jsou pokračováním tématu rekodifikace, tentokrát v návaznosti na daňové otázky. První článek rozebírá z obecného pohledu dopady rekodifikace do daňového práva, je spíše takovým přehledem všech změn, které proběhly. Autor však uzavírá, že přizpůsobení daňového práva právu soukromému bude mít dlouhodobý charakter. K tomuto názoru se připojuje i redakční rada a předpokládáme, že se tomuto tématu ještě budeme věnovat.

Následující články jdou již do hlubších detailů, tedy rozebírají změny v daňovém řádu či změny ve zdaňování

nemovitostí. Vracíme se k problematice svěřenských fondů dvěma články – první je věnován správcům fondů a druhý daňovým souvislostem. K tématu nemovitostí se vrací článek rozebírající zápisy v katastru nemovitostí.

Druhým tématem tohoto čísla jsou daňové a účetní aktuality. Toto téma otevírá článek týkající se novinky v účetnictví, která bude poprvé zachycena v účetních závěrkách za kalendářní rok 2013. Jedná se o zavedení Jiného výsledku hospodaření minulých let, nové položky do pasiv, která slouží k zaúčtování a následnému vykázání oprav významných chyb minulých let a důsledků změn účetních metod.

Další dvojice článků je věnována zásobám, první z pohledu účetnictví a spolehlivosti účetnictví pro správné vykázání základu daně z příjmů, druhý rozebírá zdaňování mank daní z přidané hodnoty. Z oblasti procesních věcí přinášíme rozbor judikátu Evropského soudního dvora, který se týká českého profesionálního fotbalisty.

Poslední článek je poněkud nadčasový a směřující do daňové teorie. Chceme jím otevřít možnost, aby na stránkách našeho Bulletinu probíhaly také teoretické diskuse k daňové problematice, třibení názorů a hledání cest k dalšímu vývoji našich zákonů.

Vážení kolegové, milí čtenáři, přeji vám příjemné čtení zimního čísla (proto modrá barva, která symbolizuje zimní den s jiskřivým sněhem).

Za redakční radu

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
členka Prezidia KDP ČR
daňová poradkyně, č. osvědčení 332

Rozhovor s Ing. Janem Knížkem

Otázky kladla Ing. Jana Skálová, Ph.D.

- **Vážený pane generální řediteli, od 1. 1. 2014 startuje rekodifikace soukromého práva. Jak Vy osobně vnímáte tuto obrovskou změnu v právním prostředí? Jaký pohled na ni máte jako ředitel Generálního finančního ředitelství?**

Jak správně říkáte, jedná se o obrovskou změnu. Vlastně můžeme říct, že tak velkou změnu jsme ještě v podstatě nezažili. Jako ředitel Generálního finančního ředitelství ji vnímám s jistou obavou. Samozřejmě tím mířím do vlastních řad, tedy mám obavu o to, aby veškeré přípravné práce, které provádíme, proběhly v pořádku a včas. Hlavně příprava našeho IT systému – tzv. ADISu je nesmírně komplikovanou záležitostí a také ne úplně levnou.

- **Za dobu své kariéry jste jistě zažil již více reforem. Spíše se však jednalo o reformy daňové. Jak na ně vzpomínáte? Mohly by některé kroky, etapy či chyby při jejich provádění být inspirací pro to, aby státní správa lépe zvládla přechod na nové soukromé právo?**

Abych řekl pravdu, mám v poslední době pocit, že Finanční správa žije v permanentní změně či reformě, a tak trochu už přestávám vnímat nějaké jednotlivé etapy či kroky. Tak jenom namátkou pár těch největších z mého pohledu. Jde vlastně o vznik samotného Generálního finančního ředitelství, o vznik Specializovaného finančního úřadu, pak následovalo Odvolací finanční ředitelství, přechod na novou organizační strukturu tzv. 14 + 1, zavedení daňového řádu do praxe, zavedení a správa druhého pilíře důchodové reformy včetně centrálního registru smluv, zavedení loterijního odvodu a odvodu z elektřiny ze slunečního záření atd. Všechny uvedené změny představují samy o sobě poměrně komplikovanou záležitost, kdyby byly rozloženy v delším časovém horizontu. Vzhledem k tomu, že však proběhly v posledních třech letech, tak je to docela hektické období. Na druhou stranu, tím že se celá řada problémů tudíž řešila „za pochodu“ a vyřešila, tak mám pocit, že jsme na rekodifikaci minimálně logisticky dobře připraveni a že nás tato změna nemůže zase nějak zásadně zaskočit. Tedy doufám...



- **Zahájilo už Generální finanční ředitelství školení svých zaměstnanců v souvislosti s rekodifikací?**

Ano, již v létě a postupně se k obecnému občanovi přidávají doprovodná školení daňových zákonů. Tady máme poměrně čerstvou zkušenost s přechodem na nový daňový řád, takže postupujeme podle stejného modelu. Největší důraz, krom jiného, teď klademe na přípravu změny a školení v oblasti majetkových daní.

- **Dění kolem schvalování daňových zákonů zastínilo otázky týkající se jednoho inkasního místa. Přesto bychom rádi, zda byste mohl poskytnout čtenářům alespoň pár základních informací k tomuto bodu, protože tento projekt jistě „neusnul“ a jeho příprava dále pokračuje.**

Zatím neusnul, ale jeho příprava je přímo odvislá od legislativního procesu, který byl v tomto případě politickými událostmi přerušen. Mám na mysli zákon o veřejných pojistných, bez kterého nemůže jedno inkasní místo fungovat. Tento zákon měl doplnit stávající platnou legislativu, která počítá se spuštěním tohoto projektu k 1. 1. 2015. Nicméně v současné chvíli se domnívám, že celý záměr bude ještě nějakým způsobem znovu přehodnocen novou politickou reprezentací, a to dle mého názoru posune termín realizace minimálně na rok 2016. Je třeba si ale uvědomit, že v širším slova smyslu jsou veškeré organizační změny, které Finanční správa udělala, také přípravou na jedno inkasní místo, protože bez nich a bez změny architektury IT systému bychom projekt jednoho inkasního místa nebyli s to zabezpečit.

- **Pokračuje tedy ještě dále proces reorganizace daňové správy?**

Když pomineme okolnosti vzniku jednoho inkasního místa, které teď nejsou úplně zřetelné, a pomineme-li diskuzi o existenci malých územních pracovišť, tak reorganizace v podstatě skončila. Tím mám na mysli organizační změny jako takové. To, co zcela určitě ještě bude nějakou dobu pokračovat, je snaha o to, aby si nová struktura tzv. sedla a zaběhla se. Přinesla totiž s sebou množství zcela nových vazeb a situací, někdy až překvapivých i pro nás.

Takže na tomto poli je ještě nepochybně hodně práce. Druhým klíčovým procesem, který by měl být do konce roku, až na nějaké výjimky, dokončen a s výše uvedeným úzce souvisí, je centralizace dat pouze do krajských databází. Z tohoto pohledu bylo třeba přestěhovat cca 10 mil. daňových subjektů, myšleno samozřejmě registrace k jednotlivým daním, a to je pro nás práce na rok. V podstatě gigantický úkol, který se, jak jsem už řekl, blíží ke svému závěru. Mimochodem i některé stížnosti, které se objevily v souvislosti s informacemi v daňových informačních schránkách, byly způsobeny právě migrací ohromného množství dat mezi lokálními databázemi a krajskou databází. Na subjekty, které byly zrovna „na cestě“, nebylo přes schránku vidět. Tento proces by měl být, jak znovu říkám, do konce roku v podstatě uzavřen, pak bude nutno ještě krajskou databázi po nějakou dobu čistit od některých duplicít.

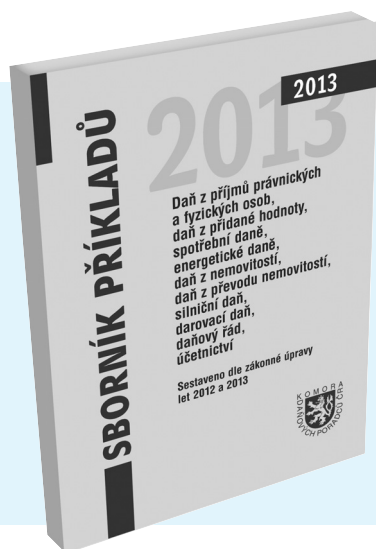
■ **Řada kolegů daňových poradců s obavami sledovala zřízení Odvolacího finančního ředitelství v Brně. Jak se v tuto chvíli daří zabezpečit fungování tohoto úřadu a je možno vidět v centralizaci vyřizování odvolání první úspěchy?**

Mám za to, že odvolací ředitelství je v tuto chvíli velmi kvalitní a plně etablovaná složka v rámci struktury Finanční správy. Neumím teď asi říct nějaký konkrétní úspěch, ale mám za to, že kvalita odvolacího procesu nejen že neutrpěla, ale je zřejmě již na vyšší úrovni, a to už jen proto, že je bez výjimky jednotná. Nepochybně největším kladem tohoto uspořádání je, že metodika Generálního

finančního ředitelství má odraz právě na jednom odvolacím místě. To se pak celá řada problémů řeší daleko efektivněji.

■ **V poslední době se v tisku velmi často diskutuje boj proti daňovým únikům. Jak vnímáte tuto problematiku Vy?**

Musím říct, že některé diskuze a některá prohlášení ve veřejném prostoru mě docela trápí. Nikdo se totiž zástupců Finanční správy dosud vlastně nezeptal, co si o tom myslí ona a co se dle jejího názoru skrývá, anebo naopak neskrývá za některými publikovanými čísly, která jsou občas i pro nás překvapivá. Já mám za to, že právě v boji s daňovými úniky udělaly jednotlivé orgány Finanční správy v posledních třech letech asi nejvýraznější pokrok. To, jak jsme dnes schopni získávat informace, analyzovat je a zasahovat třeba i několikadenními kontrolně exekutivními akcemi v terénu, jsem si před třemi, čtyřmi lety vlastně ani neuměl představit. Práce při rozplétání karuselových podvodů, samozřejmě převážně v oblasti DPH, má však už pomalu více společného s „policejní“ prací než s klasickou prací berního úředníka, jak ji máme po léta zažitou. Do budoucna se tedy zřejmě nevyhneme tomu, abychom část zaměstnanců specializovali spíše na daňově operativní činnosti, včetně práce v terénu, a možná se pojetím i tak trochu přiblížili celní správě. To, že máme nezpochybnitelné výsledky, mohu dokumentovat nejen na číslech, ale i na komoditách. Myslím, že pohonné hmoty jsou toho jasným důkazem.



CD – SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2013

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2012.

Cena CD je 150 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Rekodifikace soukromého práva a její dopady do daňového práva

Ing. Mgr. Stanislav Kouba
Ministerstvo financí, Právnická fakulta
Univerzity Karlovy v Praze



Od 1. 1. 2014 vstoupí v účinnost právní předpisy rekodifikující značnou část soukromého práva. Byť je daňové právo právem z podstaty věci veřejným, je nezbytně nutné, aby na tuto změnu reagovalo. Právě touto nezbytnou reakcí daňového práva se zabývá tento příspěvek, přičemž by měl poskytnout základní teoretická východiska, podle kterých se promítnutí rekodifikace soukromého práva v daňových předpisech řídilo.

1 Podněty změn daňového práva

V zásadě lze v rámci rekodifikace soukromého práva rozlišit dva typy změn, a to tzv.

- primární rekodifikační změny a
- sekundární rekodifikační změny.

Primární rekodifikační změny jsou takové změny, které jsou vyvolány bezprostředně změnami soukromého práva.

Sekundární rekodifikační změny jsou pak ostatní změny, které souvisejí s rekodifikací (resp. dají se definovat také jako změny v důsledku primárních rekodifikačních změn). Následující ilustrace zobrazuje příklad vzájemné závislosti změn v právním řádu:

Obr. č. 1

Zobrazení primárních a sekundárních změn



Změny v soukromém právu byly impulzem ke změnám zákonů upravujících katastr nemovitostí, tyto změny pak mohly mít vliv na zákon upravující daň z transferu majetku a změny v tomto zákoně mají dopad do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“). Je tedy patrné, že terminologické označení sekundární rekodifikační změny v žádném případě neznamená, že se jedná o dvoustupňovou strukturu změn. Naopak dochází k řetězení, které má za následek vzájemnou provazbu více právních předpisů i právních oblastí. V určitých případech nelze provést příslušnou změnu určitého zákona, dokud není známa změna, která byla provedena v jiném právním předpisu. Tuto změnu ale nemusí být možné realizovat z důvodu závislosti na věcném řešení v dalším právním předpisu atd.

V extrémním případě může dojít také k zacyklení celého mechanismu, kdy se v rámci řetězce vzájemných závislostí vyskytne tentýž předpis v řetězci dvakrát (v různém stupni).

Efektem všeho výše uvedeného je značné zpoždění legislativního procesu u právních předpisů, které stojí v poslední řadě těchto změn. Takto je tomu bohužel také u daňového práva, neboť musí chtít nechtě reflektovat ostatní právní odvětví a v případě změn „čekat“ na řešení, které bude v jiném právním odvětví zvoleno. Tento aspekt se značně projevil v rámci rekodifikace soukromého práva (viz příklad neschváleného návrhu zákona o statusu veřejné prospěšnosti, která byla podkladem pro zdanění neziskového sektoru v rámci ZDP; v důsledku tohoto musela být provedena v ZDP změna „na poslední chvíli“). Podrobněji viz níže.

2 Primární rekodifikační změny

Primární rekodifikační změny jsou tedy jádrem rekodifikace soukromého práva. Jedná se o následující právní předpisy:

- zákon č. 89/2012 Sb., **občanský zákoník** (dále jen „NOZ“ nebo „nový občanský zákoník“),
- zákon č. 90/2012 Sb., **o obchodních korporacích** (dále jen „zákon o obch. korporacích“) a

- zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém.

Velmi pozitivním faktem je to, že tyto právní předpisy mají legisvakanční lhůtu téměř dva roky (počítá-li se s tím, že jejich účinnost bude skutečně od 1. 1. 2014). Takto dlouhá legisvakanční lhůta je bohužel v českém právu obecně spíše výjimečná.

Pokud by se měly popisovat novinky v těchto předpisech (byť jen ty, které mají daňový význam), pak by na to tento příspěvek vzhledem ke svému rozsahu nestačil. I přesto je z hlediska typologie vhodné zmínit, že se typologicky dá hovořit o následujících okruzích změn:

- **terminologické,**
- **věcné:**
 - **změny** stávajících institutů (např. umožnění vyplácet zálohy na dividendu),
 - **vznik** zcela nových institutů (např. institut svěřenského fondu),
 - **zánik** stávajících institutů (např. paušální limity pro výpočet náhrad za ublížení na zdraví a usmrcení nebo dělení na běžný a vkladový účet).

3 Sekundární rekodifikační změny

Primární rekodifikační změny soukromého práva vyvolávají potřebu zásahů do jiných zákonů, tj. potřebu jejich změny. Takové změny lze označovat jako sekundární změny související s rekodifikací soukromého práva. Svou podstatou by se daly vedle sekundárních změn rozlišovat ještě terciální, kvartální a další změny, nicméně vzhledem k tomu, že je obtížné mnohdy určit příčinu a následek a stupně jednotlivých změn, je vhodnější hovořit o sekundárních rekodifikačních změnách jako o celku, který zahrnuje všechny změny vyvolané primárními změnami.

Zejména pro daňové právo platí, že je tím posledním odvětvím v rámci řetězce změn, neboť je odvislé prakticky od celého právního řádu (v tomto kontextu jsou v horším postavení již jen právní předpisy upravující veřejná pojištění, které jsou odvozeny od daně z příjmů fyzických osob).

Hypotetickým případem může být změna občanského zákoníku, která souvisí se sloučením pozemku a stavby. S touto změnou může souviset změna v katastrálním zákoně (tento zákon bude zcela nový), ten zase vyvolá potřebu právní úpravy upravující účetnictví. Od změny v účetních předpisech se potom odvíjí změny v ZDP. Změna v ZDP je tedy 4. stupněm v tomto procesu. Uváží-li se, že každá změna v uvedeném procesu se odehraje v nenulovém čase, potom je tento aspekt systémovým důvodem obecně krátkých legisvakančních lhůt u změn daňových zákonů (novela daňových zákonů může být známa až určitou dobu potom, co jsou uzavřeny věcné změny v ostatních

právních odvětvích). Tento problém se samozřejmě netýká pouze případu rekodifikace soukromého práva, ale je obecným problémem při jakékoliv změně právního řádu, která vyžaduje zásah do daňových zákonů. Jediným způsobem řešení tohoto problému je redukce těchto sekundárních změn, což lze realizovat cestou zobecnění stávajících daňových zákonů. Příkladem může být odstranění různých demonstrativních výčtů (např. dnešní § 18 odst. 8 ZDP deklarující, které právní formy způsobují, že daný poplatník je neziskový; při změně nebo zániku nějaké z právních forem pak musel být výčet upraven).

K sekundárním rekodifikačním změnám se dá v principu přistoupit dvěma způsoby, a to novelou stávajících zákonů, anebo jejich kompletní rekodifikací. Volba tohoto způsobu je determinována tím, do jaké míry je nutné do daného zákona v souvislosti s rekodifikací soukromého práva zasáhnout a zda se ke stejnému okamžiku neprovádějí další změny, které s rekodifikací nesouvisí.

V kontextu sekundárních rekodifikačních změn vznikly následující právní předpisy:

- zákon č. 292/2013 Sb., o **zvláštních řízeních soudních**,
- zákon č. 256/2013 Sb., o **katastru nemovitostí**,
- zákon č. 304/2013 Sb., o **veřejných rejstřících** právnických a fyzických osob,
- ~~zákon o statusu veřejné prospěšnosti (ST-989)~~ – tento návrh byl zamítnut Senátem – pro účely práva účinného k 1. 1. 2014 se nepočítá s jeho znovupředložením,
- zákon č. 311/2013 Sb., o **převodu vlastnického práva k jednotkám** a skupinovému rodinným domům některých bytových družstev a o změně některých zákonů,
- zákon č. 240/2013 Sb., o **investičních společnostech a investičních fondech** – dřívější účinnost; kromě rekodifikace soukromého práva tento návrh implementuje evropské právo.

Změny v zákonech, které se pouze novelizují, a nikoliv rekodifikují, jsou naproti tomu prováděny následujícími předpisy:

- zákon č. 303/2013 Sb., **kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva**,
- zákon č. 294/2013 Sb., novela **insolvenčního zákona**,
- novela **občanského soudního řádu**, tj. zákon č. 293/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony,
- zákon č. 312/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 301/2000 Sb., o **matrikách**, jménu a příjmení a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Téměř všechny výše uvedené změny mají dopady do daňového práva. Změny daňového práva měly být provedeny v zásadě dvěma zákonnými opatřeními Senátu, a to:

- zákonným opatřením Senátu o **změně daňových**

zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů,

- zákonným opatřením Senátu o **dani z nabytí nemovitých věcí**.

Oba dva návrhy upravující daňové právo však byly Senátem zamítnuty. Na rozdíl od zákona o statusu veřejné prospěšnosti byly znovupředloženy v podobě **zákonného opatření Senátu**. Jeho znění se od původně zamítnuté verze liší v následujících bodech:

- u daně z nabytí nemovitých věcí je pro některé případy změněna osoba poplatníka (převodce vs. nabyvatel);
- u novel daňových zákonů jsou změny v oblasti daní z příjmů, a to odstranění původně navrhovaného osvobození dividend, úprava režimu zdanění kolektivního investování a v oblasti neziskového sektoru reakce na neschválení návrhu zákona o statusu veřejné prospěšnosti.

4 Přechodnou dobu trvající instituty

Při rekodifikaci soukromého práva v zásadě dochází k přetrvávání institutů a vztahů podle staré právní úpravy (v podstatě to znamená, že nový občanský zákoník není v zásadě skokovou změnou, ale postupným vývojem směrem k užívání nových právních institutů). Tato okolnost je normována přechodnými ustanoveními, a to v základu přechodným ustanovením obsaženým v § 3028 odst. 2 NOZ (toto ustanovení je totiž základní přechodnou normou, ostatní přechodná ustanovení jsou v zásadě odchylkami od tohoto obecného pravidla):

„Není-li dále stanoveno jinak, řídí se jiné právní poměry vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti z nich vzniklé včetně práv a povinností z porušení smlouvy uzavřených přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona dosavadními právními předpisy.“

Na tuto dualitu pochopitelně musí reagovat všechny zákony. Většinou probíhá tato reakce formou existence přechodných ustanovení pro tyto „vymírající“ instituty, které (někdy i po mnoho let) udržují právní instituty podle staré právní úpravy. I tento přechod do jisté míry upravuje nový občanský zákoník, a to v ustanovení § 3029 nového občanského zákoníku:

„(1) Dovolávají-li se právní předpisy ustanovení, která se tímto zákonem zrušují, vstupují na jejich místo jim odpovídající ustanovení tohoto zákona.

(2) Nestanoví-li tento zákon něco jiného, nejsou dotčena ustanovení právních předpisů z oboru práva veřejného, jakož i ustanovení jiných právních předpisů upravujících zvláštní soukromá práva.“

Občanský zákoník zde „myslí“ tedy i na jiné právní předpisy, než je on sám. Toto ustanovení je určitou pojistkou

pro případ, že v některém zákoně (či jeho části) nedošlo např. k terminologickým úpravám. Ustanovení totiž zajišťuje, že daný starý pojem bude považován za nový. Bohužel je z tohoto ustanovení vyloučeno právo veřejné¹. Nicméně normy práva veřejného mohou na tuto normu explicitně odkázat, pak bude i pro ně aplikovatelná (viz níže příklad zákona o účetnictví).

V úpravách finančního práva lze rozlišit v zásadě dva přístupy k duální existenci starých a nových institutů, a to progresivní a konzervativní.

4.1 Progresivní přístup

Progresivní přístup počítá s tím, že se právní norma přepíše na nový právní stav, tj. staré instituty z úplného znění zákona vymizí. Právní režim pro tyto staré instituty je pak určen pomocí přechodných ustanovení změnového zákona. Tímto přístupem byly rekodifikovány všechny daňové zákony. Ve všech z nich lze najít téměř identické přechodné ustanovení, které zní (znění ze ZDP – čl. II bod 2 přechodných ustanovení návrhu zákonného opatření Senátu): *„Není-li dále stanoveno jinak, vztahují se na skutečnosti, poměry, vztahy, subjekty, předměty, práva a povinnosti soukromého práva podle právních předpisů účinných přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu ode dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu stejná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, jako na skutečnosti, poměry, vztahy, subjekty, předměty, práva a povinnosti soukromého práva podle právních předpisů účinných ode dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“*

Aplikaci této normy lze vysvětlit na příkladu půjčky [§ 657 a násl. starého občanského zákoníku, tj. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „starý občanský zákoník“) – stav účinný před 1. 1. 2014] a zápůjčky (§ 2390 a násl. NOZ – stav účinný od 1. 1. 2014). Půjčka byla uzavřena v březnu 2013, po 1. 1. 2014 stále trvá. Dle ustanovení § 3048 (viz výše) se na ni uplatní právní režim starého občanského zákoníku. Daňový režim za zdaňovací období započaté od 1. 1. 2014 však bude dle komentovaného přechodného ustanovení stejný jako u zápůjčky, neboť se jedná o institut „který je svou povahou a účelem nejbližší“ institutu půjčky.

4.2 Konzervativní přístup

Druhým diskutovaným přístupem je konzervativní přístup. Ten počítá naopak se zachováním staré terminologie s tím, že přechodné ustanovení normuje, že na nové instituty se použije režim, který je právní normou určen pro instituty založené starým občanským zákoníkem. Tento přístup byl zvolen například v případě zákona č. 563/1991 Sb.,

¹ Zde stojí za zmínku, že nejsou zcela jasné hranice mezi právem soukromým a právem veřejným. Nicméně zařazení práva daňového je poměrně jasnou záležitostí.

o účetnictví, který svým přechodným ustanovením navazuje na přechodné ustanovení nového občanského zákoníku zmíněné výše. Čl. ...V bod 2 přechodných ustanovení návrhu **zákonného opatření Senátu**: „V případě změny právního institutu včetně změny jeho obsahu, která nastane dnem nabytí účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník nebo zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) do dne nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se použije ustanovení § 3029 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník s tím, že případnou změnu postupu účtování, která má dopad na změnu výsledku hospodaření, může účetní jednotka v této souvislosti provést pouze tehdy, že by neprovedením takovéto změny došlo k významnému zkrácení informací obsažených v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce.“

Navážeme-li na příklad uvedený u progresivního přístupu, bude znít konzervativní řešení výše uvedeného příkladu s půjčkou a zápůjčkou následovně: V textu zákona o účetnictví se bude vyskytovat pouze pojem půjčka s tím, že zápůjčky (tj. vztah, který mohl vzniknout pouze od 1. 1. 2014) se budou řídit režimem, který je poplatný půjčkám, neboť je to institut, který nejvíce odpovídá zápůjčce.

4.3 Přístup k zahraničním právním institutům

Byť se nejedná o změnu, která je přímo vyvolaná účinností nového občanského zákoníku, obsahuje novela daňových předpisů řešení (byť parciální) přístupu k zahraničním institutům soukromého práva. Faktem totiž je, že většina daňových předpisů musí být aplikována nejen na české, ale také na zahraniční právní instituty, které se do českého právního řádu dostávají zejména prostřednictvím tzv. kolizních norem. Tyto normy jsou charakteristické pro mezinárodní právo soukromé [zákon č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém, nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 593/2008 ze dne 17. 6. 2008 o právu rozhodném pro smluvní závazkové vztahy (Řím I.) atd.].

Daňové právo proto nemůže předpokládat, že bude aplikováno jen na právní vztahy dle českých právních předpisů. Pokud by tomu bylo naopak, ocitlo by se daňové právo v určitých situacích v naprostém „vzduchoprázdnu“ s velkou potencialitou daňových úniků (zvláště v kontextu široké možnosti volby práva).

Z těchto důvodů je daňové právo implicitně obecně vykládáno tak, že se zahraniční instituty řídí v zásadě právním režimem institutů českého práva, které jim odpovídají. Příkladem aplikace této normy může být např. norma uvedená v § 3 odst. 4 písm. b) ZDP. Zde je normováno, že předmětem daně není vedle půjčky (zápůjčky dle nového občanského zákoníku) též úvěr. Úvěrem je dle této normy myšlen nejen úvěr dle § 2395 a násl. nového občanského

zákoníku (resp. § 497 a násl. starého obchodního zákoníku), ale také dle § 497 slovenského obchodního zákoníku a i další obdoby českého úvěru dle právních předpisů jiných států.

K 1. 1. 2014 se daňové právo, zejm. ZDP, snaží více normativně rozlišovat, kde se použije ryze český institut a kde současně zahraniční instituty. Pro označení toho, že jde o ryze český institut, se používá odkaz na právní předpis, ve kterém se tento institut vyskytuje. Odkaz je u „tradičních právních norem“ zcela konkrétní – např. „podle občanského zákoníku“ [tento odkaz je využit v § 17 odst. 1 písm. f)], „svěřenský fond podle občanského zákoníku“. Znamená to, že podle tohoto ustanovení je poplatníkem pouze „český svěřenský fond“ [to neznamena, že zahraniční obdoby se nemohou stát poplatníky např. podle navrhovaného znění § 17 odst. 1 písm. g)]. U právních předpisů, které nejsou takto tradičně zakotvené, je použit odkaz obecný (nadčasový), a to např. „podle právního předpisu upravujícího investiční společnosti a investiční fondy“.

Z hlediska věcného obsahu měněných norem však nelze obecně hovořit o nějakém „zvratu“ v jejich věcném obsahu. Dnešní výklad se totiž povětšinou opírá o smysl a účel dané normy, což je v dnešním daňovém právu sice problematické, ale v praxi užívané.

Řešení ve vztahu k cizím soukromým právům v podstatě souvisí s řešením ve vztahu starý vs. nový občanský zákoník². V tomto směru by se dala rozvinout myšlenka, zda je vůbec nutné obecné přechodné ustanovení citované výše, tj. zda by aplikovatelnost přiměřených norem nevyplývala z připodobnění institutů starého práva tomu novému obdobně, jako se to děje u připodobnění zahraničních právních institutů těm českým.

5 Struktura reakce změny daňového práva v zákonném opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

Vlastní změny provedené zákonným opatřením Senátu o změnách daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva se dají rozdělit do několika kategorií, a to jednak podle jejich materiálního významu (věcné a legislativně technické změny), jednak podle jejich příčiny (tj. zda souvisí s rekodifikací soukromého práva hmotného či s jiným projektem).

V návaznosti na to lze veškeré změny rozdělit do níže uvedených kategorií:

- Věcné změny:
 - věcné změny, které souvisí s rekodifikací soukromého práva,
 - prorůstová opatření,

² Zde je vhodné mít stále v potaz, že rekodifikace soukromého práva není pouze o novém občanském zákoníku, ale také o dalších předpisech.

- inkorporace daně dědické a darovací,
- zákon o dani z nabytí nemovitých věcí,
- ostatní.
- Legislativně technické změny:
 - legislativně technické změny související s rekodifikací soukromého práva,
 - legislativně technické změny související s jedním inkasním místem,
 - ostatní legislativně technické změny.

Výše uvedené dělení může rozčlenit změny do jednotlivých kategorií. Realitou je však skutečnost, že některá ze změn může být zahrnuta do více než jedné z kategorií. Z tohoto důvodu je třeba brát dělení jako orientační, nikoliv dogmatické.

5.1 Věcné změny

Věcné změny jsou změnami, které mají reálný dopad do práv a povinností subjektů.

5.1.1 Věcné změny související s rekodifikací soukromého práva

Jde o takové věcné změny daňového práva, které jsou vyvolány změnami soukromého práva. K těmto změnám lze zařadit například reakce na následující změny:

- nový právní institut svěřenský fond (daňové zákony z tohoto institutu dělají v řadě případů poplatníka),
- možnost vzájemně darovat (např. nový § 21c odst. 2 ZDP),
- vznik nových typů právnických osob a možnosti jejich přeměn (např. § 37e ZDP),
- zánik dělení na běžný a vkladový účet [nutnost používat jiné kritérium pro dělení účtů – např. zda je dle podmínek banky používán k podnikání – § 8 odst. 1 písm. c) ZDP],
- nový právní institut – právo stavby a nutnost nalézt pro něj daňové řešení,
- veřejná prospěšnost (zákon o veřejné prospěšnosti však nebyl přijat, nicméně k určitým úpravám režimu neziskových subjektů došlo, např. generální osvobození příjmů z nadační jistiny v ZDP nebo větší provazba daně silniční na daně z příjmů v této oblasti).

5.1.2 Prorůstová opatření

Do těchto opatření lze zařadit především zavedení odpočtu na odborné vzdělávání dle § 34f až 34h ZDP. Odpočet se uplatňuje při praktickém vyučování žáků a studentů.

V rámci projednávání v Senátu bylo vypuštěno prodloužení tzv. zrychlených odpisů, proto jako prorůstové opatření lze dále zmínit snad pouze odpočet na výzkum a vývoj, který je však součástí zákona č. 458/2011 Sb., tj. do tohoto dělení by neměl být zařazován.

5.1.3 Inkorporace daně dědické a daně darovací do daně z příjmů

Tato změna byla předpokládána v rámci realizace nového ZDP. V zásadě je ambicí této změny prohlásit příjmy z dědění a darování za příjmy podléhající dani z příjmů a převzít stávající osvobození těchto příjmů, s čímž je spojena likvidace zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Nad rámec tohoto „neutrálního“ záměru došlo k následujícím změnám:

- generální osvobození příjmů z dědění dle § 4a ZDP (výjimku tvoří případy, kdy by tyto příjmy nebyly bezúplatné – např. by se jednalo o dědění za předchozí úplatu),
- omezení možnosti uplatňovat výdaje, které pochází z příjmu, jenž byl od daně osvobozen [§ 25 odst. 1 písm. i), § 25 odst. 1 písm. zp), § 27 písm. j) ZDP],
- upřesnění vztahu mezi zdaněním bezúplatných příjmů a aplikací ustanovení o transferových cenách (§ 23 odst. 7 ZDP).

5.1.4 První fáze jednoho inkasního místa

Tyto změny jsou předloženy před finální spuštěním jednoho inkasního místa, a to z různých důvodů, ať již rozložení kvantity novinek v souvislosti s jedním inkasním místem nebo aktuální vhodnost daných opatření. K těmto opatřením patří zejména:

- aktualizace ustanovení o daňové informační schránce [§ 69 až 69b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“)],
- legislativní ukotvení portálu, prostřednictvím kterého bude možné činit podání orgánům Finanční správy, zdravotním pojišťovnám i orgánům sociálního zabezpečení jednotně (§ 71 DŘ),
- zvýšení limitu pro dohody o provedení práce (§ 6 odst. 4 ZDP),
- možnost zahrnout sraženou daň z autorských honorářů do daňového přiznání (§ 7 odst. 6 ZDP).

5.1.5 Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí

Jedná se o zákon, jehož obsahem je rekodifikace daně z převodu nemovitostí. Kromě toho, že dochází ke změně osoby, která je povinována daní, dochází rovněž k přizpůsobení celé daně rekodifikaci soukromého práva a k dalším změnám, jako je například snížení potřeby znaleckých posudků pro stanovení daňového základu.

5.1.6 Ostatní věcné změny

Kromě výše uvedených úprav věcného charakteru dochází i k dalším změnám, které však nelze zařadit do žádné z předcházejících kategorií. Jedná se tedy o množinu relativně nesourodého charakteru.

Jako vzorek této nesourodé skupiny je možné zmínit:

- přechod na režim ležící pozůstalosti pro daňové účely (§ 239 až 239d DŘ),
- preciznější vymezení poplatníků daně z příjmů právnických osob (§ 17 ZDP),

- postavení registrovaného partnerství na roveň manželství (§ 21e odst. 3 ZDP),
- řešení problematiky tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů (§ 23 odst. 1 ZDP).

5.2 Legislativně technické změny

Legislativně technické změny představují změny ve formulaci norem. Mezi legislativně technické úpravy se zahrnují taktéž úpravy terminologické.

5.2.1 Legislativně technické změny související s rekodifikací soukromého práva

Nový občanský zákoník, jakož i další nové předpisy používají především novou terminologii. Nejdůležitější změny této terminologie, která se měnila napříč daňovými předpisy, shrnuje následující výčet:

- nově se rozlišují instituty lhůta a doba,
- institut půjčka se transformuje na zápůjčku,
- nově mají jiný obsah pojmy závazek a dluh,
- pojem jednotka zahrnuje nově i podíl na pozemku a společných částech domu,
- občanské sdružení se transformuje na spolek,
- nové vymezení pojmů jmění, majetek a dluhy,
- stavba je součástí pozemku – nutno toto reflektovat v rámci daňových předpisů,
- podnik se transformuje na obchodní závod,
- nemovitost se transformuje na nemovitou věc,
- nájem podniku se transformuje na pacht obchodního závodu,
- nutno v daňových předpisech promítnout to, že definice věci nově zahrnuje i cenné papíry, a naopak nezahrnuje zvířata,
- sdružení bez právní subjektivity se transformuje na společnost,
- z dnešní zálohy se odštěpuje nový institut – závdavek (většinou mu daňové předpisy přisuzují stejné účinky jako záloze),
- z dnešního nájmu se odštěpuje nový institut – pacht (většinou mu daňové předpisy přisuzují stejné účinky jako nájmu),
- namísto spojení „společnost a družstvo“ se používá spojení „obchodní korporace“
- atd.

5.2.2 Legislativně technické změny související s první fází jednoho inkasního místa

Jedná se o legislativně technické změny, které jsou provedeny zejména vzhledem ke své komplexnosti, a to z důvodu vyloučení opětovného rozsáhlého zásahu do daní z příjmů při spuštění jednoho inkasního místa. Jedná se o následující změny:

- subsumování funkčních požitků pod pojem příjem ze závislé činnosti,
- pojem „příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti“ nahrazen pojmem „příjmy ze samostatné činnosti“,

- pojmenování slev na dani z příjmů fyzických osob (základní sleva, sleva na manžela, sleva na studenta) v § 35ba.

5.2.3 Ostatní legislativně technické změny

Do této množiny patří vše, co není zařazeno ve výše uvedených. Vzhledem k tomu, že jde o legislativně technické změny, patří většinou do skupiny méně zajímavých úprav. Nejzajímavějšími z nich jsou následující:

- zavádění jednotného legislativního přístupu k zahraničním právním institutům – viz kapitola výše,
- zohlednění samostatných jurisdikcí, které nejsou státy (§ 21 odst. 2 ZDP),
- zavedení pojmu „odpisovatel“ namísto nevyhovujícího pojmu vlastník (§ 26 ZDP),
- přechod na klasifikaci produkce CZ CPA v rámci přílohy 1 ZDP,
- rušení odkazů na konkrétní paragrafy
- a další.

6 Závěr

Celá novela se vyznačuje značným počtem novelizačních bodů, což souvisí zejména s velkým počtem terminologických změn (a to nejen z důvodu rekodifikace soukromého práva). Jedná se možná o nejrozsáhlejší novelu daňových předpisů v celé historii České (možná i Československé) republiky. Rovněž v porovnání s novelami nedaňových předpisů jde o gigantický legislativní počín. Důkazem toho je fakt, že novela daňových zákonů předčila ve svém rozsahu i zákon, který promítá rekodifikační změny do nedaňových zákonů.

Na základě výše uvedeného lze očekávat určité nedokonalosti legislativního řešení, které budou zcela jistě zvětšeny i tím, že některé změny byly do návrhu novel daňových zákonů inkorporovány „na poslední chvíli“. Druhým zdrojem legislativních nedokonalostí je potenciální změna výkladů ustanovení nového občanského zákoníku po jeho uvedení v praxi. Výklady, o které se opírá změna daňového práva, jsou totiž zcela logicky výklady „předaplikačními“.

V tomto směru je třeba zvažovat účelový výklad právní normy, kdy primárním záměrem bylo přizpůsobení daňového práva novému soukromému právu (resp. jiné výše popsané cíle).

Výše uvedená konstatování zároveň vedou k závěru, že proces přizpůsobení daňového práva novému soukromému právu se neomezí pouze na 1. 1. 2014, ale bude se jednat o proces dlouhodobějšího charakteru.

Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Vývoj finančně-právní regulace ve vybraných zemích Evropské unie“, SVV č. 266 407/2013, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2013.

Změny v daňovém řádu

Mgr. Daniel Hušek
Ministerstvo financí,
odbor Daňová legislativa



Politická krize, jež vyústila na konci srpna letošního roku v rozpuštění Poslanecké sněmovny, měla za následek mimo jiné to, že nedošlo ke zdárnému dokončení legislativního procesu v případě schvalování návrhu zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „návrh zákona“). Součástí návrhu zákona byly rovněž změny zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Ačkoliv schvalovacím procesem v Poslanecké sněmovně návrh zákona prošel standardně ve třech čteních, Senát jej zamítl, což znamená, že za běžných okolností by Poslanecká sněmovna o návrhu zákona opětovně jednala, a mohla jej tak prosadit i přes vyjádřený nesouhlas Senátu. Ovšem vzhledem ke zmíněné skutečnosti, tedy že Poslanecká sněmovna byla rozpuštěna, návrh zákona byl nenávratně „shozen ze stolu“.

1 Zákonné opatření Senátu

Bez schválení návrhu zákona by v podstatě nebylo možné, aby (nejen) správa daní od 1. 1. 2014, tedy ode dne, kdy dle předpokladů nabude účinnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“ či „NOZ“), mohla řádně fungovat. To je dáno tím, že daňové a související zákony, daňový řád nevyjímaje, by se dostaly do rozporu s novou rekodifikovanou úpravou soukromého práva. Tento fakt znamenal to, že bylo potřebné přijmout nezbytná opatření k nápravě potenciálního nežádoucího stavu. V případě, že by navrhované změny daňových a některých dalších zákonů nebyly provedeny, nezbývala by s největší pravděpodobností jiná alternativa, než odložit účinnost nového občanského zákoníku.

Podle litery Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) v případě, že dojde k rozpuštění Poslanecké sněmovny, přísluší Senátu přijímat zákonná opatření ve věcech, které nesou odkladu a vyžadovaly by jinak přijetí zákona (srov. čl. 33 Ústavy ČR). Ačkoliv polemika nad kategorií „věci, které nesou odkladu“ může být značně rozsáhlá

a názory na ni se mohou různit, předložilo Ministerstvo financí ČR vládě návrh zákonného opatření Senátu (dále jen „návrh ZOS“), který obsahuje nezbytné změny k tomu, aby mohla správa daní od nového roku bez velkých problémů fungovat. Návrh ZOS oproti návrhu zákona pouze vynechává ty „kontroverzní“ změny, na základě kterých byl návrh zákona Senátem zamítnut. Navržení jiných změn nebylo v podstatě možné i z důvodu velmi krátkého časového prostoru (fakticky se jednalo o pouhý jeden týden). Senát návrh ZOS projednal a schválil na své 14. schůzi dne 10. 10. 2013 usnesením č. 352. K dokončení legislativního procesu musí být návrh ZOS podepsán prezidentem republiky (stejně jako předsedou Senátu a předsedou vlády), a navíc je nezbytné, aby zákonné opatření ratihabovala (dodatečně schválila) „nová“ Poslanecká sněmovna na její první schůzi. Je nutné doplnit, že se jedná o bezprecedentní situaci, neboť Poslanecká sněmovna v dosavadní historii České republiky ještě rozpuštěna nebyla.

2 Navrhované změny

Ne všechny navrhované změny daňového řádu obsažené v návrhu ZOS vycházejí bezprostředně z nového občanského zákoníku a souvisejících předpisů. U příležitosti novelizace daňového řádu byly rovněž navrženy k provedení další věcné změny, jejichž účelem je zefektivnění správy daní, případně odstranění současných nedostatků.¹ Rovněž není na místě prostý výčet všech změn, neboť ten je snadno čitelný přímo ze samotného návrhu zákona, resp. návrhu ZOS; vhodnější je tak spíše upozornění na některé z nich.

Na tomto místě je také vhodné upozornit na to, že návrh ZOS kromě navrhovaných změn daňového řádu rovněž navrhuje změnu zákona č. 458/2011 Sb., kdy „předsouvá“ účinnost některých jeho ustanovení, jež by standardně vstoupila v účinnost až od 1. 1. 2015, na 1. 1. 2014. Toto se dotkne i některých změn daňového řádu, které zákon č. 458/2011 Sb. obsahuje. Je tak třeba tuto změnu brát v potaz.

¹ Změn s tímto účelem bylo v původním návrhu zákona, který prošel vnitřním připomínkovým řízením Ministerstva financí ČR, více. Ovšem s ohledem na to, že jeho zástupci měli omezený časový fond k tomu, aby mohli reálně získat konsens na všech navrhovaných změnách, eventuálně by samotná proveditelnost těchto změn v daném časovém horizontu byla obtížná, odložilo se jejich provedení a předpokládá se, že tyto změny nabudou účinnosti současně s nabytím účinnosti návrhu zákona o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob.

2.1 Terminologické a další změny přímo vycházející z nového občanského zákoníku

Vysokou prioritu pro zachování právní jistoty všech subjektů a obecně pro správné fungování právního řádu od 1. 1. roku 2014 znamená jednotná terminologie. Nový občanský zákoník přináší do právního řádu značné množství terminologických změn, přičemž nová terminologie byla automaticky provedena v návrzích nových právních předpisů; v případě stávajících právních předpisů záleželo na jejich gestorech, zda terminologické změny provedou či nikoliv. V opačném případě bylo možné si vystačit s „univerzálním“ přechodným ustanovením obsaženým v novém občanském zákoníku. Ministerstvo financí tyto změny do daňových zákonů včetně daňového řádu reflektovalo, mimo jiné z důvodu, že při správě daní se aplikuje právní zásada *v pochybnostech ve prospěch*, a předejde se tak případným nesrovnalostem. Namátkově lze uvést například změnu „právního úkonu“ na „právní jednání“, „nemovitosti“ na „nemovitou věc“, „podniku“ na „obchodní závod“, dále skutečnost, že dle nové úpravy pojem „jméno“ znamená i více jmen, příjmení, event. i pseudonym a další. Tyto změny jsou zcela odůvodněné, a není tak namístě je jakkoliv rozporovat.

Další změny, které návrh ZOS obsahuje v návaznosti na nový občanský zákoník a které nejsou pouze čistým přepisem pojmů (nejedná se tedy ryze o terminologické změny), se týkají zejména placení daní. Nový občanský zákoník například upravuje tzv. pachtovní právo² (srov. například navrhovanou změnu v § 228 odst. 2 nebo § 230 odst. 1 daňového řádu). Jelikož se pro potřeby daňové exekuce jedná o souměřitelnou kategorii jako je nájemní právo, je třeba tuto skutečnost promítnout i do znění daňového řádu – tato změna se z povahy věci dotýká nejvíce daňové exekuce prodejem nemovitosti. Obdobnou změnou je také explicitní doplnění tzv. výměnky³.

Ke změně dochází také v případě zástavního práva podle navrhovaného ustanovení § 170a daňového řádu upravujícího výkon zástavního práva. I zde se jedná o změnu vycházející z nového občanského zákoníku, kdy je v textu navrhované změny na nový občanský zákoník explicitně odkazováno. Správce daně jako zástavní věřitel nově disponuje oprávněním zástavu zpeněžit a z výtěžku zpeněžení svoje nároky uspokojit. Ve své podstatě tak správce

daně bude vystupovat jako zástavní věřitel podle nového občanského zákoníku – bude mít práva a povinnosti, které nový občanský zákoník zástavním věřitelům při výkonu zástavy přiznává; je ovšem nezbytné zohlednit skutečnost, že dle nově navrhovaného ustanovení se při výkonu zástavního práva použijí přiměřeně též ustanovení o provádění daňové exekuce.

2.2 Fenomén elektronizace veřejné správy – jeho projevy při správě daní

Probíhající snaha o elektronizaci veřejné správy a s tím spojené přepokládané pozitivní dopady (zejména snížení administrativní zátěže dotčených subjektů, potenciální snižování nákladů aj.) se logicky projevují i při správě daní. Návrh ZOS v této oblasti přináší některé novinky, které stojí za povšimnutí.

2.2.1 Daňová informační schránka (navrhované § 69, 69a a 69b daňového řádu)

V případě daňové informační schránky se nejedná o institut daňového řádu neznámý. Návrh ZOS ovšem dosavadní úpravu v některých aspektech rozvádí a zpřesňuje a zároveň cílí na to, aby bylo používání daňové informační schránky pro subjekty přínosné. Ve své podstatě má daňová informační schránka sloužit daňovým subjektům k zjednodušení a ulehčení správy jejich daní. Využívání daňové informační schránky je fakultativní možnost, které konkrétní daňový subjekt může, ale nemusí využít. Důležitou novinkou je to, že nově je možné do daňové informační schránky nahlížet nejen pomocí uznávaného elektronického podpisu (tato možnost zůstává zachována), ale také pomocí přístupových údajů, kterými se lze přihlásit do datové schránky. Využívání daňové informační schránky je i nadále dobrovolnou možností, kterou konkrétní daňový subjekt může, ale nemusí využít.

Navrhovaná úprava také uvádí, že správce daně způsobem umožňujícím dálkový přístup stanoví mimo jiné četnost aktualizace informací soustředěvaných v daňové informační schránce. To znamená, že četnost bude možné správcem daně přizpůsobit tomu, jak hojně je daňová informační schránka reálně využívána. Pokud tato bude využívána sporadicky, aktualizace informací nebude prováděna tak často. Samotná aktualizace totiž přináší finanční náklady, a proto se nejeví jako vhodné, aby byly finanční prostředky vynakládány i na ty daňové informační

² Definice pachtu (resp. pachtovního práva) dle nového občanského zákoníku zní: „Pachtovní smlouvou se propachtovatel zavazuje přenechat pachtýři věc k dočasnému užívání a požívání a pachtýř se zavazuje platit za to propachtovateli pachtovné nebo poskytnout poměrnou část výnosu z věci.“ (srov. § 2332 NOZ).

Rozdíl oproti nájemní smlouvě spočívá v tom, že oprávněná osoba, v tomto případě pachtýř, má právo věc nejen užívat, ale i požívat. Pro doplnění, důvodová zpráva k § 2332 NOZ uvádí mj. následující: „Předmětem pachtu může být tedy jen věc plodivá, plodonosná, přinášející výnos, ať již jsou výnosem plody přírodní nebo civilní.“ Tato skutečnost vyplývá právě z toho, že propachtovanou věc je možné také užívat.

³ „Smlouvou o výměnku si vlastník nemovité věci vyměňuje v souvislosti s jejím převodem pro sebe nebo pro třetí osobu požitky, úkony nebo práva sloužící k zaopatření na dobu života nebo na dobu určitou a nabyvatel nemovité věci se zavazuje zaopatření poskytnout.“ (srov. § 2707 NOZ).

schránky, které zjevně nemají daňové subjekty v plánu využívat. Reálná existence daňové informační schránky jako takové, i tehdy, pokud není aktivně tato schránka používána, nepřináší zvýšené finanční náklady, a není tak třeba tyto daňové informační schránky rušit. Rušení a opětovné zřizování by z finančního i technického hlediska bylo méně vhodné řešení.

Stejně jako za stávající právní úpravy, i dle navrhované úpravy nestihá povinnost zřídit daňovou informační schránku všechny možné správce daně, nýbrž pouze ty, kteří jsou k tomu technicky vybaveni, přičemž tuto skutečnost musí ten který správce daně zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup. Zřizovat daňové informační schránky tak budou typicky orgány Finanční správy České republiky, případně další správci daně; nelze však očekávat, že technickým vybavením bude disponovat například každý obecní úřad i těch nejmenších obcí v rámci České republiky. Pokud tak daňový subjekt bude mít zájem na tom, aby mohl správu své daně (například místní poplatek) sledovat prostřednictvím daňové informační schránky, ale správce daně – obecní úřad – nebude technicky vybaven k jejímu zřízení, je nutné konstatovat, že má daňový subjekt smůlu. Nelze spravedlivě požadovat po všech správcích daně reálné zřizování a správu daňových informačních schránek, jestliže nedisponují dostatečným technickým vybavením k těmto úkonům.

Novinkou v této oblasti je mimo jiné to, že daňové informační schránky budou zřizovány také z moci úřední, a to všem daňovým subjektům, které mají zpřístupněnu datovou schránku. Z povahy věci nebudou daňové informační schránky zřízeny těm daňovým subjektům, které již daňovou informační schránku mají zřízenou. Minimálně tak lze očekávat, že daňová informační schránka bude zřízena všem daňovým subjektům, které mají ze zákona zřízenou a následně zpřístupněnu datovou schránku⁴. V případě zřízení daňové informační schránky z moci úřední nebude jasné patrné, že daňový subjekt, resp. jeho zástupce, má opravdu zájem ji využívat. Proto, aby nedocházelo ke zbytečné aktualizaci dat v této schránce a tím pádem i k vynakládání finančních výdajů, dojde k prvnímu „načerpání“ dat do této schránky až po prvním přihlášení oprávněné osoby. Správce daně bude v tento okamžik mít na zřeteli, že daňový subjekt, případně jeho zástupce, má zájem o využívání daňové informační schránky.

Návrh ZOS pamatuje i na situaci, kdy již daňový subjekt datovou schránku zřízenou a zpřístupněnou má přede dnem nabytí účinnosti návrhu ZOS. Dle návrhu přechodného ustanovení má dotčený správce daně ke splnění povinnosti zřídit daňovou informační schránku lhůtu tři měsíce ode

dne nabytí účinnosti návrhu ZOS (za předpokladu, že ten bude řádně schválen). Zřizování daňové informační schránky na žádost daňového subjektu bude fungovat jako doposud.

Je možné očekávat i situaci, že funkčnost daňových informačních schránek podle nově navrhované úpravy nebude ihned od nabytí účinnosti těchto změn stoprocentní – je třeba zachovat jistou dávku shovívavosti, neboť se jedná o poměrně významné změny v dosavadním fungování. Navíc je zjevné, že legisvakanční lhůta je v tomto případě poměrně krátká. Ostatně i návrh ZOS s takovou variantou počítá v tom smyslu, že správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup podmínky a postup pro nahlížení do daňové informační schránky. Bude se jednat o technické informace, ze kterých bude mimo jiné patrné, zda je již možné v plné míře využívat daňovou informační schránku.

2.2.2 Nový způsob podání (navrhovaný § 71 odst. 1 a 4 daňového řádu)

Navrhovaná změna uvádí, že nově bude možné učinit podání také „*datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky*“, tedy pomocí přístupových údajů, kterými se lze přihlásit do datové schránky. Jedná se o nový způsob kvalifikovaného elektronického podání, jenž je shodný s nově navrhovaným způsobem, kterým bude možné nahlížet do daňové informační schránky (viz výše).

Tato změna znamená legislativní předpoklad pro to, aby mohlo být podání učiněno pomocí společného portálu Finanční správy České republiky, orgánů sociálního zabezpečení a zdravotních pojišťoven. Daňový subjekt (případně jeho zástupce) se pomocí přístupových údajů, kterými se lze přihlásit do datové schránky, přihlásí do tohoto portálu, čímž dojde k ověření identity, a správce daně tak bude mít jasno o tom, že podání opravdu podává daný daňový subjekt. Do budoucna je počítáno s tím, že tímto způsobem bude možné učinit všechna podání.

Obdobně byl tento způsob podání zaveden i do dalších relevantních zákonů⁵ tak, aby mohla být realizována tzv. I. fáze JIM a pomocí společného portálu mohlo být učiněno podání vůči všem dotčeným orgánům.

Obdobně jako v případě daňových informačních schránek, i zde je možné očekávat, že z důvodu technické náročnosti nebude tento způsob fungovat již od počátku na 100 %. Proto je součástí návrhu ZOS nově doplňovaný § 71 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup, která podání lze

⁴ K tomu lze srov. zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, jenž tuto problematiku upravuje.

⁵ Srov. navrhovaný § 162 odst. 1 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, navrhovaný § 123e odst. 1 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, nebo navrhovaný § 24 odst. 6 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění.

učinít tímto způsobem. Jinými slovy, zákon bude teoreticky umožňovat tento způsob podání, ale až tehdy, kdy správce daně předpokládaným způsobem zveřejní, že určitá podání lze tímto způsobem učinit, bude možné je fakticky tímto způsobem činit.

2.2.3 Elektronická dražba (navrhovaný § 194a daňového řádu)

Ačkoliv daňový řád již institut elektronické dražby zná, odkazuje se jeho dosavadní znění na prováděcí předpis – vyhlášku, která by měla přinášet a konkretizovat úpravu elektronické dražby. V současnosti však takováto vyhláška není součástí českého právního řádu. K tomu je třeba upozornit na to, jak ostatně podotýká též důvodová zpráva k návrhu NOZ, že podzákonný předpis nemůže modifikovat či vylučovat zákonnou úpravu, tudíž by ani v případě, kdy by tato vyhláška byla součástí právního řádu, nebylo možné očekávat efektivní právní úpravu elektronické dražby, neboť by se veškeré úkony elektronické dražby musely řídit právní úpravou dražby klasické.

Koncept navrhované právní úpravy elektronické dražby částečně vychází z obdobných principů jako daňová informační schránka. Elektronickou dražbu provádí pouze správce daně, který je k tomu technicky vybaven (a v případě, že správce daně je k tomuto technicky vybaven, může provádět již jen a pouze elektronickou dražbu), a také je účelem tohoto institutu snaha vyjít vstříc daňovým subjektům (resp. v širším slova smyslu osobám zúčastněným na správě daně).

Institut elektronické dražby se promítá jako *lex specialis* do některých dalších ustanovení týkajících se dražby, příkladem lze uvést další náležitosti dražební vyhlášky (§ 195 daňového řádu) nebo okamžik, do kterého je nutné uhradit nejvyšší dražební podání (§ 211 daňového řádu). Jedná se o modifikace současné úpravy, které je nezbytné učinit k tomu, aby mohl nově nastavený systém řádně fungovat.

2.3 Právní nástupnictví – přechod daňové povinnosti

Navrhovaná právní úprava přechodu daňové povinnosti přináší poměrně radikální změny. Stejně jako zbytek daňového řádu zpracovává změny vyvolané NOZ, současně však vyjevuje snahu o odstranění nedostatků dosavadní právní úpravy.

Je vhodné uvést skutečnost, že návrh ZOS obsahuje přechodná ustanovení pro přechod daňové povinnosti fyzických i právnických osob, dle kterých se v případě, že dojde ke smrti fyzické osoby či zániku právnické osoby přede dnem nabytí účinnosti návrhu ZOS, použijí § 239, 240 a 245 daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti návrhu ZOS, tudíž se na tyto případy nebude vztahovat nově navrhovaná úprava.

2.3.1 Přechod daňové povinnosti fyzických osob (navrhovaný § 239a–239d daňového řádu)

V souvislosti s novou úpravou právního nástupnictví fyzických osob přinášenou novým občanským zákoníkem lze upozornit například na to, že nově není používán pojem „úmrtí“, ale pojem „smrt“ nebo na to, že již zákon nepředjímá používání institutu tzv. odúmrti – v případě, že nelze stanovit dědice standardními způsoby, dostává se do postavení dědice stát. Taktéž je třeba rozlišovat pojmy „pozůstalost“ a „dědictví“.

Jelikož je správa daní svým způsobem specifická, není překvapivé, že navrhovaná úprava obsahuje v některých aspektech speciální úpravu vůči obecnému právnímu nástupnictví dle nového občanského zákoníku. Zřejmě nejvýznamnější úpravou je to, že podle návrhu § 239a odst. 1 daňového řádu se uplatní právní fikce, dle které se pro účely správy daní hledí na právní skutečnosti tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Jinými slovy, zůstavitel se pro účely správy daní považuje za živého do té doby, dokud soud nerozhodne o tom, kdo je skutečným dědicem (či skutečnými dědici). Toto řešení na první pohled působí až revolučně, na druhou stranu je třeba konstatovat, že pro potřeby správy daní, resp. konkrétně přechodu daňové povinnosti fyzických osob je to řešení nejvhodnější. Pokud by takovýto institut nebyl využit, bylo by nutné rozlišovat daňovou povinnost vzniklou před smrtí zůstavitele a daňovou povinnost vzniklou od okamžiku jeho smrti do doby, než bylo soudem rozhodnuto v řízení o pozůstalosti o tom, kdo je reálným dědicem (jedná se o daňovou povinnost vzniklou na účet pozůstalosti), tedy ne jen dědicem potenciálním, na kterého daňová povinnost přejde.

Značné obtíže by nastaly v případě, pokud by soudem bylo v řízení o pozůstalosti rozhodnuto o tom, že potenciální dědic, na kterého přešla daňová povinnost a který tuto povinnost zároveň splnil, není oprávněným dědicem. Následným postupem by muselo dojít k narovnání právních vztahů mezi dotčenými subjekty, což by jistě přinášelo značné komplikace, průtahy v řízení apod. V případě práv a povinností, které vznikly v období mezi smrtí zůstavitele a skončením řízení o pozůstalosti a které fakticky vznikly na účet pozůstalosti, má se dle navrhované úpravy za to, že vznikly zůstaviteli (stejně, jako kdyby ještě žil).

Dalším důvodem, který podporuje navrženou koncepci, je ten, že daňová povinnost vzniknuvší na účet pozůstalosti byla zapříčiněna činností zůstavitele ještě za jeho života (eventuálně pak právními vztahy jím za jeho života založenými, případně tato povinnost vznikla jednáním osoby spravující pozůstalost). Má tedy k osobě zůstavitele velmi blízko.

Shrnuto, daňovou povinností zůstavitele se rozumí daňová povinnost vzniklá ještě za jeho života, ale rovněž

i daňová povinnost vzniklá od okamžiku jeho smrti a zároveň před skončením řízení o pozůstalosti. Jakmile je soudem rozhodnuto o dědictví, daňová povinnost zůstavitele přechází na dědice, a ten tak získává postavení daňového subjektu na místo zůstavitele. Od tohoto okamžiku jedná dědic při správě daní vlastním jménem na svůj účet – pokud byl i před rozhodnutím soudu o dědictví tento (v té době ještě potenciální) dědic osobou spravující pozůstalost, jednal vlastním jménem na účet pozůstalosti, nikoliv na svůj účet, jakkoliv mohlo být pravděpodobné, že se opravdu stane reálným dědicem.

Nedostatkem dosavadní úpravy daňového řádu bylo to, že v případě uplatnění daňové pohledávky vůči zůstaviteli v rámci řízení nemá vliv na běh lhůty pro placení daně, jež je prekluzivního charakteru. Navrhovaný § 239a odst. 4 daňového řádu tak stanoví, že v daném případě se lhůta pro placení daně staví, a to od okamžiku smrti zůstavitele až do skončení řízení o pozůstalosti. Toto opatření je nezbytné z důvodu, že v praxi může docházet k situaci, kdy řízení o pozůstalosti bude trvat natolik dlouho, že bude skončeno až po uplynutí předmětné prekluzivní lhůty. V takovém případě by stát nemohl účinně inkasovat daně, a to ne svou vinou.

Prísluší se také uvést poznámku ke lhůtám pro podání řádného daňového tvrzení. Dosavadní úprava uvádí, že tuto povinnost musí dědic, na kterého přešla daňová povinnost, splnit do šesti měsíců od úmrtí zůstavitele. Navrhovaná úprava uvádí dvě rozlišné lhůty, přičemž toto rozlišování souvisí s tím, že je dle navrhované koncepce třeba odlišovat daňovou povinnost vzniklou za života zůstavitele a daňovou povinnost vzniklou na účet pozůstalosti (tedy již po smrti zůstavitele, ovšem do okamžiku skončení řízení o pozůstalosti). Je stanovena lhůta tři měsíce, ve které má osoba spravující pozůstalost povinnost podat řádné daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula do dne smrti zůstavitele. Jedná se tedy o období současné šestiměsíční lhůty, ovšem došlo k jejímu zkrácení, a to zejména z důvodu, že tato kratší lhůta umožňuje správci daně přihlásit svoje pohledávky v řízení o pozůstalosti.⁶ V opačném případě by totiž mohla snadno nastat situace, kdy by řízení o pozůstalosti skončilo ještě před tím, než by měl správce daně šanci z řádného daňového tvrzení reálně zjistit, že má vůči zůstaviteli nedoplatky, a nebylo by tak v jeho silách tyto nedoplatky uplatnit. Návrh ZOS navíc explicitně stanovuje, že tuto lhůtu nelze prodloužit.

Druhá návrhem použitá lhůta je nastavena v délce 30 dní ode dne skončení řízení o pozůstalosti – v této lhůtě má osoba spravující pozůstalost povinnost podat řádné daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Lhůta v délce 30 dní se standardně používá také pro

ustanovení týkající se vztahu k insolvenčnímu řízení a rovněž pro navrhované změny přechodu daňové povinnosti právnických osob.

2.3.2 Přechod daňové povinnosti právnických osob (navrhovaný § 240a–240d daňového řádu)

Jak již bylo naznačeno výše, i přechod daňové povinnosti právnických osob doznal jistých změn, ovšem nikoliv tak razantních jako v případě osob fyzických. Mnohé z těchto změn mají za cíl zpřehlednit legislativní text a umožnit snazší orientaci v něm, případně odstranit nedostatky nezásadního charakteru, jež současná právní úprava obsahuje.

Předně tak dochází k explicitnímu stanovení, kdo se pro účely správy daní rozumí právním nástupcem právnické osoby (srov. navrhovaný § 240 odst. 2 daňového řádu). Návrh ZOS rovněž projevuje snahu o sjednocení lhůt, čímž dle důvodové zprávy k návrhu ZOS má být zvýšena právní jistota daňového subjektu i správce daně. Stejně jako v případě přechodu daňové povinnosti fyzických osob (navrhovaný § 239b odst. 5 daňového řádu) se stanovují lhůty v délce 30 dní pro podání řádného daňového tvrzení týkající se daňové povinnosti rušené právnické osoby v případě zrušení právnické osoby bez likvidace i s likvidací (z logiky věci se však v těchto dvou případech liší okamžik, od kterého tato lhůta počíná běžet; blíže srov. daná ustanovení); obdobně platí 30denní lhůta i tehdy, dojde-li k převodu poslední části privatizovaného majetku státního podniku na orgán, jemuž přísluší s tímto majetkem nakládat.

2.4 Změny sankčního systému (navrhovaný § 250 odst. 7 daňového řádu)

Z hlediska daňových subjektů se zcela jistě vítanou změnou stane možnost tzv. moderační pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu (dále jen „pokuta“). Nově navrhovaný odstavec 7 předmětného ustanovení určuje, že v případě kumulativního splnění jím předpokládaných podmínek bude pokuta snížena na polovinu. Není zde žádný prostor pro diskreci neboli správní uvážení správce daně.

Účelem pokuty je postihnout daňový subjekt za to, že nepodal daňové tvrzení, ale zajiště je účelem i to, aby tato sankce působila preventivně (může dojít k individuální prevenci, kdy daňový subjekt stížený touto sankcí již nebude opětovně skutek, jenž je v rozporu se zákonem, opakovat, nebo může tato sankce působit obecně preventivně na všechny daňové subjekty tak, aby zajistila jejich řádnou spolupráci se správcem daně). Nicméně, dochází k možnosti moderační pokuty tehdy, pokud je zjevné, že daňový subjekt má zájem na spolupráci a projevuje snahu svoje pochybení napravit. V navrhovaném ustanovení je

⁶ Srov. § 174 zákona o zvláštních řízeních soudních. Dle tohoto ustanovení nesmí být lhůta pro přihlášení a doložení pohledávek stanovena soudem kratší než tři měsíce.

možné spatřovat časový prvek v tom smyslu, že daňový subjekt podá řádné (respektive dodatečné) daňové tvrzení ve lhůtě 30 dní od marného uplynutí lhůty pro jeho podání, a „prvek recidivy“, kdy je třeba, aby v daném kalendářním roce správce daně nezjistil u daňového subjektu jiné prodlení při podávání řádného či dodatečného daňového tvrzení.

Pokud jsou obě podmínky splněny, není zde spatřována taková škodlivost v chování daňového subjektu, jako v případě, kdy by daňový subjekt podával svá daňová tvrzení opakovaně a zjevně úmyslně opožděně. Při splnění obou podmínek musí správce daně pokutu snížit na polovinu obligatorně, přičemž daňový subjekt nemusí o moderační pokuty žádat. Pouze v případě, že správce daně pokutu z moci úřední nesníží, má daňový subjekt možnost proti tomuto postupu brojít.

Je třeba upozornit na situaci, kdy daňový subjekt tvrdil daň v „ochranné“ pětidenní lhůtě a nebyl za opožděné tvrzení daně sankcionován. Fakticky se ovšem do prodlení dostal, a není tak možné v takovém případě k moderační pokutě přistoupit.

V návaznosti na navrhované změny přechodu daňové povinnosti fyzických osob bylo rovněž zasaženo do právní úpravy úroku z prodlení, nejedná se však o nijak radikální změnu. Navrhovaný § 253 odst. 2 daňového řádu uvádí, že úrok z prodlení nevzniká v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele ode dne jeho smrti až do skončení řízení o pozůstalosti (kterým se dle důvodové zprávy k návrhu ZOS rozumí jak rozhodnutí o dědictví, tak den právní moci usnesení o zastavení řízení o pozůstalosti nebo rozvrhového usnesení). Tato změna reaguje na to, že až po skončení řízení o pozůstalosti je definitivně zřejmé, kdo má hradit dluhy, které zůstavitel zanechal.

3 Závěr

Závěrem lze shrnout, že daňový řád čekají v následujících letech změny, které mohou a pravděpodobně zasáhnou

do současné aplikační praxe tohoto předpisu a z nichž některé mohou působit až radikálním dojmem. Na druhou stranu naprostá většina těchto změn je odůvodněná, ať už nutností souladu s rekodifikovaným soukromým právem, anebo s vidinou fungování jednoho inkasního místa, či právě potřebami aplikační praxe. Nelze *a priori* tvrdit, že by navrhované změny měly vnést do chodu správy daní chaos či výkladové problémy. Existuje pravděpodobnost, že některé z navrhovaných změn budou částí veřejnosti přijaty nelibě, ovšem tato situace nastane téměř vždy, kdy bude docházet ke „konfliktu“ mezi více stranami s protichůdnými zájmy [zde primárně nebude panovat shoda na některých konkrétních změnách mezi daňovými subjekty (a jejich zástupci) a správci daně]. Nicméně je na tvůrci legislativního textu, aby dokázal pomocí právní úpravy dostat zájmy všech možných stran do rovnováhy tak, aby žádná ze stran nebyla neodůvodněně zvýhodněna, přičemž musí brát v potaz mnoho dalších faktorů, které často nemůže ovlivnit – v tomto případě například rekodifikace soukromého práva, kterou bylo třeba do daňového řádu reflektovat, aj.

Změny chystané od roku 2014 nejsou jedinými změnami, které se v rámci daňového řádu v dohledné době chystají. Ministerstvo financí připravilo návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob, jenž chystá další změny. Změny obsažené v tomto návrhu zákona jsou též označovány jako II. fáze JIM a jsou potřebné k tomu, aby tento projekt mohl řádně fungovat.

Navrhované změny jsou vždy prováděny pouze v teoretické rovině (i když například vychází z potřeb aplikační praxe) a právě až samotná aplikační praxe ukáže, zda změny byly či nebyly opravdu dostatečně přínosné. Lze předpokládat, že pokud navrhované změny „proběhly“ legislativním procesem a byl na nich v rámci možností vytvořen konsens mezi všemi dotčenými stranami, bude možné tyto změny zdárně používat i v praxi.

Vybrané výkladové problémy nové daňové úpravy nemovitostí

Ing. David Kužela
daňový poradce č. 4130, EY



V tomto příspěvku bych se rád zaměřil na několik vybraných dopadů, které s sebou přináší daňové novely připravené v souvislosti s novým občanským zákoníkem, tj. zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“).

Cílem příspěvku není přinést vyčerpávající přehled všech relevantních změn, ale poukázat na několik vybraných problematických oblastí.

Uvedené výkladové problémy vychází ze zákonného opatření Senátu o **dani z nabytí nemovitých věcí (dále „DZNNV“)**, které bylo publikováno ve Sbírce zákonů 30. 10. 2013 pod číslem 340/2013 Sb., a zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, které bylo publikováno 5. 11. 2013 pod číslem 344/2013 Sb. a které obsahuje mimo jiné i změny týkající se daně z příjmů, DPH a daně z nemovitých věcí (dále jen „DZNV“).

Zároveň předpokládám, že obě zákonná opatření budou řádně schválena Poslaneckou sněmovnou na její první schůzi. Pokud by tomu tak nebylo, pozbyly by dle článku 33 odst. 5 Ústavy ČR další platnosti. Potenciální výkladové problémy, které by plynuly z tohoto scénáře, výrazně přesahují rozsah tohoto článku.

V textu se nesetkáte ani s komentáři týkajícími se nové účetní úpravy, neboť v době jeho vzniku na počátku listopadu, tj. necelé dva měsíce před nabytím účinnosti NOZ, nebylo jejich znění formálně k dispozici. Lze jen doufat, že v době publikování tohoto článku už tomu bude jinak.

1 Nové pojetí jednotek

Od příštího roku se budeme setkávat se dvěma druhy jednotek – zjednodušeně je můžeme označovat jako staré jednotky [podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)] a nové jednotky (podle NOZ). Asi nejvýznamnější změnu v pojetí

jednotek představuje fakt, že dle NOZ budou jejich součástí výslovně i podíly na pozemku, na němž byl dům zřízen, nebo věcné právo, jež vlastníků jednotek zakládá právo mít na pozemku dům (typicky právo stavby).

Daňové předpisy se s touto dichotomií vyrovnaly poměrně elegantně – řeší pouze nové jednotky. Pro staré jednotky pak zavádějí obdobný režim jako pro ty nové, a to včetně souvisejícího podílu na společných částech domu a podílu na pozemku. Zajímavé je, že novelizovaný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění k 1. 1. 2014 (§ 21b), dále jen „ZDP“; zákonné opatření o DZNNV (§ 56) a zákon o DZNV (§ 12b) obsahují shodnou definici, zatímco pro účely DPH zvolil zákonodárce [§ 4b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“)], odlišnou formulaci. Zdá se nicméně, že záměr – a snad i výsledek – je ve všech případech totožný.

Součástí starých jednotek by ve výše uvedených případech měly být vždy podíly na pozemku, pokud je vlastnictví k pozemku s jednotkou „spojeno“. Ačkoli novela nespécifikuje, o jak pevné spojení se musí jednat, a na první pohled by se mohlo zdát, že může jít o poměrně velkou skupinu pozemků, ze zákona o DZNV lze dovodit, že ne každý pozemek, který je ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě a je společně s těmito jednotkami užíván, je nutně jejich součástí.

Výše uvedené prakticky znamená, mimo jiné, že již od 1. 1. 2014 dojde k zásadní změně ve zdanění převodu všech starých jednotek z pohledu DPH a DZNNV.

V letošním roce je v praxi uplatňována DPH u převodů jednotek v novostavbách (do tří, resp. pěti, let po první kolaudaci nebo prvním užití) zatímco související podíly na pozemcích jsou od DPH osvobožovány. V příštím roce půjde o jediný převod, který by měl podléhat jako celek shodnému režimu DPH. Jedním z praktických dopadů tak může být například vyřešení otázky, zda je developer oprávněn uplatnit nárok na odpočet u úprav pozemku sloužícího k výstavbě.

Obdobně bude sjednocen i režim z pohledu osvobození nových staveb pro účely DZNNV. Zatímco dnešní úprava daně z převodu nemovitostí osvobozuje pouze jednotky bez pozemků, zákonné opatření o DZNNV umožňuje související podíl na pozemku osvobodit také. Je ovšem třeba poznamenat, že v ostatních ohledech je nová úprava osvobození novostaveb spíše přísnější.

2 Odpisy jednotek

Není bez zajímavosti, že staré jednotky a související podíly na pozemcích, které jsou v § 21b ZDP spojeny, jsou pro účely daňových odpisů opět roztrženy. Hmotným majetkem jsou totiž dle § 26 odst. 2 písm. b) pouze „jednotky nezahrnující pozemek“.

Pozorný čtenář si jistě povšiml, že čistě gramatický výklad této úpravy by vedl k extrémnímu závěru, že odepisovat je možné pouze jednotky ve stavbách vybudovaných na cizím pozemku (takové jednotky nezahrnují žádný podíl na pozemku – na rozdíl od jednotek vybudovaných na pozemku vlastním).

Lze předpokládat, že záměrem zákonodárce bylo dosáhnout odepisování vstupní ceny jednotek snížené o hodnotu souvisejícího podílu na pozemku.

Pro nové jednotky vybudované na cizím pozemku by zároveň mělo platit, že související podíl na právu stavby (který je dle NOZ nedílnou součástí jednotky) od ní nebude pro účely daňových odpisů oddělován – zákon žádnou takovou úpravu neobsahuje.

3 Nejednotné jednotky

Nový občanský zákoník používá pojem byt už jen jako označení místa (např. sídlo v bytě, nájem bytu) nikoli věci, která je způsobilá být předmětem vlastnického práva. Taková věc je označována jako jednotka.

V důsledku této změny terminologie stál zákonodárce před úkolem nahradit stávající pojmy byt a nebytový prostor tam, kde se jedná o nakládání s nemovitou věcí, pojmem jednotka.

To v některých případech vede ke zjednodušení textu zákona. Např. současný § 29 odst. 9 ZDP stanoví, že vstupní cena hmotného majetku se nemění, „*jsou-li v budově vymezeny byty nebo nebytové prostory jako jednotky podle zvláštního právního předpisu*“. Nově si zákon vystačí s formulací „*jsou-li v budově vymezeny jednotky*“.

Je ovšem zřejmé, že uvedená změna nemohla být reflektována mechanickým nahrazováním starých pojmů byt a nebytový prostor slovem „jednotky“, protože pak by nebytové prostory získaly některá daňová zvýhodnění bytů (např. nižší sazbu DPH nebo osvobození při prodeji).

Zároveň musí nová úprava pracovat i s možností, že jedna jednotka bude obsahovat i několik různých bytů nebo nebytových prostorů, případě jejich kombinaci.

Zákonodárci se bohužel nepodařilo nalézt univerzální náhradu pojmu „byt“. V různých ustanoveních daňových zákonů jsou proto použity na první pohled velmi podobné formulace „*jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor*“. Ty se ovšem při bližším zkoumání zásadně liší podle svého kontextu.

3.1 Restriktivní vymezení

Osvobození v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP lze uplatnit pouze na příjem z prodeje „jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor“ (bez dalšího dodatku nebo upřesnění).

Srovnáním s ostatními níže uvedenými ustanoveními, která jsou formulována benevolentněji, se tato podmínka jeví jako velmi striktní – existence nebytového prostoru (např. garáž, sklep nebo komora) zcela vylučuje osvobození jednotky.

Jedná se o výrazný zásah do osvobození prodeje bytu, pokud:

- v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem nebo
- použije získané prostředky na uspokojení bytové potřeby.

Důvodová zpráva nenabízí žádné racionální důvody, proč by zákonodárce chtěl znevýhodnit majitele bytů (jednotek), jejichž součástí je sklep, oproti těm, kteří sklep nemají.

Je možné, že se jedná o pouhé opomenutí zákonodárce, které ale může být pro fyzické osoby prodávající „bytové“ jednotky velmi nepříjemné – tedy pokud nesplňují pětiletý test dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP.

Stejnou velmi striktní formulaci obsahují i některá další ustanovení ZDP.

3.2 Vyvážené vymezení

Zákon o daních z příjmů v § 4a osvobozuje bezúplatný příjem z nabytí vlastnického práva k „jednotce, která zahrnuje družstevní byt nebo družstevní nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a nezahrnuje jiný nebytový prostor“, případně „jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“ (při splnění dalších podmínek).

Zde zákonodárce demonstruje, že osvobodit garáž, sklep nebo komoru umí – a to jak samostatně, tak jako součást „bytové“ jednotky.

Obdobnou formulaci lze nalézt v několika ustanoveních zákonného opatření o DZNNV. V § 7 navíc s dodatečnou

podmínkou, že tyto nebytové prostory musí být „užívané společně s bytem“.

Je otázkou, co je cílem tohoto dodatku. Vzhledem k tomu, že § 7 osvobozuje první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám, zdá se velmi nepravděpodobné, že by garáž, sklep nebo komora, které tvoří součást jednotky, měly sloužit jinak než společně s bytem. Pokud by tomu tak nicméně bylo, podléhalo by nabytí celé jednotky DZNNV.

3.3 Široké vymezení

Ve srovnání s výše uvedenými ustanoveními obsahuje naopak velmi širokou formulaci ZDPH, který v § 48a stanoví, že se snížená sazba uplatní u jednotky, která „je bytem pro sociální bydlení, nebo která zahrnuje byt pro sociální bydlení“.

Gramatický výklad vede k nelogickému výsledku, kdy by mohla být osvobozena jakákoli jednotka, která obsahuje byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m² bez ohledu na to, kolik dalších bytových nebo nebytových prostorů obsahuje.

Je zřejmé, že pokud dojde k vymezení jednotky, která kromě poloviny obchodního centra zahrne i sociální byt pro jeho správce, bude velmi obtížné obhájit sníženou sazbu ve sporu se správcem daně. Mělo by nicméně platit, že uplatnění snížené sazby by nemělo být ohroženo garáží, sklepem nebo komorou dodávaných spolu se „sociálním bytem“.

4 Sociální bydlení pro účely DPH

K výkladu některých otázek novelizovaných § 56 a 56a ZDPH již byl zpracován příspěvek na Koordinační výbor KDP ČR a GŘ (412/13.11.13), jehož závěry mohou být známy ještě před publikováním tohoto článku. Nepovažuji proto za účelné v něm řešené otázky detailněji rozebírat.

Rád bych nicméně učinil jednu výjimku a krátce se vrátil k uplatnění snížené sazby u staveb pro sociální bydlení.

V kontrastu s tím, jak byly „sociální“ jednotky vymezeny příliš široce (viz výše), zákonodárce zcela zapomněl na to, že většina rodinných a bytových domů se dle NOZ stane součástí pozemku.

Za stavbu pro sociální bydlení se tedy i nadále považuje jen „rodinný dům pro sociální bydlení“ a nikoli „pozemek, jehož součástí je stavba rodinného domu pro sociální bydlení“. Nelogicky by tedy „sociální“ rodinné domy, které jsou součástí pozemku, podléhaly vyšší sazbě DPH než ty, které stojí na cizím pozemku. Jedná se o zjevnou chybu.

Ačkoli se zdá pravděpodobné, že se Finanční správa pokusí uvedený nedostatek překlenout výkladem ve prospěch plátců, toto opomenutí může vést k nepříjemným komplikacím.

Je otázkou, jak se k takovému „benevolentnímu“ výkladu, který jde nad rámec textu zákona, postaví praxe. Pokud má prodávající se zákazníkem uzavřenou smlouvu, která mu umožňuje cenu domu zvýšit o DPH v zákoně výši (lze očekávat, že tomu tak bude ve většině případů), bude nepochybně poměřovat daňová a obchodní rizika a zvažovat, zda pro něho není méně rizikové uplatnit základní sazbu DPH. Tím by se vyhnul nebezpečí, že jeho správce daně nebude případné pozitivní závěry koordinačního výboru respektovat a bude postupovat striktně podle litery zákona.

V takovém případě bude zákazník díky nedotažené úpravě zákona postaven do nezáviděníhodné situace, kdy bude v soukromoprávním sporu s developerem muset argumentovat, že gramatický výklad zákona je pouze prvotním přiblížením se významu právní normy a že ke správnému závěru (uplatnění snížené sazby) vedou jiné výkladové metody.

5 Nabytí nemovitých věcí

Nejzásadnější novinka, kterou s sebou přináší zákonné opatření o DZNNV, vyplývá již z jeho samotného názvu – zdaňovat se již nebudou převody nemovitých věcí, ale jejich úplatné nabytí.

Dani z nabytí nemovitých věcí podléhají pouze nemovité věci taxativně vyjmenované zákonem. Důvodem je skutečnost, že nemovitou věcí může být podle NOZ řada věcí, například některá věcná práva. Z těch by mělo DZNNV podléhat pouze právo stavby.

5.1 Právo stavby

Otázkou je, zda by právo stavby mělo podléhat DZNNV i v případě jeho zřízení vlastníkem pozemku ve prospěch stavebníka za úplatu. Důvodová zpráva jasně konstatuje, že ano. To jistě dává smysl ve chvíli, kdy je právo stavby zřízeno k již existující budově a dochází fakticky ke změně jejího vlastnictví.

Nicméně v situaci, kdy se jedná o právo postavit zcela novou stavbu, jsou na místě pochybnosti o smysluplnosti jeho zdanění DZNNV. Kromě toho, že se jedná o rozšíření předmětu daně oproti současné úpravě, nelze vyloučit, že toto zdanění odradí poplatníky od využívání tohoto zajímavého právního nástroje.

Pokud je totiž stavba zřízena v rámci práva stavby při jeho ukončení převedena zpět na vlastníka pozemku (přesněji řečeno stane se součástí pozemku) za úplatu, uplatní se DZNNV znovu. NOZ přitom stanoví, že – nebylo-li

Svěřenský fond – bude daňový režim alespoň neutrální?

Ing. Simona Hornochová
daňová poradkyně č. 2550, EY
za významného autorského příspěví
Bc. René Kulínského,
daňového poradce č. 1159, EY



Svěřenský fond je v současné době tématem poměrně aktuálním. V minulém Bulletinu byl zařazen rozsáhlý článek pojednávající o právním režimu svěřenského fondu, který je v tomto čísle dále doplněn poznámkami k osobě svěřenského správce. Rozhodli jsme se proto navázat několika daňovými úvahami.

V zahraničních jurisdikcích bývají instituty obdobné českému svěřenskému fondu předmětem výhodnějšího zdanění, motivace pro jejich zakládání bývá proto v některých případech daňová. Navrhovaná česká daňová úprava má podle důvodové zprávy k zákonnému opatření¹, které mimo jiné novelizuje zákon o daních z příjmů², zajistit vhodný daňový režim, který by na jednu stranu neomezil možnost vzniku a rozvoje těchto fondů, ale který by na druhou stranu neotvíral možnost pro nevhodné daňové plánování. Dále se v důvodové zprávě dočteme, že obecně by měl být dodržen princip daňové neutrality, tedy aby investice v rámci těchto fondů byla zdaněována ve srovnatelné výši s investicí provedenou individuálně. Na úvod lze tedy učinit pracovní závěr, že tento institut neměl být (a není) daňově zvýhodněn – důvod pro zakládání svěřenských fondů v České republice tedy povětšinou nebude daňový.

Podle důvodové zprávy měl být daňový režim svěřenských fondů následující: vyčlenění majetku do fondu nebude podléhat zdanění daní z příjmů, zisk z hospodaření s majetkem ve fondu bude podléhat zdanění daní z příjmů právnických osob a výplata plnění z fondu bude záviset na osobě obmyšleného a typu vypláceného plnění.

Uvedené pojetí zní poměrně logicky a pro úvodní čtení velmi rozsáhlé novely zákona o daních z příjmů jsme z něj

i vycházeli. Jakmile jsme však úpravu zákona o daních z příjmů pečlivěji prostudovali, začali jsme si klást otázku, do jaké míry se zákonodárci skutečně podařilo dodržet (alespoň) deklarovanou daňovou neutralitu a naplnit výše citovaný záměr.

V tomto článku bychom se s vámi chtěli podělit o výsledek, respektive první fázi našich úvah v tomto kontextu³. Článek zdaleka neřeší všechny otázky, které nás při čtení novely zákona o daních z příjmů napadly, nezabíhá také do žádných mezinárodních souvislostí. Cílem bylo projít především základní daňový režim, na kterém bude fungování svěřenského fondu založeno – i tak je text natolik dlouhý, že otázky ohledně uplatňování dalších specifických ustanovení zákona o daních z příjmů ponecháváme do dalších vydání.

1 Postavení svěřenského fondu a daňový režim

Zákonné opatření novelizující zákon o daních z příjmů přiznává svěřenskému fondu v § 17 odst. 1 postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob (tedy podle důvodové zprávy „daňovou subjektivitu“). Práva a povinnosti za svěřenský fond bude vykonávat podle daňového řádu⁴ svěřenský správce (provázanost tohoto daňového režimu s úpravou daňového řádu ponecháváme na budoucích úvahách kolegů, kteří se na správu daní specializují).

Můžeme tedy konstatovat, že svěřenský fond v českém pojetí nebude „daňově transparentní“, a proto vyčlenění majetku do svěřenského fondu či zvýšení majetku ve fondu, ať už zakladatelem či jinou osobou, nebude

¹ Zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, které bylo publikováno ve Sbírce zákonů pod číslem 344/2013 (dále jen „zákonné opatření“). Článek vychází z předpokladu, že zákonné opatření bude řádně schváleno Poslaneckou sněmovnou na její první schůzi, a nepozbude tedy platnosti.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“).

³ Zároveň s tímto článkem jsme připravili příspěvek na Koordinační výbor GFR a KDP ČR, aby mohla být tato problematika co nejdříve s daňovou správou projednána a případní zájemci o založení svěřenských fondů měli představu, zda bude existovat vůle k výkladu zákona s ohledem na jeho deklarovaný smysl a účel, v řadě případů bez ohledu na jeho jazykové znění.

⁴ Úprava doplněná zákonným opatřením, § 20 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

představovat příjem obmyšlených. Obmyšlení realizují příjem až v souvislosti s plněním ze svěřenského fondu v jejich prospěch, kdy může poprvé dojít ke skutečnému navýšení jejich majetku.

Příjmy svěřenského fondu z vyčlenění majetku do svěřenského fondu a ze zvýšení majetku ve fondu nebudou u svěřenského fondu podle § 18 odst. 2 ZDP předmětem daně. Pro úplnost drobná poznámka k předmětu daně z nabytí nemovitých věcí⁵, kterou je třeba se zabývat, pokud je do majetku ve fondu vyčleňována nemovitá věc. Nebude-li se jednat o vyčlenění či zvýšení majetku ve svěřenském fondu za úplatu, což by mělo nastávat v minimálním počtu případů, dani z nabytí nemovitých věcí by vyčlenění nemovitých věcí do majetku fondu podléhat nemělo⁶.

Základ daně vykázaný svěřenským fondem bude podléhat dani z příjmů právnických osob, obecně v sazbě 19 % (na tomto místě vynecháváme možnost, že by svěřenský fond byl investičním fondem a splnil by podmínky pro použití 5% sazby).

Zákonné opatření řadí svěřenský fond mezi entity, na které se vztahuje zákon o účetnictví podle doplněného § 1 odst. 2 písm. i)⁷. Svěřenský fond tedy vždy bude vést (podvojný) účetnictví, a to bez ohledu na účel, ke kterému byl zřízen (tato povinnost tedy například dopadne i na malé svěřenské fondy spravující rodinný majetek). Při splnění shodných kritérií, jaká platí pro akciové společnosti, bude účetní závěrka svěřenského fondu podle § 20 odst. 1 písm. e) ZoÚ navíc podléhat schválení auditorem.

Na rozdíl od obchodních korporací se však na svěřenský fond nebudou vztahovat některá standardní osvobození, například osvobození přijatých či vyplacených podílů na zisku či příjmů z prodeje podílu v dceřiné společnosti ve smyslu § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) ZDP nebo osvobození úroků a licenčních poplatků podle § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) ZDP.

Pokud majetek do svěřenského fondu vyčlení nebo majetek ve fondu ze svého majetku zvýší fyzická osoba, měla by si včas uvědomit, že tím definitivně ztratí možnost osvobození příjmů z prodeje majetku podle § 4, případně § 10 ZDP – tedy například příjmů z prodeje movitých a nemovitých věcí, cenných papírů a podílů v obchodních korporacích, u kterých už uplynuly minimální doby držby.

Z tohoto pohledu se režim zdanění svěřenských fondů ve srovnání se shodnou investicí provedenou individuálně jako neutrální příliš nejeví.

2 Uplatňování nákladů ve svěřenském fondu

Zákonné opatření doplňuje do zákona o daních z příjmů řadu ustanovení v souvislosti se zrušením daně dědické a darovací a začleněním předmětu těchto daní (tedy bezúplatných plnění) do předmětu daně z příjmů. Domníváme se, že tato ustanovení bohužel nebyla dostatečně koncepčně podchycena. Přílišné zobecnění jejich formulací nezohledňující, že dědění a darování nebudou jediné transfery majetku, u nichž nedochází k přímé protisměrné úplatě, pak vyvolává vážné interpretační nejasnosti u případů, na něž zjevně dopadat neměla, například u svěřenského fondu.

Podle navrženého znění § 25 odst. 1 písm. i) ZDP je jako daňově neúčinné nutno posoudit výdaje (náklady) hrazené z prostředků, jejichž zdrojem byl u poplatníka daně z příjmů právnických osob bezúplatný příjem od daně osvobozený nebo příjem, který nebyl předmětem daně.

Jelikož vyčlenění majetku do svěřenského fondu a zvýšení majetku ve fondu není předmětem daně, při jazykovém výkladu tohoto ustanovení je možné dovodit, že veškerý majetek, který byl vyčleněn do svěřenského fondu či o který byl majetek ve fondu zvýšen, nelze při jeho použití uplatnit do daňových nákladů.

Pokud by tedy do svěřenského fondu bylo vyčleněno 100.000 Kč, z těchto prostředků by bylo nakoupeno zboží či služba, které by následně byly prodány za 110.000 Kč, a tedy vykázan zisk ve výši 10.000 Kč, v důsledku takového výkladu by byla zdaněna částka 110.000 Kč, což by při sazbě daně z příjmů právnických osob 19 % znamenalo daň ve výši 20.900 Kč. Daň hrazená svěřenským fondem by tak byla dvakrát vyšší než dosažený zisk.

Stejný problém lze nalézt v nově doplněných ustanoveních § 25 odst. 1 písm. zp) a zq) ZDP. Tato ustanovení zabraňují uplatnění nákladů z titulu majetku odpisovaného pouze účetně nebo neodpisovaného, jehož bezúplatné nabytí bylo od daně osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.

Pokud by tato ustanovení byla vztažena i na svěřenské fondy, svěřenský fond by v rámci své činnosti hradil daň ze svých hrubých výnosů bez možnosti uplatnit související náklady, pokud by byly hrazeny ze zdroje vyčleněného do fondu zakladatelem či jinou osobou. To by jej stavělo do nesrovnatelně horší pozice ve srovnání s jinými poplatníky. Důsledky takové míry daňové zátěže by nastolily situaci, kdy i zisková činnost by ve výsledku vedla

⁵ Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí publikované pod č. 340/2013 Sb. I zde vycházíme z předpokladu, že zákonné opatření bude řádně schváleno Poslaneckou sněmovnou na její první schůzi, a nepozbude tedy platnosti.

⁶ Tento závěr bude také řešen v rámci příspěvku na Koordinační výbor GŘŘ a KDP ČR.

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“).

k ubývání majetku ve svěřenském fondu na úkor obmyšlených ve prospěch státního rozpočtu.

Pokud si to shrneme, hodnota majetku vyčleněného do svěřenského fondu by byla zdaněna hned několikrát – zakladatel by si ji při vyčlenění majetku do fondu zřejmě neuplatnil jako daňově účinný náklad, svěřenský fond by při prodeji či použití takového majetku zaplatil daň z hrubých příjmů a následně by byla zdaněna výplata z majetku fondu obmyšlenému (pokud by nebyla předmětem osvobození).

I podle důvodové zprávy k těmto konkrétním ustanovením lze dovodit, že předmětná úprava neměla dopadat na svěřenské fondy.

3 Odpisování majetku svěřenským fondem

Zákonné opatření zavádí do zákona o daních z příjmů v § 28 odst. 1 nový pojem odpisovatel, kterým je podle písm. e) i svěřenský fond, jehož součástí je hmotný majetek.

3.1 Pokračování v odpisování – svěřenský fond

Podle navrženého doplnění § 30 odst. 10 písm. b) bodu 4 ZDP bude svěřenský fond pokračovat v odpisování započatém původním odpisovatelem ze vstupní ceny, z níž odpisoval původní odpisovatel, a to u hmotného majetku nabytého vyčleněním do svěřenského fondu, pokud byl u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku a u právnické osoby v jejím majetku.

Podle důvodové zprávy se tímto doplňuje daňový režim odpisování vkladů i pro vklady do svěřenského fondu, kdy pro tento fond bude platit obecný režim odpisování majetku. Pomineme-li terminologické nepřesnosti (nabytí majetku a vklad striktně vzato v případě svěřenského fondu nemohou nastat), lze dospět k závěru, že záměrem zákonodárce zde bylo upravit režim odpisování majetku vyčleněného do svěřenského fondu tak, aby svěřenský fond tento majetek odpisoval, ale bylo zamezeno možnému navýšení vstupní ceny (přecenění) pro daňové účely. Toto omezení by se mělo uplatnit u hmotného majetku, který byl již u předchozího poplatníka předmětem daňového odpisování, v případech, kdy přecenění není kompenzováno úplatou ze strany nabyvatele – nabyvatel tedy nevynaložil na získání majetku prostředky, které u něj byly zdaněny (obdobně jako je odpisování upraveno v případě vkladu).

Potud se zdá úprava v zákoně o daních z příjmů poměrně logická. V tomto kontextu je poněkud matoucí další doplnění § 30 odst. 10 ZDP, a to o obecně znějící úpravu v písm. m) a n), podle níž v odpisování započatém původním odpisovatelem pokračuje m) svěřenský fond a n) obmyšlený.

Byť je zařazení písm. m) ze systematického hlediska zvláštní, má zřejmě postihnout ostatní případy nepokryté v písm. b), na které dopadá obecný účel § 30 odst. 10 ZDP. Tedy ostatní případy, kdy bude do svěřenského fondu vyčleněn hmotný majetek nebo o něj bude majetek ve fondu zvýšen, a bude se jednat o takový hmotný majetek, který jeho předchozí vlastník (odpisovatel) odpisoval nebo mohl odpisovat podle ZDP. Takovým příkladem může být hmotný majetek, který byl u poplatníka daně z příjmů fyzických osob předmětem nájmu ve smyslu § 9 ZDP, a dále zvýšení majetku ve svěřenském fondu po jeho vytvoření [§ 30 odst. 10 písm. b) bod 4 totiž postihuje pouze vyčlenění majetku do svěřenského fondu, nikoliv zvýšení majetku ve fondu]. Jelikož i důvodová zpráva hovoří o „již odpisovaném majetku“, jakékoliv širší použití tohoto ustanovení by bylo v rozporu s jeho cílem a smyslem.

3.2 Pokračování v odpisování – obmyšlený

Podobným způsobem bude třeba přistoupit i ke druhému doplněnému, velmi obecně znějícímu ustanovení § 30 odst. 10 písm. n) ZDP ve vztahu k obmyšleným. Toto ustanovení je však potřeba posoudit ještě v dalším kontextu.

Plnění z majetku ve svěřenském fondu je na straně obmyšleného předmětem daně. Nepeněžní plnění obmyšlenému bude obecně oceněno podle zákona o oceňování, a obmyšlený tedy zdaní hodnotu majetku bezúplatně nabytého ze svěřenského fondu, kterou má majetek v okamžiku nabytí (nikoliv jeho zůstatkovou cenu evidovanou svěřenským fondem). Pokud by bylo bezúplatně nabytí majetku obmyšleným od daně osvobozeno, je takový hmotný majetek vyloučený z odpisování podle § 27 písm. j) ZDP.

Kdyby se uplatnil prostý jazykový výklad § 30 odst. 10 písm. n) ZDP a obmyšlený ve všech případech musel pokračovat v odpisování započatém svěřenským fondem, výsledek by zcela neodůvodněně diskriminoval jednu část poplatníků, kteří nabyli majetek bezúplatně. Podle našeho názoru by se proto daně ustanovení nemělo uplatňovat v situaci, kdy hodnota majetku bezúplatně nabytého jako plnění ze svěřenského fondu byla obmyšleným zdaněna.

3.3 Odpisování majetku, který nemohl být předmětem odpisování

Jako další otázka se nabízí, jak bude svěřenský fond postupovat v případě, kdy bude do majetku ve svěřenském fondu vyčleněn či bude majetek ve fondu zvýšen (většinou fyzickou osobou) o hmotný majetek, který nebyl a nemohl být touto osobou daňově odpisován. Například půjde o soukromý majetek fyzické osoby, který po vyčlenění do majetku ve fondu bude používán pro účely zajištění zdanitelných příjmů svěřenského fondu jako poplatníka ve smyslu § 26 odst. 5 ZDP.

Ustanovení § 30 odst. 10 ZDP na takovou situaci obecně nemá dopadat a pokračování v odpisování by tak nemělo přicházet do úvahy. Svěřenský fond by měl mít obecně právo hmotný majetek odpisovat ve smyslu § 28 odst. 1 písm. e) ZDP. Otázkou pak je, z jaké vstupní ceny. Při bezúplatném vyčlenění či zvýšení majetku ve fondu se nabízí reprodukční pořizovací cena podle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP. Pokud by byl majetek vyčleněn pořízením pro případ smrti, nebo zvýšil majetek ve svěřenském fondu pořízením pro případ smrti, cena stanovená na základě zákona o oceňování podle § 29 odst. 1 písm. e) ZDP. Opět by však bylo potřeba odhlédnout od formulace návěti tohoto ustanovení („... při nabytí majetku...“).

3.4 Vyloučení z odpisování

Dalším ustanovením, se kterým bude třeba se vypořádat, je § 27 písm. j) ZDP. Podle tohoto ustanovení je hmotným majetkem vyloučeným z odpisování takový hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí nebylo předmětem daně⁸.

V tomto kontextu tedy nastává obdobný problém jako v případě uplatňování nákladů svěřenským fondem popsaný v předchozí části. Příjmy svěřenského fondu z vyčlenění majetku do svěřenského fondu a ze zvýšení majetku ve svěřenském fondu nejsou předmětem daně a prostý jazykový výklad § 27 písm. j) ZDP by mohl vést k závěru, že svěřenský fond by majetek, který byl do fondu vyčleněn či o který byl majetek ve fondu zvýšen, nemohl vůbec odpisovat. Opět zde odhlédneme od použití termínu „nabytí“.

Naznačená interpretace by byla v přímém rozporu s výše citovaným záměrem zákonodárce uvedeným v důvodové zprávě. Zároveň by byla popřena podrobná speciální úprava obsažená v § 30 odst. 10 ZDP, podle níž svěřenský fond pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem. Podle důvodové zprávy se zmíněné vyloučení z odpisování navrhuje z důvodu zrušení daně dědické a darovací, které nahrazuje daň z příjmů, tedy ve zcela jiné souvislosti než zavedení institutu svěřenského fondu. Domníváme se tedy, že pro případ vyčlenění majetku do svěřenského fondu a zvýšení majetku ve fondu se obecná úprava § 27 písm. j) ZDP neuplatní a bude postupováno podle speciální úpravy § 30 odst. 10 ZDP.

3.4 Nehmotný majetek

Další otázkou je obdobné uplatnění výše uvedených ustanovení pro nehmotný majetek ve smyslu § 32a odst. 7 ZDP. Problém by mohl vyvolat text § 32a odst. 1 ZDP, který u jednotlivých kategorií nehmotného majetku obsahuje výčet způsobů jeho nabytí (svěřenský fond nemůže striktně vzato majetek nabýt). Domníváme se, že tento gramatický argument by neměl být pro výklad relevantní,

a to jak z důvodu výše zmíněného nepřesného používání termínu „nabytí“ zákonným opatřením ve vztahu ke svěřenskému fondu, tak i proto, že jazykový výklad by byl opět v přímém rozporu s účelem, smyslem a cílem navrhované zákonné úpravy.

4 Plnění obmyšlenému ze svěřenského fondu

4.1 Plnění z majetku ve svěřenském fondu

V případě poplatníka daně z příjmů fyzických osob bude plnění z majetku ve svěřenském fondu obecně součástí dílčího základu daně podle § 10 ZDP, u právnické osoby součástí běžného základu daně.

Zákon o daních z příjmů bude v § 4a písm. b), § 10 odst. 3 písm. d) bodě 3 a § 19a odst. 2 obsahovat ustanovení, podle nichž bude od daně z příjmů osvobozen bezúplatný příjem obmyšleného z majetku, který:

- (i) byl do svěřenského fondu vyčleněn pořízením pro případ smrti nebo zvýšil majetek svěřenského fondu pořízením pro případ smrti,
- (ii) byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo zvýšil majetek svěřenského fondu osobou uvedenou v § 10 odst. 3 písm. d) bodech 1 a 2 (v principu příbuznými dříve zahrnutými v 1. a 2. skupině pro účely daně dědické a darovací).

Formulace „příjem obmyšleného z majetku“ není z hlediska svého obsahu zcela jednoznačná. Mohlo by se jednat jak o příjem, který obmyšlený získá bezúplatným nabytím majetku samotného, tak o příjem, který je tímto majetkem generován (například nájemné, které je získáno z budovy, úrok z dluhopisu a podobně), nebo o příjem, který z daného majetku vznikne či na který se daný majetek přemění (peníze ze splacené pohledávky nebo ze splacené jistiny dluhopisu). Jelikož podle důvodové zprávy tato ustanovení navazují na úpravu osvobození v zákoně o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí⁹, měl by být zřejmě osvobozen takový bezúplatný příjem obmyšleného, který plyne z nabytí majetku, jenž byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo zvýšil majetek svěřenského fondu tam uvedeným způsobem.

V případě individuálně určených věcí zřejmě nebude problematické takový majetek identifikovat. V případě druhově určených věcí by však bylo z důvodu prokazování vhodné je ve svěřenském fondu držet odděleně (například peníze na samostatném bankovním účtu). Domníváme se, že v tomto kontextu by měl být bankovní účet považován za ekvivalent peněz. Vyčlení-li tedy například zakladatel do svěřenského fondu bankovní účet a peněžní prostředky z tohoto účtu budou jako plnění vyplaceny obmyšlenému,

⁸ S výjimkou hmotného majetku fyzické osoby nabytého dědictvím či odkazem přímo či ze svěřenského fondu, do něhož byl takový majetek vyčleněn/zvýšil majetek ve svěřenském fondu.

⁹ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

mělo by se jednat o tentýž majetek a bude možné uplatnit výše uvedené osvobození.

Další otázky budou vyvstávat ve složitější situaci, pokud by za peníze na daném bankovním účtu byly nakoupeny a prodány například akcie a peníze byly teprve následně vyplaceny obmyšlenému (v částce vyčleněné do fondu zakladatelem či jinou osobou, nikoliv zisk z realizovaných transakcí, který by byl evidován a držen odděleně), nebo pokud se majetek vyčleněný do svěřenského fondu přemění na jinou majetkovou hodnotu. To nastane, pokud například věřitel splatí jistinu dluhopisu či pohledávku vyčleněnou do svěřenského fondu. Lze nalézt argumenty pro výklad, že příjem obmyšleného z majetku fondu ve formě peněz takto získaných svěřenským fondem by měl být také osvobozen. Takový daňový režim by totiž odpovídal zdanění v případě, kdy by od zakladatele nebo jiné osoby obmyšlený bezúplatně nabytý majetek přímo, a vedl by tak k naplnění důvodovou zprávou deklarované daňové neutrality.

4.2 Plnění ze zisku svěřenského fondu

Výkladový oříšek ovšem nastává v případě plnění obmyšlenému ze zisku svěřenského fondu podle § 8 odst. 1 v kontextu nového ustanovení § 21c odst. 1 ZDP.

Plnění obmyšlenému ze zisku svěřenského fondu po zdanění je obecně zdanitelným příjmem, a to v případě fyzické osoby příjmem z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. i) ZDP a u právnické osoby vstupuje do obecného základu daně. V případě fyzických osob je tento příjem zdaňován srážkovou daní ve smyslu § 36 odst. 2 písm. a) ZDP (sražení a odvod této daně je řešeno v následující části, nezabýváme se pro zjednodušení zdaněním daňových nerezidentů).

Plnění obmyšlenému ze zisku má tedy jiný daňový režim než plnění z majetku fondu – u fyzických osob je zdaněno srážkovou daní namísto zahrnutí do dílčího základu daně podle § 10, plnění z majetku fondu může být v určitých případech na rozdíl od plnění ze zisku fondu osvobozeno. Jak se ovšem vypořádat s ustanovením § 21c odst. 1 ZDP, podle něhož *„Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění ze svěřenského fondu se nejdříve plní ze zisku fondu a až poté z ostatního majetku fondu.“*?

Problém lze uvést na příkladu osobního automobilu, který byl vyčleněn do svěřenského fondu zakladatelem (otcem) s tím, že po nabytí plnoletosti má být z majetku fondu převeden na obmyšleného (syna). Svěřenský fond také generuje zisky, které však průběžně obmyšlenému (synovi) nevyplácí, jelikož jsou určeny až na budoucí financování jeho vysokoškolského vzdělávání.

Při absenci § 21c odst. 1 ZDP by byl daňový režim bezúplatných příjmů obmyšleného (syna) ze svěřenského fondu poměrně jasný – automobil je majetkem vyčleněným

do fondu příbuzným (zahrnutým v § 10 odst. 1), jeho bezúplatné nabytí je proto u syna osvobozeno ve smyslu § 10 odst. 3 písm. d) ZDP. Naopak výplata zisku ve prospěch syna bude příjmem podle § 8 odst. 1 ZDP a bude podléhat zdanění 15% srážkovou daní.

Jak tedy přistoupit ke zdanění s ohledem na úpravu uvedenou v § 21c odst. 1 ZDP, kdy pro účely daní z příjmů se nejdříve plní ze zisku fondu? V principu mohou existovat dva přístupy, z nichž ovšem ani jeden nevede k příliš racionálnímu výsledku:

(i) Přístup s ohledem na zdroj plnění – nabytí automobilu obmyšleným (synem) bude pro účely daně z příjmu považováno za výplatu zisku a nebude osvobozeno, ale bude zdaněno srážkovou daní. V účetnictví svěřenského fondu však bude nadále evidován nevyplacený zisk, a nikoliv automobil, bude tedy nutné vést pro daňové účely samostatnou evidenci. Následně, až bude skutečně vyplácen zisk (po vyčerpání částky „daňově evidovaného zisku“), pro daňové účely bude považován za převod automobilu, a proto bude u obmyšleného (syna) osvobozen.

(ii) Posouzení plnění z pohledu věcného – nabytí automobilu bude pro účely daně z příjmu považováno za výplatu zisku, ale taková výplata bude od daně osvobozena, jelikož je zisk vyplácen ve formě automobilu splňujícího podmínky pro osvobození podle § 10 odst. 3 ZDP. Výplata zisku v penězích (po vyčerpání částky „daňově evidovaného zisku“) by pak zřejmě byla považována pro daňové účely za plnění z majetku fondu (nikoliv ze zisku), ale jelikož by se již nejednalo o automobil, bylo by přijetí peněz obmyšleným (synem) zdaněno v dílčím základu daně podle § 10 odst. 1 ZDP.

Absurdita obou řešení vede k závěru, že takový výklad § 21c odst. 1 ZDP nemohl být záměrem zákonodárce. Také vedení speciální evidence majetku a zdrojů svěřenského fondu pro daňové účely odlišné od účetnictví si lze v případě většího objemu majetku a transakcí v praxi jen obtížně představit. Důvodová zpráva v tomto případě k vyjasnění interpretace nepomáhá, jelikož pouze opakuje text uvedený v zákonném opatření.

Mohl by tedy být přijat rozumný závěr, že ustanovení § 21c odst. 1 ZDP se použije pouze v případě, kdy je současně plněno obmyšlenému ze zisku i z majetku fondu, aby bylo zajištěno, že při výplatě, poukázání nebo připsání takového plnění bude z částky odpovídající plnění ze zisku svěřenského fondu sražena/uhrazena daň.

Na závěr této části bychom se chtěli krátce zmínit o další situaci, která by si zasloužila podrobnější úvahu. Tou je otázka existence zdanitelného příjmu nebo uplatnění případných osvobození v situaci, kdy bude obmyšleným svěřenského fondu sám zakladatel (či jiná osoba, která

svým majetkem zvýšila majetek ve svěřenském fondu). Zakladatel také teoreticky může nabýt zpět majetek, který do svěřenského fondu vyčlenil či o něj majetek ve fondu zvýšil (například po zániku fondu v případě, kdy se obmyšlení vzdají práva na plnění).

Danou situaci lze demonstrovat na příkladu výše zmíněného rodinného domu, v němž bydlí otec a syn se svými rodinami a který byl otcem vyčleněn do svěřenského fondu. Účelem je, aby tento dům mohly tyto osoby dál užívat, budou tedy (včetně otce – zakladatele svěřenského fondu) obmyšlenými. Všichni blízcí příbuzní kromě otce budou mít příjem, který plyne z bezúplatného užívání domu, výslovně osvobozen. Z logiky věci je poněkud absurdní, aby otec daný příjem zdaňoval. Nicméně konečný výklad bude záviset na obecném právním pojetí koncepce svěřenského fondu jako takového a pravděpodobně bude muset být posouzen i v kontextu judikatury Nejvyššího správního soudu, která se týká posuzování existence (skutečného) zdanitelného příjmu. Tyto úvahy však ponecháváme na další fázi řešení problematiky svěřenských fondů.

5 Daň vybíraná srážkou a zajištění daně

Do zákona o daních z příjmů není navrhováno žádné ustanovení, které by výslovně stavělo svěřenský fond (případně svěřenského správce) do pozice plátce. Podle § 38c odst. 1 ZDP se plátcem daně rozumí osoba se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, která podle ZDP odvádí správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům srazeny. Svěřenský fond však nemá právní osobnost, není tedy „osobou“. Podle úpravy zavedené v § 17 odst. 3 ZDP se však má za to, že svěřenský fond jako poplatník, který není právnickou osobou, ale je zřízen podle právních předpisů České republiky, má na území České republiky sídlo.

Zákonné opatření výslovně neuvádí, kdo má v případě výplaty plnění ze svěřenského fondu postavení plátce. Teoreticky by bylo možné najít inspiraci v úpravě platebního zprostředkovatele. Zákonné opatření totiž obsahuje doplnění § 38fa odst. 1 ZDP, podle něhož je platebním zprostředkovatelem i svěřenský správce. Tato úprava se zřejmě inspirovala obdobně zavedeným postavením administrátora investičního fondu. Podle našeho názoru však obecně není šťastná, a to nejen z důvodu, že svěřenský správce má zcela odlišné postavení než administrátor. Svěřenskému správci je obecně svěřena správa cizího majetku ve prospěch někoho jiného, kterou správce vykonává sice vlastním jménem, ale na účet svěřenského fondu. I plnění ze zisku či z majetku fondu jsou prováděny na účet fondu, plátcem daně by tedy z povahy těchto jednání měl být svěřenský fond (a nikoliv správce osobně) – přičemž povinnosti a práva by za svěřenský fond vykonával svěřenský správce.

Pokud vyjdeme z premisy, že daň někým sražena být musí, plátcem daně by měl být v případě plnění ze svěřenského fondu tento svěřenský fond (je poplatníkem, který má podle ZDP sídlo na území České republiky, a má tedy důvodovou zprávou deklarovanou „daňovou subjektivitu“). Vzhledem k absenci výslovné úpravy by však měl být v této souvislosti ZDP co nejdříve novelizován. S postavením plátce je spojena řada povinností i odpovědnost, proto by nemělo být sporné, po kom lze plnění těchto povinností požadovat. Druhou možností je, že daň nebude sražena a odvedena vůbec, jelikož v zákoně absenteje osoba plátce.

Obdobný problém může nastat v případě zaměstnanců, kteří budou vykonávat správu majetku ve svěřenském fondu. Situace je v tuto chvíli komplikovaná z důvodu, že neznáme ustálený právní závěr ohledně skutečnosti, kdo bude v takovém případě zaměstnavatelem (zda bude svěřenský správce uzavírat pracovní smlouvy na svůj účet a případné náklady pak svěřenskému fondu vyúčtuje či budou pracovní smlouvy svěřenským správcem uzavírány na účet svěřenského fondu). Pokud se právní výklady ustálí tak, že zaměstnavatelem bude svěřenský fond, ve vztahu k odvodu záloh na daň ze závislé činnosti a ostatním povinnostem plátce platí i v této souvislosti vše, co bylo uvedeno výše.

Zároveň výše uvedené platí obdobně i pro případy, kdy vzniká povinnost provést zajištění daně dle § 38e ZDP.

6 Odměna svěřenského správce fyzické osoby

Svěřenským správcem může být každý svéprávný člověk. Podle nového občanského zákoníku správci náleží obvyklá odměna podle povahy jeho služeb (pokud není ujednáno jinak). Dostává-li tedy svěřenský správce za svou činnost odměnu, bude odměna jeho zdanitelným příjmem.

Jak je uváděno i v právním komentáři k této problematice, jedním z tradičních využití institutu obdobného svěřenskému fondu v zahraničí je správa rodinného majetku. Povaha činnosti svěřenského správce tedy může být různá a může mít podobu:

- (i) samostatné (podnikatelské) činnosti prováděné živnostenským či obdobným způsobem soustavně za účelem dosažení zisku, nebo
- (ii) příležitostné činnosti prováděné v rámci rodiny bez záměru soustavného poskytování a dosahování zisku (například obstarávání rodinného domu synem, kdy tento dům byl otcem vyčleněn do svěřenského fondu a otec i syn s rodinou v domě bydlí).

Příjem svěřenského správce by měl být posuzován podle své povahy. Pokud se bude jednat o případ (i), příjem svěřenského správce by měl být zahrnován do dílčího základu

daně podle § 7 ZDP, v případě (ii) pak do dílčího základu daně podle § 10 ZDP.

V praxi mohou nastat situace, kdy svěrenskému správci bude přiznána odměna spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (osobou blízkou), případně žádná odměna sjednána nebude a správci budou hrazeny pouze náklady vynaložené při správě. Příkladem může být výše uvedené vyčlenění rodinného domu do svěrenského fondu, kdy obmyšlenými bude zakladatel, jeho syn a jejich rodina a svěrenským správcem zakladatelův syn, který se o dům stará (a staral se o něj i před jeho vyčleněním do svěrenského fondu).

Je tedy nutné si odpovědět na otázku, zda na takové případy bude dopadat § 23 odst. 7 ZDP, jelikož z povahy věci nemohou nastat za stejných nebo obdobných podmínek jako vztah mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Příležitostnou činnost prováděnou v rámci rodiny nelze srovnávat s činností, která by byla vykonávána svěrenským správcem v běžném obchodním vztahu živnostenským či obdobným způsobem soustavně za účelem dosažení zisku. Navíc situace, kdy jsou v takových

případech rodinnému příslušníku hrazeny pouze vynaložené náklady, jsou v běžném životě zcela obvyklé. Případné uplatňování § 23 odst. 7 ZDP bude třeba řešit i pro účely jiných vztahů, které v souvislosti se svěrenskými fondy mohou v reálném životě nastat, tuto problematiku však také ponecháváme otevřenou pro další diskuse.

7 Závěr

Přestože je tento článek poměrně rozsáhlý, zdaleka nepostihuje všechny otázky, které nás při podrobném čtení navrhované zákonné úpravy v souvislosti se svěrenskými fondy napadly. Navíc řada dalších otázek se pravděpodobně objeví v budoucnosti, pokud se tento institut začne používat v praxi.

Všechny problémy naznačené v tomto článku jsme zapracovali do příspěvku na Koordinační výbor GFR a KDP ČR. Můžeme se tedy těšit, že bychom brzy mohli znát i postoj daňové správy.

Závěrem bych ráda poděkovala Jiřímu Nesrovnalovi za inspirativní diskuse.

Poznámka k postavení svěrenského správce

JUDr. Vlastimil Pihera, Ph.D.
advokát v advokátní kanceláři
Kocián Šolc Balašík
člen Komise pro aplikaci nové civilní
legislativy při Ministerstvu spravedlnosti

V rámci s koncem roku akceleračních diskuzí týkajících se svěrenského fondu se v poslední době často setkávám s dotazy týkajícími se postavení svěrenského správce. Považuji proto za vhodné toto téma otevřít i prostřednictvím této krátké glosy, a navázat tak na můj článek zabývající se svěrenským fondem z třetího letošního čísla tohoto časopisu.

Svěrenský fond je v kontextu českého práva zcela novým právním institutem, jehož cílem je implementovat funkční strukturu práv a povinností, která odpovídá trustu, institutu



známému v jurisdikcích založených na tradici anglického *common law*. Mnohé jurisdikce vycházející z kontinentální tradice *ius commune*, mezi něž jinak patří i Česká republika, ve svých právních řádech reflektují funkční struktury blízké se trustu pouze v úzce vymezených případech. Typickým představitelem zde může být francouzská úprava, která upravuje institut *fiducie*. Tu lze však zřídit pouze za účelem správy majetku nebo zajištění, přičemž fiduciárním správcem takového majetku mohou být pouze finanční instituce a advokáti. Avšak český zákonodárce se po vzoru Quebeckého občanského zákoníku rozhodl implementovat svěrenský fond jako obecný institut,

jehož rozsah použití je v podstatě neomezený, a to jak co do jeho účelu, tak co do okruhu lidí, kteří mohou být svěřenskými správci. Zatímco francouzská úprava odkazuje *fiducii* coby francouzskou obdobu trustu do sféry finančních nebo právních služeb, česká právní úprava nabízí svěřenský fond jako obecné řešení pro všechny aspekty soukromého života.

Nová česká právní úprava vychází z toho, že svěřenským správcem může být jakýkoli člověk, nicméně právnícká osoba pouze, pokud tak stanoví zákon. Tento přístup reflektuje hlavní ideu práva trustu, podle které je podstatou *fiduciárních* vztahů, jimiž je trust tvořen, obyčejná lidská důvěra (trust). Právnícká osoba však nemá vůli a nemá ani svědomí. Jakkoli byly právnícké osoby, především obchodní korporace, chápány jako užitečné nástroje pro podnikání, jejich průnik do oblasti trustů právě z tohoto důvodu není tak výrazný. Správa trustu není totéž co provoz obchodního závodu. Je nutné si uvědomit, že trusty plní ve většině případů funkci správy rodinných majetků, řešení vztahů mezi blízkými osobami, osobami se společnými neekonomickými zájmy či za veřejně prospěšnými účely. Jakkoli není vyloučeno, aby trust provozoval závod, je takové řešení neobvyklé.

V tomto kontextu je nutné posuzovat i postavení svěřenského správce. Jeho úkolem je zajistit, že bude naplněna vůle zakladatele vtělená do statutu svěřenského fondu. Svěřenský správce je tím, na koho klade zakladatel svěřenského fondu břemeno důvěry, která konstituuje svěřenský fond. Typické jsou v tomto ohledu tzv. rodinné trusty, trusty, jejichž účelem je zajistit správu rodinného majetku mezi členy rodiny. Lze očekávat, že tento typ svěřenských fondů bude jeden z nejčastějších. Správci takových fondů bývají zpravidla příbuzní nebo jiné osoby blízké zůstaviteli, přičemž tato funkce se podle předem daných pravidel může v rodinách dědit po několika generacích (nakolik to umožní zákonné omezení trvání svěřenského fondu). Na rozdíl od francouzské úpravy bude možné zřídit svěřenský fond pořízením pro případ smrti (*mortis causa*). Svěřenské fondy se tak stávají specifickým nástrojem dědického práva. Lze si snadno představit svěřenské fondy *mortis causa*, kdy bude svěřenským správcem určena pozůstalá manželka zakladatele s tím, že po její smrti nastoupí jako svěřenský správce jejich děti. Ve všech těchto případech řeší svěřenský fond majetkové vztahy v rámci kruhu intimity. To je ostatně i jedním z hlavních smyslů jeho

existence. Svěřenští správci takových fondů zpravidla nevykonávají svoji činnost za účelem zisku, ale pouze na základě vztahu důvěry k zakladateli či obmyšleným. Činnost svěřenského správce nevykonávají pro více svěřenských fondů, které by nesouvisely se shodným okruhem zakladatelů nebo obmyšlených. Současně budou zpravidla též oni sami obmyšlenými, popř. budou obmyšlenými osoby jim blízké. Jejich postavení je srovnatelné s postavením dědiců, kteří jsou pověřeni správou pozůstalosti. Tato činnost nemá povahu podnikání a osoba pověřená správou takového svěřenského fondu nemusí získat pro výkon své funkce žádné podnikatelské povolení.

Oproti rodinným svěřenským fondům spravovaným rodinnými příslušníky, jejich přáteli či jinými osobami se zvláštním vztahem k zakladateli či obmyšleným lze postavit svěřenské fondy, jejichž primárním účelem je zhodnocování majetku ve svěřenském fondu. V takových případech je svěřenský fond v podstatě určitým nástrojem, jehož prostřednictvím svěřenský správce poskytuje své služby obhospodařování portfolia (*asset management*). Typickým příkladem budou svěřenské fondy, které naplní znaky investičního fondu ve smyslu zákona o investičních fondech a investičních společnostech. Cílem takového svěřenského fondu je investování prostředků, které do něho investoři vkládají, pro jejich vlastní prospěch. Není-li zde však více investorů, mohou být takové svěřenské fondy konstituovány i mimo oblast úpravy investičních fondů. V těchto případech vykonává svěřenský správce svoji činnost zásadně za účelem zisku a pro více různých svěřenských fondů, a pak není pochyb o tom, že jeho činnost bude mít charakter podnikatelské činnosti. V takových případech musí mít tedy relevantní podnikatelské oprávnění, což platí i pro fyzické osoby.

V praxi bude vždy nutné posuzovat charakter každého jednotlivého svěřenského fondu z toho pohledu, zda má charakter řadící jej spíše k rodinnému typu svěřenského fondu nebo charakter investičního svěřenského fondu, a podle toho též vyhodnocovat povahu postavení svěřenského správce. Lze očekávat, že se budou vyskytovat i různé verze smíšených svěřenských fondů, které budou vykazovat znaky obou výše načrtnutých typů stejně tak, jako se v těchto svěřenských fondech mohou vyskytovat různé typy svěřenských správců. I zde pak bude platit, že právo spočívá v umění správně rozlišovat.

Nový katastrální zákon

JUDr. Eva Barešová
Český úřad zeměměřický a katastrální



Začátkem příštího roku 2014 nabývá účinnosti nový občanský zákoník, tj. zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník¹, a řada dalších doprovodných zákonů, mezi nimiž je i nový katastrální zákon. Je možné předpokládat, že k odložení účinnosti těchto předpisů již nedojde a nové zákony skutečně s novým rokem nabudou účinnosti. Nový občanský zákoník přináší tolik zásadních změn, že pouhá novela stávajících předpisů upravujících problematiku katastru nemovitostí nepřicházela v úvahu. Ačkoliv byl katastrální zákon připravován v úzké návaznosti, resp. takřka souběžně s novým občanským zákoníkem (k projednání byl vládě předložen na základě schváleného věcného záměru v dubnu 2012), Poslanecká sněmovna jej schválila až po roce od předložení do Poslanecké sněmovny ve znění pozměňovacích návrhů Senátu. Ve Sbírce zákonů ČR byl nový katastrální zákon uveřejněn až 23. 8. 2013 jako zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)². Nový katastrální zákon tak po 20 letech účinnosti ruší zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem³, a zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon)⁴.

1 Změny v občanském zákoníku s dopadem do katastru nemovitostí

Za hlavní změny, které ve vztahu k nemovitým věcem přináší nový občanský zákoník, je nutné považovat změnu samotné definice nemovité věci, návrat k zásadě *superficies solo cedit* (povrch ustupuje půdě, stavba je součástí pozemku), rozšíření okruhu práv, která se dají ujednat jako věcná, a která tak budou zapisována do katastru nemovitostí, umožnění zápisu nájmu a pachtu do katastru nemovitostí

se souhlasem vlastníka nemovitosti a konečně uplatnění zásady materiální publicity. Na všechny tyto změny musí katastrální zákon reagovat.

Zatímco stávající občanský zákoník za nemovitost považuje pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem (§ 119 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník⁵), přináší nový občanský zákoník definici nemovité věci zcela novou, která vychází z toho, že nemovitou věcí budou i práva k nim. Právo k věci tak bude buď věcí movitou, pokud se vztahuje k movité věci, nebo věcí nemovitou, pokud se vztahuje k věci nemovité. **Definice nemovité věci dle § 498 odst. 1 NOZ zní:** „Nemovitě věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.“ Z této definice vyplývá, že dočasné stavby budou vždy nemovitými věcmi, a to ať budou na pozemku cizího vlastníka nebo na pozemku ve vlastnictví vlastníka dočasné stavby. To, co se rozumí nemovitou věcí, však ještě nic nevypovídá o tom, co bude předmětem evidování v katastru nemovitostí. Tak jako za současné právní úpravy ne všechny nemovité věci budou v katastru nemovitostí evidovány jako samostatné nemovité věci.

2 Předmět evidence v katastru nemovitostí

Předmět evidence katastru nemovitostí je v současné době vymezen v § 2 STKAZ a odpovídá současnému pojmu nemovité věci v § 119 odst. 2 OZ, podle kterého nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.

¹ Dále jen „nový občanský zákoník“ nebo „NOZ“.

² Dále jen „nový katastrální zákon“ nebo „NKAZ“.

³ Dále jen „zákon o zápisech“.

⁴ Dále jen „STKAZ“.

⁵ Dále jen „OZ“.

Podle § 3 odst. 1 NKAZ předmětem evidování v katastru nemovitostí budou:

- a) **Pozemky v podobě parcel (jako doposud)**
- b) **Budovy, kterým se přiděluje číslo popisné nebo evidenční, pokud nejsou součástí pozemku nebo práva stavby**

V současné době je celá řada budov postavena na cizím pozemku. Tyto budovy budou nemovitými věcmi, nestanou se součástí pozemku. Vyplývá to z přechodného ustanovení § 3055 NOZ, podle kterého: „*Stavba spojená se zemí pevným základem, která není podle dosavadních právních předpisů součástí pozemku, na němž je zřízena, a je ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nestává součástí pozemku a je nemovitou věcí.*“ Dále se bude jednat o všechny stavby dočasné, které splňují náležitosti § 498 odst. 1 NOZ.

- c) **Budovy, kterým se číslo popisné ani evidenční nepřiděluje, pokud nejsou součástí pozemku ani práva stavby, jsou hlavní stavbou na pozemku a nejde o drobné stavby**

Jedná se, obdobně jako u písmene b), převážně o garáže a různá stavení, která jsou příslušenstvím ke stavbě hlavní a z toho důvodu se jim nepřiděluje číslo popisné ani evidenční podle § 31 odst. 3 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), a přitom jsou ve vztahu k pozemku, na němž stojí, stavbou hlavní.

- d) **Jednotky vymezené podle občanského zákoníku**

Definice jednotky je v § 1159 NOZ, podle kterého jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Současně je jednotka prohlášena za věc nemovitou. Nový občanský zákoník nedefinuje byt ve vazbě na stavební zákon jako zákon č. 72/1994 Sb., neboť podle § 1 odst. 1 NOZ platí, že: „*Uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.*“ Z ust. § 1163 NOZ vyplývá, že jednotkou se rozumí i rozestavěná jednotka, neboť je stanoveno, že jednotka vznikne výstavbou, pokud je dům alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že je již navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí a byt je uzavřen obvodovými stěnami.

- e) **Jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)⁶**

Tyto jednotky musí být samostatným předmětem evidování v katastru nemovitostí, protože podle § 3063 NOZ „*(n)abyli-li vlastnického práva alespoň k jedné jednotce v domě s byty a nebytovými prostory přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nabyvatel podle zákona č. 72/1994 Sb., vznikne i po dni nabytí účinnosti tohoto zákona vlastnické právo k dalším jednotkám*

v tomto domě podle dosavadních právních předpisů.“ To ovšem znamená, že některé byty budou i po účinnosti nového občanského zákoníku vymezené podle různých předpisů, bude tedy existovat rozdílný režim.

- f) **Právo stavby**

Právo stavby bude nemovitá věc (§ 1240 NOZ), bude evidované jako předmět evidence v katastru nemovitostí a současně bude zapisováno jako zatížení u pozemku, k němuž se vztahuje. Stavba vyhovující právu stavby bude jeho součástí. Právo stavby se bude nabývat smlouvou, vydržením, anebo rozhodnutím orgánu veřejné moci. Pokud bude zřízené smlouvou, bude vznikat zápisem do katastru nemovitostí jako právo dočasné nejdéle na 99 let.

- g) **Nemovitosti, o nichž to stanoví jiný právní předpis**

Od 1. 1. 2007 jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí i vybraná vodní díla – § 20 odst. 1 zákona č. 254/2001 Sb., o vodách (vodní zákon). Vzhledem k tomu, že podle § 3055 odst. 1 NOZ stavba spojená se zemí pevným základem, která není podle dosavadních právních předpisů součástí pozemku, na němž je zřízena, a je ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nestává součástí pozemku a je nemovitou věcí, jsou vodní díla postavená do 31. 12. 2013 na cizích pozemcích samostatným předmětem evidování v katastru nemovitostí.

Z výše uvedeného výčtu je zřejmé, že předmětem evidence v katastru nemovitostí nebudou nadále jako dosud podzemní stavby, drobné stavby, ale ani rozestavěné budovy (ty budou součástí pozemku nebo práva stavby, a jejich evidence je proto bezpředmětná).

3 Druhy zápisů práv do katastru nemovitostí

Druhy zápisů práv do katastru nemovitostí vymezuje až katastrální zákon. Všechny ostatní právní předpisy včetně občanského zákoníku by měly uvádět pouze termín „zápis do veřejného seznamu“. Nový katastrální zákon proto v § 6 stanoví, že: „*Zápisy týkající se práv se do katastru provádějí vkladem, záznamem nebo poznámkou.*“ Dále je vymezeno, co se rozumí vkladem, záznamem a poznámkou. **Vklad** je zápis do katastru nemovitostí, kterým se zapisují věcná práva, práva ujednaná jako věcná práva, nájem a pacht, což znamená, že vkladem se tato práva budou zapisovat vždy, bez ohledu na to, jakým způsobem vzniknou nebo již vznikly. Jestliže se bude zapisovat právo do katastru nemovitostí na základě smlouvy (vyjma smlouvy o nájmu a pachtu), bude mít vklad účinky konstitutivní, tj. právo vkladem vznikne jako dosud. Jestliže však se bude jednat o právo, které vzniklo ze zákona nebo na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci, pak tento vklad

⁶ Dále jen „zákon č. 72/1994 Sb.“.

do katastru nemovitostí bude mít účinky jen evidenční (do 31. 12. 2013 se v těchto případech provádí záznam). Podle nové právní úpravy bude **záznam** představovat takový **zápis**, který je vyhrazen pro zapsání práv odvozených od vlastnického práva státu nebo územního samosprávného celku (příslušnost hospodařit, právo hospodařit apod.), nikdy se již záznamem nebude zapisovat věcné právo. **Poznámka** bude mít stejné právní účinky jako doposud, tj. budou se jí zapisovat významné informace týkající se evidovaných nemovitostí nebo v katastru zapsaných vlastníků a jiných oprávněných.

Zápisy práv do katastru nemovitostí se napříště budou provádět nejen na základě písemností v listinné podobě, ale i na základě listin vyhotovených v elektronické podobě, které však musí být opatřeny kvalifikovaným časovým razítkem (§ 7 NKAZ). Nový katastrální zákon tak nově připouští, že i návrh na vklad může být podán elektronicky. S tím souvisí i to, že nadále Sbírka listin bude vedena v listinné podobě a pokud bude doručena písemnost v elektronické podobě, uloží se do Sbírky listin v elektronické podobě. Ze Sbírky listin se pak budou poskytovat údaje podle § 52 odst. 4 NKAZ poskytováním ověřených nebo prostých:

- a) kopií písemností v listinné podobě,
- b) výstupů vzniklých převedením písemností v listinné podobě do elektronické podoby nebo převedením písemností v elektronické podobě do listinné podoby, pokud tyto písemnosti byly v době doručení katastrálnímu úřadu opatřeny platným uznávaným elektronickým podpisem nebo platnou elektronickou značkou,
- c) duplikátů písemností v elektronické podobě, pokud tyto písemnosti byly v době doručení katastrálnímu úřadu opatřeny platným uznávaným elektronickým podpisem nebo platnou elektronickou značkou.

Tyto údaje lze však poskytnout pouze osobě, která prokáže svoji totožnost. Bude záležet na žadateli, jakou možnost si zvolí.

4 Práva zapisovaná do katastru nemovitostí

Podle současné právní úpravy se k nemovitostem evidovaným v katastru nemovitostí zapisují věcná práva podle zákona o zápisech (vlastnické právo, oprávnění z věcného břemene, zástavní a podzástavní právo a předkupní právo s účinky věcného práva) a další práva nevěcného charakteru uvedená v § 2 odst. 4 STKAZ. Okruh práv zapisovaných do katastru nemovitostí se od 1. 1. 2014 značně rozšíří, neboť nový občanský zákoník jasně stanoví, která práva k nemovitým věcem se zapisují do veřejného seznamu, tj. katastru nemovitostí. V § 11 odst. 1 NKAZ jsou proto stanovená práva věcná nebo ujednaná jako věcná, která se do katastru nemovitostí zapisují.

Jedná se o tato práva:

- vlastnické právo,
- právo stavby (§ 1240 a násl. NOZ),
- věcné břemeno (§ 1257 a násl. NOZ),
- zástavní právo (§ 1309 a násl. NOZ)
- budoucí zástavní právo (§ 1341 odst. 2 NOZ)
- podzástavní právo (§ 1390 a násl. NOZ)
- předkupní právo (§ 2140 a násl. NOZ)
- budoucí výměnek (§ 2708 odst. 2 NOZ),
- přídatné spoluvlastnictví (§ 1223 odst. 1 NOZ),
- správa svěřenského fondu (podle § 1451 NOZ),
- výhrada vlastnického práva (§ 2128 odst. 2 NOZ),
- výhrada práva zpětné koupě (§ 2128 odst. 2 NOZ),
- výhrada práva zpětného prodeje (§ 2128 odst. 2 NOZ),
- zákaz zcizení nebo zatížení (§ 2128 odst. 2 NOZ),
- výhrada práva lepšího kupce (§ 2128 odst. 2 NOZ),
- ujednání o koupi na zkoušku (§ 2128 odst. 2 NOZ),
- nájem, požádá-li o to vlastník nebo nájemce se souhlasem vlastníka (§ 2203 NOZ),
- pacht, požádá-li o to vlastník nebo pachtýř se souhlasem vlastníka (§ 2333 NOZ),
- vzdání se práva na náhradu škody na pozemku (§ 2897 NOZ).

Kromě výše uvedených práv se do katastru nemovitostí budou zapisovat i práva odvozená od vlastnického práva státu, kraje nebo obce, jako příslušnost organizačních složek státu a státních organizací hospodařit s majetkem státu, právo hospodařit s majetkem státu, správa nemovitostí ve vlastnictví státu, majetek hlavního města Prahy svěřený městským částem hlavního města Prahy, majetek ve vlastnictví územního samosprávného celku předaný organizační složce do správy k jejímu vlastnímu hospodářskému využití, majetek ve vlastnictví územního samosprávného celku předaný příspěvkové organizaci k hospodaření.

5 Další změny týkající se zápisů práv do katastru nemovitostí

V důsledku toho, že vkladem se bude provádět zápis i tehdy, když podkladem nebude listina o právním jednání, ale například i na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci (rozhodnutí soudu či správního úřadu), musí být i účastníci řízení o povolení vkladu práva vymezení odlišně od současné právní úpravy (§ 4 odst. 1 zákona o zápisech). Účastníkem řízení o povolení vkladu tak bude proto ten, jehož právo vzniká, mění se nebo se rozšiřuje, a ten, jehož právo zaniká, mění se nebo se omezuje. Jestliže právo vznikne ze zákona nebo na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci, v řízení o povolení vkladu práva se nebude jednat o vznik, změnu nebo zánik práva, neboť toto právo již vzniklo, změnilo se nebo zaniklo, ale bude nutné jej teprve vkladem (nikoliv již záznamem) do katastru nemovitostí zapsat.

6 Zahájení řízení o povolení vkladu

Doposud bylo řízení o povolení vkladu zásadně řízením návrhovým. Nový katastrální zákon však zakotvuje, že řízení o povolení vkladu se bude zahajovat:

- na návrh na stanoveném formuláři – § 14 odst. 1 NKAZ (správní poplatek 1.000 Kč za návrh, popřípadě 500 Kč při uložení listiny do sbírky listin) nebo
- bude zahájeno také tehdy, pokud příslušnému katastrálnímu úřadu došlo od soudu nebo soudního exekutora jeho rozhodnutí nebo potvrzení o právu, které se do katastru zapisuje vkladem (§ 14 odst. 2 NKAZ). Soud, soudní komisař ani soudní exekutor nebudou účastníky řízení o povolení vkladu práva.

V případě, že bude řízení zahájeno bez návrhu, proběhne řízení o povolení vkladu bez zaplacení správního poplatku, protože ten se vybírá jen za návrh. Jestliže by ale účastník řízení chtěl sám předložit listinu od soudu, kterou má jinak soud zaslat přímo katastrálnímu úřadu ke vkladovému řízení, pak je řízení zahájeno teprve podáním návrhu na vklad, jehož přílohou bude taková listina.

7 Přílohy návrhu na vklad

Napříště se bude jako příloha k návrhu na vklad předkládat **listina, na jejímž základě má být zapsáno právo do katastru nemovitostí** (dále jen „vkladová listina“), **jen v jednom vyhotovení**. Je tomu tak proto, že se již nebude vkladová listina vracet účastníkům řízení s doložkou o provedeném vkladu, ale namísto toho obdrží účastníci vkladového řízení vyrozumění o tom, jaký vklad byl do katastru nemovitostí proveden, a vkladová listina se uloží do Sbírky listin (§ 18 odst. 3 NKAZ). Vyrozumění bude mít podobu tzv. změnového výpisu z katastru nemovitostí, ze kterého bude patrné, co z daného listu vlastnictví „ubýlo“ (bude škrtnuto), a co naopak „přibýlo“. Po 20 letech existence katastru nemovitostí se tak upouští od vyznačování doložky o provedení vkladu na listinách, které byly podkladem pro vklad.

8 Oznamování, že právní vztahy jsou dotčeny změnou (tzv. plomba)

Pokud je katastrálnímu úřadu doručena listina, na jejímž podkladě se provádí zápis práva do katastru nemovitostí, katastrální úřad vyznačí v katastru nemovitostí nejpozději následující pracovní den po doručení takové listiny, že právní vztahy jsou dotčeny změnou (§ 12 odst. 1 STKAZ), tzv. **plomba**. Tato praxe zůstane zachována i podle nového katastrálního zákona, ovšem s tím rozdílem, že se o provedené plombě budou účastníci podle § 16 odst. 1 NKAZ informovat. Tato informace bude zasílána vlastníkově

a jinému oprávněnému nejpozději den poté, co k vyznačení plomby došlo:

- poštou na doručenkou (nikoliv do vlastních rukou) na adresu uvedenou v katastru nemovitostí, aby nemohlo dojít k „vylákání“ této informace někým neoprávněným nebo
- prostřednictvím datové schránky.

Pokud o to vlastník požádá, katastrální úřad informuje vlastníka také elektronicky:

- na e-mailovou adresu, nebo
- zprávou na mobilní telefon.

Účastníky vkladového řízení, kteří mají zřízenou službu sledování změn v katastru nemovitostí, bude informovat katastrální úřad prostřednictvím této služby. Vlastníci a jiní oprávnění budou mít podle § 55 odst. 6 NKAZ možnost požádat si o zcela novou službu, a to službu sledování změn v katastru nemovitostí zajišťující informování vlastníka a jiných oprávněných o postupu zápisů elektronickými prostředky. Jedná se o zcela nový způsob poskytování údajů z katastru nemovitostí, který bude každému dostupný. **Prováděcí vyhláška č. 358/2013 Sb., o poskytování údajů z katastru nemovitostí** (která nahradí vyhlášku č. 162/2001 Sb.), stanoví **úplatu** za takovou službu v příloze č. 9 k této vyhlášce. Úplata za informaci o změnách v katastru nemovitostí v rozsahu do 20 sledovaných nemovitostí bude činit 200 Kč (jednorázově). Pokud někdo bude chtít si nechat sledovat více nemovitostí, bude úplata za informace o změnách katastru v rozsahu 21 a více sledovaných nemovitostí za každou nemovitost 10 Kč ročně, například za 25 sledovaných nemovitostí 250 Kč ročně. Maximální výše úplaty přitom bude činit 500.000 Kč.

9 Přezkumná hlediska při vkladovém řízení v závislosti na tom, zda se jedná o soukromou listinu, veřejnou listinu, veřejnou listinu o právním jednání a veřejnou listinu od soudu

V řízení o povolení vkladu bude katastrální úřad zkoumat vkladovou listinu v rozsahu stanoveném katastrálním zákonem, ale rozsah tohoto zkoumání bude závislý na tom, zda se bude jednat o soukromou listinu nebo o veřejnou listinu. U soukromé listiny bude katastrální úřad zkoumat skutečnosti v obdobném rozsahu jako podle současné právní úpravy.

U veřejné listiny nebude katastrální úřad ověřovat věcnou správnost veřejné listiny, to by ani nebylo možné, neboť

vkладovou listinou může být např. i pravomocné rozhodnutí soudu. Přezkum bude v těchto případech však značně jednodušší. Katastrální úřad bude zjišťovat, zda:

- a) veřejná listina splňuje náležitosti listiny pro zápis do katastru nemovitostí,
- b) obsah veřejné listiny doložené k návrhu na vklad odůvodňuje navrhovaný vklad a
- c) navrhovaný vklad navazuje na dosavadní zápisy v katastru nemovitostí.

Půjde-li o veřejnou listinu o právním jednání, tj. smlouvu sepsanou ve formě notářského zápisu, bude katastrální úřad dále zkoumat, zda k době podání návrhu na vklad nebyl v katastru nemovitostí zápis, ze kterého by vyplývalo, že k době podání návrhu na vklad je účastník řízení omezen v nakládání s věcí, která je předmětem právního jednání.

Půjde-li o rozhodnutí soudu, omezí se katastrální úřad jen na ověření, jestli veřejná listina splňuje náležitosti listiny pro zápis do katastru nemovitostí a zda je listina závazná i pro toho, v jehož prospěch je právo v katastru nemovitostí dosud zapsáno.

10 Ukončení vkladového řízení

Jestliže budou podmínky vkladu splněny, katastrální úřad rozhodne, že se vklad povoluje. Rozhodnutí však může katastrální úřad vydat nejdříve po uplynutí lhůty 20 dnů ode dne odeslání informace o vyznačení plomby v katastru nemovitostí (§ 18 odst. 1 NKAZ). Katastrální úřady v minulosti musely vynaložit značné úsilí, aby začaly dodržovat i ve vkladovém řízení zákonné lhůty stanovené správním řádem. V současné době všechny katastrální úřady rozhodují v zákonné lhůtě stanovené správním řádem, tj. 30 dní od doručení návrhu na vklad. Od 1. 1. 2014 se však díky úpravě v § 18 odst. 1 NKAZ (prodloužení lhůty bylo zařazeno do zákona na základě poslaneckého návrhu) prodlouží nejkratší vkladové řízení alespoň na 3 týdny. Čas ukáže, jak bude toto nové opatření vnímat veřejnost, zda kladně či záporně. V případě, že katastrální úřad nemůže pro vady vklad povolit, nebo proto, že návrh na vklad ztratil své právní účinky, návrh zamítne.

V případě, že byl vklad povolen a proveden, zašle katastrální úřad účastníkům řízení vyrozumění o tom, jaký vklad byl do katastru proveden, a vkladovou listinu vyjme ze spisu a založí do Sbírký listin. Pokud bude zastoupen ve vkladovém řízení účastník, jehož práva k nemovitosti podle zápisu zanikají nebo se omezují, nejenže katastrální úřad doručí vyrozumění o provedeném vkladu prostřednictvím zmocněnce, ale vyrozumění zašle i přímo na adresu zmocnitele, která je uvedena v katastru nemovitostí. Tímto postupem bude zaručeno, že se ten, jehož právo zaniká nebo se omezuje, dozví o provedeném vkladu i v případě, že plná moc byla vyhotovena podvodným jednáním.

Proti rozhodnutí, kterým se vklad povoluje, není přípustná žádná obrana. Zatímco proti zamítnutí vkladu je tak jako dosud přípustná žaloba podle části páté zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, která se bude podávat stejně jako dosud ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí.

11 Význam zápisů v katastru nemovitostí, zásada materiální publicity

Úprava významu zápisů provedených do katastru nemovitostí je obsažena v novém občanském zákoníku, který v § 980 až 986 zakotvuje zásadu materiální publicity. V § 980 NOZ se stanoví, že je-li do veřejného seznamu (tj. do katastru nemovitostí) zapsáno právo k věci, neomlouvá nikoho neznalost zapsaného údaje. Dále je pak ještě stanoveno, že je-li právo k věci zapsáno do veřejného seznamu (tj. do katastru nemovitostí), má se za to, že bylo zapsáno v souladu se skutečným právním stavem a bylo-li právo k věci z veřejného seznamu vymazáno, má se za to, že neexistuje. Zásadní význam má § 984 NOZ, kde je zakotvena zásada materiální, tzn., že není-li stav zapsaný ve veřejném seznamu v souladu se skutečným právním stavem, svědčí zapsaný stav ve prospěch osoby, která nabyla věcné právo za úplaty v dobré víře od osoby k tomu oprávněné podle zapsaného stavu. Dobrá víra se posuzuje k době, kdy k právnímu jednání došlo; vzniká-li však věcné právo až zápisem do veřejného seznamu, pak k době podání návrhu na zápis. Z uvedeného vyplývá, že bude výrazněji oproti stávající právní úpravě chráněn ten, kdo nabyl právo za úplaty v dobré víře od osoby zapsané v katastru nemovitostí. Zásada materiální publicity je prolomena jen pro nezbytnou cestu, výměnek a pro věcné právo vznikající ze zákona. Není-li stav zapsaný ve veřejném seznamu v souladu se skutečným právním stavem, může se podle § 985 NOZ osoba, jejíž věcné právo je dotčeno, domáhat odstranění nesouladu; prokáže-li, že své právo uplatnila u soudu, zapíše se na její žádost do katastru nemovitostí poznámka spornosti. Rozhodnutí vydané o jejím věcném právu působí vůči každému, jehož právo bylo zapsáno do veřejného seznamu poté, co dotčená osoba o zápis požádala. Další možnost obrany tentokrát proti provedenému vkladu je upravena v § 986 NOZ. Podle § 986 NOZ, kdo tvrdí, že je ve svém právu dotčen zápisem provedeným do veřejného seznamu (tj. do katastru nemovitostí) bez právního důvodu ve prospěch jiného, může se domáhat výmazu takového zápisu a žádat, aby to bylo ve veřejném seznamu poznamenáno. Orgán, který veřejný seznam vede (tj. katastrální úřad), vymaže poznámku spornosti zápisu, nedoloží-li žadatel ani do dvou měsíců od doručení žádosti, že své právo uplatnil u soudu. Požádal-li žadatel o poznamenání spornosti zápisu do jednoho měsíce ode dne, kdy se o zápisu dozvěděl, působí jeho právo vůči každému, komu popíraný zápis

svědčí nebo kdo na jeho základě dosáhl dalšího zápisu; po uplynutí této lhůty však jen vůči tomu, kdo dosáhl zápisu, aniž byl v dobré víře. Může se však přeci jen stát, že nějakým nedopatřením ten, v jehož prospěch je právo dosud zapsáno, o novém zápisu práva nebude řádně vyrozuměn. V takovém případě se prodlouží lhůta k podání žaloby na tři roky. Tato lhůta počne běžet ode dne, kdy byl popíraný zápis proveden.

12 Závěr

Některé změny v evidování nemovitostí budou patrné z katastru nemovitostí zřejmě již v první polovině ledna 2014. Měl by se změnit především zápis u pozemků, jejichž součástí bude budova. Ostatní změny se budou projevovat postupně. Podle přechodného ustanovení § 63

odst. 1 NKAZ se údaje v katastru nemovitostí mají vést podle dosavadních právních předpisů do doby, než jednotlivé evidované údaje budou dotčeny změnou. Do souladu s novým katastrálním zákonem lze však zápisy uvést i dříve z moci úřední. Nikdo nemusí mít obavu, že v důsledku zakotvení zásady *superficies solo cedit* (stavba je součástí pozemku), se z katastru nemovitostí „ztratí“ informace o stavbách, které do konce roku 2013 byly samostatnými věcmi a předmětem evidence v katastru nemovitostí, ale podle nové právní úpravy se stanou součástí pozemku (za předpokladu, že je stejný vlastník budovy i pozemku). O těchto budovách se povedou v katastru nemovitostí údaje ve stejném rozsahu jako do konce roku 2013, jen budou vztaženy k pozemku, u kterého bude uvedeno, že jeho součástí je budova.



Tabulky a informace pro daně a podnikání 2013

9. vydání oblíbené příručky!

Jedná se o příručku, ve které najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

PŘÍRUČKA SE VEJDE DO KAŽDÉ KABELKY.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vracení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných států.

255 Kč, 452 stran, kapesní formát, brožovaná vazba

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci bude možné objednat na www.kdpcr.cz,

email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4,

P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na www.wkcr.cz, email obchod@wkcr.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer ČR, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.

Opravy chyb a změny účetních metod od roku 2013

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
daňová poradkyně č. 332
členka Prezidia KDP ČR
partner TPA Horwath



Řada společností, které budou uzavírat své účetnictví za rok 2013, poprvé v účetní závěrce vykáže novou položku Jiný výsledek hospodaření minulých let. Tato položka byla zavedena do struktury vlastního kapitálu novelizací účetních předpisů k 1. 1. 2013 a představuje skutečně koncepční změnu v přístupu k opravám významných chyb a změnám účetních metod. Jak s touto novou položkou pracovat v účetnictví, jak při schvalování účetní závěrky a jaké jsou daňové souvislosti oprav chyb a změn účetních metod, rozebírá následující text.

1 Novelizace účetních předpisů

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“), se k datu 1. 1. 2013 objevila změna týkající se účtování oprav chyb minulých let a účtování o změnách metod. Přestože jde o krátký odstavec ve vyhlášce, lze jej označit za změnu s významným dopadem, možná přímo za koncepční změnu ve vykazování určitých položek.

Nově byla zavedena do vlastního kapitálu položka nazvaná *A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let*. Zde budou zobrazeny rozdíly ze změn účetních metod, odložená daň zaúčtovaná v prvním roce účtování a opravy chyb z minulých účetních období, pokud jsou významné. Účetní jednotka bude mít povinnost v příloze účetní závěrky uvést popis podstaty jednotlivých změn účetních metod a chyb, jejichž dopady v této položce vykazovala, a dále upravit informace v účetní závěrce (dle § 4 odst. 5 vyhlášky) tak, aby byly srovnatelné.

Zavádí se tak nový účetní postup spočívající v lepším zobrazení skutečnosti v účetnictví, kdy opravy chyb minulých let nesmí ovlivnit výsledek hospodaření běžného roku, změny účetní metody také ne. Jak vyplývá z výše uvedeného, důvody pro účtování o *Jiném výsledku hospodaření*

minulých let nenastanou příliš často. Pokud však již nastanou, **vždy** se bude jednat o významné operace ovlivňující vlastní kapitál společnosti, zejména tedy:

1. Opravy významných chyb týkající se nákladů nebo výnosů. K chybě mohlo dojít nezaúčtováním nákladu či výnosu či chybným účtováním nákladu do aktiv, či jiným způsobem.
2. Změny účetních metod, např. změna metody oceňování zásob. Příkladem může být změna kalkulačního vzorce týkající se zahrnovaných nákladů do ocenění zásob vlastní výroby.
3. V prvním roce účtování a vykazování odložené daně, kdy zde bude zachycena částka odložené daně, která se vztahuje k minulým účetním obdobím. Pokud se společnost rozhodne začít účtovat o odložené dani, jedná se v podstatě o změnu účetní metody, bylo by tedy možno tento postup podřadit pod bod 1. Dále je zde možno také účtovat změny v metodě výpočtu odložené daně.

2 Oprava nesprávného účtování o nákladech či výnosech

Nejprve je nutno si odpovědět na otázku, co je možno považovat za *opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné*. V dalším textu budu tyto opravy označovat jako **opravy chyb**. Odpověď na tuto otázku hledá i Národní účetní rada, která se rozhodla připravit interpretaci na vymezení oprav chyb a změn odhadu. Tuto interpretaci odborně zaštiťuje Alice Šrámková a v dalším textu vycházím z některých tezí, které jsou v připravované interpretaci.¹

Chybou se rozumí opomenutí nebo chybné účtování či vykázání položky (transakce) v účetní závěrce účetní jednotky, ať v chybné výši nebo na chybném řádku výkazu. Chyby jsou obvykle důsledkem nepoužití informací či chybného použití informací, které byly k dispozici

¹ Podrobnější informace najdou čtenáři na webu www.nur.cz, interpretce je také probírána na Sekci účetnictví KDP ČR.

k okamžiku sestavení účetní závěrky. Za informace, které jsou k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky, se považují nejen informace, které účetní jednotka měla sama k dispozici, ale také informace, které byly k dispozici mimo účetní jednotku a účetní jednotka je mohla při vynaložení přiměřené snahy získat a využít. Chyby mohou být způsobené například chybným použitím účetních pravidel, matematickými chybami ve výpočtu, chybnou interpretací skutečností, přehlédnutím.

Od oprav chyb je nutno odlišit změny účetních odhadů. Účetními odhady se rozumí údaje uváděné v účetní závěrce, které v důsledku nejistoty, jež je přirozenou součástí podnikatelského prostředí, nelze přesně stanovit, a proto jejich výše může být pouze odhadnuta. Při tomto odhadu se vychází z nejlepších informací, které má účetní jednotka k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky. I v tomto případě platí, že se jedná o informace, které účetní jednotka má sama k dispozici, a informace, které byly k dispozici mimo účetní jednotku a účetní jednotka je mohla při vynaložení přiměřené snahy získat a využít. Změna odhadu je důsledkem nových informací či z nového vývoje skutečností. Pokud při stanovení odhadu byly informace použity správně, pozdější změna odhadu není opravou chyby. Za účetní odhady se zpravidla považují opravné položky a rezervy, dohadné položky, doby odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Změnou odhadu se rozumí to, že dopad této změny se projeví pouze v aktuálním účetním období do výsledku hospodaření.

Hranice mezi chybou a změnou odhadu nemusí být jednoznačná. Při určení, zda se v dané situaci jedná o chybu nebo změnu odhadu, musí účetní jednotka prověřit, zda informace, které danou situaci provází, jsou novými informacemi, anebo tyto informace již byly při vynaložení přiměřeného úsilí k dispozici k okamžiku sestavení některé z minulých účetních závěrek. Dále uváděné příklady vychází z připravované interpretace Národní účetní rady na téma opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách.

příklad č. 1

Změna účetního odhadu

Společnost v účetní závěrce k 31. 12. 2012 vykazala náklady na odebrané právní služby ve výši 400.000 Kč oproti dohadné položce pasivní. Tato částka byla stanovena dle propočtu společnosti v návaznosti na uzavřenou smlouvu a fakturované hodinové honoráře. Výsledná faktura byla účetní jednotce doručena v dubnu 2013 na částku 360.000 Kč.

Účetní jednotka při stanovení nákladů na právní služby uvážila všechny dostupné informace. Částka rozdílu ve

výši 40.000 Kč představuje změnu v účetním odhadu, která bude promítnuta výsledkově (snížení nákladů) v roce 2013.

příklad č. 2

Chyba – dohadná položka

Účetní jednotka v účetní závěrce k 31. 12. 2012 vykazala náklady na spotřebu elektřiny ve výši 400.000 Kč oproti dohadné položce pasivní. Výsledná faktura byla účetní jednotce doručena v dubnu 2013 na částku 800.000 Kč. Následně bylo zjištěno, že výpočet nevyfakturované spotřeby energie zahrnoval pouze některá výrobní střediska účetní jednotky.

Účetní jednotka při stanovení odhadu spotřeby elektřiny za rok 2012 neuvážila všechny dostupné informace, například neporovnála výši odhadu za rok 2012 se skutečnou spotřebou roku 2011, a proto se nejedná o změnu v účetním odhadu, ale o chybu. Pokud bude chyba považována za významnou, musí být opravena postupem pro opravy chyb, který bude dále ještě podrobněji rozebrán.

Opravou chyby se rozumí postup, který vede k tomu, že účetní závěrka sestavená za období, ve kterém chyba byla opravena, vypadá tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala. Oprava by měla být účtována k prvnímu dni účetního období, ve kterém chyba byla objevena, a to jako oprava počátečního zůstatku aktivního či pasivního účtu. Aby účetní závěrka vypadala tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala, je nutné upravit i srovnávací údaje tak, aby neobsahovaly chybné částky uvedené v předchozích účetních závěrkách. Oprava chyby bude popsána v příloze k účetní závěrce a bude patrná z výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, pokud ho účetní jednotka sestavuje.

3 Příklad na opravu chyby

Společnost uzavřela své účetnictví za rok 2012 v březnu roku 2013 (účetní období je kalendářní rok). Po schválení účetní závěrky bylo zjištěno, že řada vystavených faktur byla zaúčtována omylem v prosinci do účetnictví dvakrát, čímž došlo k navýšení pohledávek i hospodářského výsledku. Rozvaha k 31. 12. 2012 obsahuje tedy chybu v pohledávkách za odběrateli (zvýšení o 360), hospodářském výsledku (zvýšení o 243), závazcích vůči finančnímu úřadu z titulu DPH o 60 a závazcích vůči finančnímu úřadu z titulu daně z příjmů právnických osob ve výši 57.

Rozvaha v účetní závěrce sestavené k datu 31. 12. 2012 obsahuje výše uvedené chyby v konečných zůstatcích. Tato čísla jsou uvedena spolu s dalšími ve velmi zjednodušené rozvaze a výkazu zisků a ztrát (pro lepší pochopení dále uváděného vykazání srovnatelných údajů).

Tab. č. 1 Rozvaha obsahující chybné údaje

Rozvaha			
Aktiva		Pasiva	
Zboží na skladě	400	Základní kapitál	1.320
Odběratelé	800	Výsledek hospodaření běžného účetního období	600
Bankovní účet	1.000	Závazky – daň z příjmů	120
		Závazky – DPH	160
Aktiva celkem	2.200	Pasiva celkem	2.200

Tab. č. 2 Výkaz zisků a ztrát obsahující chybné údaje

Výkaz zisků a ztrát	
Tržby z prodeje zboží	5.000
Náklady na prodané zboží	4.000
Ostatní náklady	280
Hospodářský výsledek před zdaněním	720
Daň z příjmů	120
Výsledek hospodaření	600

Účetní jednotka provede opravu chyby v účetnictví s využitím nově založeného syntetického účtu 425-*Jiný výsledek hospodaření minulých let*.

Tab. č. 3 Zaúčtování opravy chyby v následujícím účetním období

	Zaúčtování opravy chyby	Částka	MD	D
1.	Zrušení chybných pohledávek	360		311
1.	Oprava chybně zaúčtovaných výnosů	300	425	
1.	Oprava chybně zachyceného DPH	60	343	
2.	Snížení daňové povinnosti na dani z příjmů	57	341	425
	<i>Navazující účetní operace v roce 2013</i>			
3.	Vrácení daně z příjmů právnických osob	57	221	341
4.	Vrácení DPH	60	221	343
	Počáteční zůstatek výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení	600		431
5.	Valná hromada převedla část zisku odpovídající chybě na účet Nerozdělený zisk minulých let, tento zisk nebyl rozdělen vlastníkům	300	431	428

V tomto konkrétním případě došlo k navýšení výsledku hospodaření za kalendářní rok 2012. V dalším řešení příkladu předpokládám, že část zisku zůstala nerozdělena v položce Nerozdělený zisk minulých let.

Účetní jednotka dále provede tyto kroky:

1. Sestaví výkaz o změnách vlastního kapitálu tak, aby byl vlastní kapitál k počátku roku 2013 vykázán ve stejné výši, jako by k chybě nedošlo.
2. Upraví údaje rozvahy a výkazu zisků a ztrát vykázané za rok 2012 pro účely vykázání srovnávacích údajů v účetní závěrce za rok 2013.

3. Bude komentovat v příloze to, co se stalo, a proč uživatel účetní závěrky nachází odlišné údaje v auditované a zveřejněné účetní závěrce za rok 2012 od údajů, které jsou vykazovány v účetní závěrce roku 2013 jako minulé období.

Pokud bude sestavována účetní závěrka za rok 2013, pak při sestavení rozvahy bude důležitým úkolem vykázání opravených konečných zůstatků účtů za minulé účetní období. Účetní závěrka za rok 2012 obsahovala významnou chybu, přesto byla schválena a uložena do Sbírky listin rejstříkového soudu. Tuto závěrku není možno zpětně

měnit. Změna se promítne až v účetní závěrce za rok 2013 a s opravenými údaji, které jsou vykazovány za minulé

účetní období. Pro řadu účetních bude tato práce představovat nejsložitější krok.

Tab. č. 4 Zjednodušená rozvaha za rok 2013 s vyznačenou opravou chyby

Položky rozvahy	2013	2012 Upraveno	2012 Chybné
Zboží na skladě	600	400	400
Odběratelé	400	440	800
Bankovní účet	977	1.000	1.000
Aktiva celkem	1.977	1.840	2.200
Základní kapitál	1.320	1.320	1.320
Nerozdělený zisk minulých let	300	0	0
Jiný výsledek hospodaření minulých let	-243	0	0
Výsledek hospodaření běžného účetního období	400	357	600
Závazky – daň z příjmů	100	63	120
Závazky – DPH	100	100	160
Pasiva celkem	1.977	1.840	2.200

Tab. č. 5 Zjednodušený výkaz zisků a ztrát za rok 2013 s vyznačenou opravou chyby

	2013	2012 Upraveno	2012 Chybné
Tržby z prodeje zboží	5.100	4.700	5.000
Náklady na prodané zboží	4.200	4.000	4.000
Ostatní náklady	400	280	280
Hospodářský výsledek před zdaněním	500	420	720
Daň z příjmů	100	63	120
Výsledek hospodaření	400	357	600

4 Schválení účetní závěrky a rozdělení zisku

První vykazání *Jiného výsledku hospodaření minulých let* nastane v účetní závěrce za účetní období, které započalo 1. 1. 2013 nebo později. Lze tedy předpokládat, že na jaře roku 2014 se s touto položkou vlastníci setkají poprvé při schvalování řádných účetních závěrek. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), v oblasti schvalování účetních závěrek a rozdělování zisku přináší v podstatě stejné povinnosti jako v minulosti. Do působnosti valné hromady nadále patří schválení řádné, mimořádné nebo konsolidované účetní závěrky.² Pro společnosti s ručením omezeným i pro akciové společnosti platí, že valná hromada, která projednává řádnou účetní

závěrku, se musí konat do šesti měsíců po skončení účetního období.³

Se schválením účetní závěrky souvisí také rozhodnutí o rozdělení výsledku hospodaření, které dále rozebereme.

5 Rozhodnutí o Výsledku hospodaření běžného účetního období

Stejně jako v letech minulých bude postupováno u rozhodnutí o rozdělení výsledku hospodaření běžného účetního období. Tento výsledek hospodaření se k prvnímu dni

² Pro společnost s ručením omezeným § 190, pro akciovou společnost § 421 ZOK.

³ Pro společnost s ručením omezeným § 181, pro akciovou společnost § 403 ZOK.

nového účetního období vykazuje v účetnictví v účtové skupině 43 – *Výsledek hospodaření* (ve schvalovacím řízení). Valná hromada rozhoduje o jeho rozdělení, pokud je výsledkem hospodaření zisk, tak o přidělu do rezervního fondu (pokud bude upraven ve společenské smlouvě či stanovách společnosti), o úhradě (vyrovnání) ztráty minulých let, o rozdělení mezi vlastníky či o převodu na nerozdělený zisk minulých let (položka A.IV.1). Pokud je výsledkem hospodaření běžného účetního období ztráta, pak valná hromada rozhoduje o jejím vyrovnání a určuje, z jakých disponibilních vlastních zdrojů bude uhrazena. Ztráta může být uhrazena (zúčtována) z rezervního fondu, z nerozděleného zisku minulých let (ten by byl snížen např. ve výše uvedeném příkladu), z ostatních kapitálových fondů či dalších disponibilních fondů. Pokud volné zdroje vlastního kapitálu nestačí, je možno rozhodnout o snížení základního kapitálu nebo o převodu ztráty na neuhrazenou ztrátu minulých let (položka A.IV.2).

Pokud valná hromada nerozhodne o rozdělení výsledku hospodaření běžného účetního období, bude nutno využít ustanovení účetních předpisů, Českého účetního standardu č. 018 odst. 3.1.11. Zde je stanoveno, že účtová skupina 43 – *Výsledek hospodaření* (ve schvalovacím řízení) nesmí mít k okamžiku uzavření účetních knih žádný zůstatek. Pokud tedy k okamžiku uzavření účetních knih není rozhodnuto o použití výsledku hospodaření, převede se zůstatek tohoto účtu na účty účtové skupiny 42 – *Rezervní fondy, ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*, pokud jde o zisk, tak na účet vykazovaný v položce A.IV.1 Nerozdělený zisk minulých let, případná ztráta pak na účet vykazovaný v položce A.IV.2 Neuhrazená ztráta minulých let.

Účetní předpis tak nahrazuje rozhodnutí valné hromady. To bylo sice předmětem kritiky (protože se převodem zisku do nerozdělného zisku „opomněla“ tvorba rezervního fondu), ale zajišťuje to pravidelné „vyčištění“ položky rozvahy A.V *Výsledek hospodaření běžného účetního období* tak, aby zde byl vykazován vždy výsledek jen jediného účetního období a „automaticky“ zisky a ztráty období minulého „přecházely“ do položek A.IV.1 nebo A.IV.2 i při nekonání valné hromady, neschválení účetní závěrky či nerozhodnutí o rozdělení výsledku hospodaření.

6 Rozhodnutí o Jiném výsledku hospodaření minulých let

Pokud bude v rozvaze vykázán A.IV.3 *Jiný výsledek hospodaření minulých let*, pak je vhodné, aby statutární orgán společnosti předložil valné hromadě ke schválení také jeho rozdělení. Tento úkol však valné hromadě žádný

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

7 Výplata podílu na zisku společníkům

Zákon o obchodních korporacích upravuje rozdělování zisku pro společnost s ručením omezeným v § 161 ZOK, pro akciovou společnost v § 350. První podmínka z ustanovení § 350 uvádí, že společnost nesmí rozdělit zisk ani jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, pokud se ke dni skončení posledního účetního období vlastní kapitál vyplývající z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle tohoto zákona nebo stanov rozdělit mezi akcionáře.

Nová položka *Jiný výsledek hospodaření minulých let* ovlivňuje celkovou výši vlastního kapitálu, její záporná hodnota může tedy vést k tomu, že společnost tímto testem neprojde.

Druhá podmínka pro akciovou společnost a jediná podmínka pro společnosti s ručením omezeným je pak určena pro zkoumání výše disponibilních zisků. Částka k rozdělení mezi společníky nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělný zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o přiděly do rezervních fondů a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a společenskou smlouvou.

Tato podmínka je zpracována do následující tabulky v návaznosti na položky pasiv rozvahy.

Tab. č. 6 Výpočet maximální výše zisku k rozdělení mezi společníky

Výše hospodářského výsledku posledního skončeného období (položka rozvahy A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období)	+/-
Nerozdělený zisk z předchozích období (položka A.IV.1)	+
Ztráty z předchozích období (položka A.IV.2)	-
Jiný výsledek hospodaření minulých let (položka A.IV.3) může obsahovat zisk nebo ztrátu minulých účetních období	+/-
Příděl do rezervního fondu a jiných fondů v souladu se zákonem a společenskou smlouvou	-
Částka maximálně možného podílu na zisku pro společníky	?

Jiný výsledek hospodaření může tedy snižovat či zvyšovat částku možného podílu na zisku, který bude rozdělen společníkům.

8 Daňové souvislosti oprav chyb

Opravy chyb v řadě případů povedou k podání dodatečného daňového přiznání a vyčíslení změny v daňové povinnosti, a to v situacích, kdy se chyba dotýká zdanitelných nákladů či výnosů. Může dojít ke zvýšení či snížení původně přiznané daňové povinnosti. Nelze však vyloučit ani opravy účetních chyb, které daňové dopady máti nebudou. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), v této souvislosti obsahuje poměrně spornou úpravu⁴, jejíž interpretace s ohledem její na smysl a cíl byla řešena v rámci Koordinačního výboru KDP ČR a GŘ. Jedná se o příspěvek č. 400/24.4.2013 Oprava chyby a změna účetní metody od 1. 1. 2013, předkladatelky Evy Zemanové. Cílem příspěvku bylo rozebrat právní úpravu a při její aplikaci zamezit potenciálnímu dvojímu zdanění, ke kterému by v některých případech mohl vést jazykový výklad daného ustanovení. Stanovisko GŘ tento postup potvrzuje.

9 Daňové souvislosti změny účetní metody

Změny účetních metod byly v minulosti účtovány do výsledku hospodaření, a jejich daňový dopad byl tedy řešen v návaznosti na úpravy základu daně dle jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jednalo se tedy o možnosti daňového uplatnění nákladů či výnosů, pokud tyto náklady a výnosy měly daňové souvislosti.

S účinností od 1. 1. 2014⁵ se doplňuje zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 3 o následující ustanovení:

„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2a) se zvyšuje o ...

15. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, ...“

Pokud by tedy došlo k navýšení vlastního kapitálu v důsledku změny účetní metody, pak bude tento rozdíl zvyšovat základ daně. Jako příklad, kdy tato zákonná úprava bude vyhovovat, je změna metody oceňování zásob výrobků, kdy v důsledku změn v kalkulaci by došlo k navýšení ocenění výrobků na skladě. Tento rozdíl bude zvyšovat základ daně, protože výrobky ve zvýšeném ocenění budou při prodeji vyskládávány, a tím tato vyšší cena sníží výsledek hospodaření.

Obrácená situace je v zákoně upravena v § 23 odst. 3 písm. b) tak, že výsledek hospodaření

„b) se snižuje o ...

6. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno.“

Tato novela v sobě skrývá dvě úskalí. První je, že nebere v úvahu, že v praxi mohou vznikat změny účetních metod, které nevedou k daňovým dopadům (začátek účtování o odložené dani, změna metody tvorby účetních opravných položek).

Druhé je pak to, že na sebe není časově navázána novelizace účetních předpisů se změnou zákona o daních z příjmů. Již v roce 2013 mohou být změny účetních metod účtovány do vlastního kapitálu, jejich daňová úprava je však navržena až od roku 2014. Existuje tedy účetní období, kalendářní rok 2013, kdy není v zákoně o daních z příjmů žádná opora ani předepsán postup při zdanění.

⁴ § 23 odst. 3 písm. a) bod 4, poslední věta zákona o daních z příjmů.

⁵ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, posouvá účinnost tohoto ustanovení ze dne 1. 1. 2015 na 1. 1. 2014. Tato změna je obsažena v sedmnácté části tohoto zákonního opatření Senátu, kde se posouvá účinnost některých ustanovení zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa. Jedná se o body 68 a 70 zákona č. 458/2011 Sb.

Této otázce se také věnuje výše zmiňovaný příspěvek Koordinačního výboru KDP ČR a GFR č. 400/24.4.2013 Oprava chyby a změna účetní metody od 1. 1. 2013, předkladatelky Evy Zemanové. Autorka zde navrhuje, aby byl přijat sjednocující závěr, že v případě zaúčtování změny metody od 1. 1. 2013 je možné provést související úpravu základu daně s odvoláním na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Generální finanční ředitelství vyslovilo souhlas s názorem předkladatelky.

10 Daňové souvislosti změny vlastního kapitálu pro nízkou kapitalizaci

Účtování výše uvedeným způsobem může mít dopady do výpočtu výše vlastního kapitálu používaného zákonem o daních z příjmů pro daňovou uznatelnost finančních nákladů souvisejících s úvěry a půjčkami, které společnost přijala od spojené osoby⁶. Stručně shrnuto jsou považovány za daňově neuznatelné finanční náklady z úvěrů a půjček přijatých od spojených osob z té části, o kterou úhrn těchto závazků přesahuje čtyřnásobek vlastního kapitálu.

Pro výpočet části daňově neuznatelných nákladů se při stanovení výše vlastního kapitálu vychází z těchto zásad⁷:

1. základem je stav vlastního kapitálu k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období, pokud nedojde v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastního kapitálu;
2. ke změně vlastního kapitálu v důsledku vykázaného výsledku hospodaření se nepřihlízí;
3. dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke zvýšení nebo snížení stavu vlastního kapitálu, je rozhodný průměrný stav vlastního kapitálu ve zdaňovacím období, vypočtený jako průměr stavů vlastního kapitálu, kdy váhou je příslušný počet dnů.

Při novém způsobu účtování si tedy budeme muset odpovědět na otázku: Jakým způsobem zaúčtování změny metody či opravy chyb zohlednit při výpočtu výše vlastního kapitálu pro účely § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů? Je zaúčtování opravy chyby změnou vlastního kapitálu a lze ho podřadit pod bod 3?

Podle mého názoru není možno zaúčtování opravy chyby považovat za zvýšení nebo snížení stavu vlastního kapitálu, které by podle bodu 3 výše uvedeného pokynu GFR-D-6 vedla k tomu, aby poplatník počítal průměrný stav vlastního kapitálu ve zdaňovacím období.

Vraťme se k zásadě, že cílem nové úpravy je dosáhnout takového stavu v účetnictví a vykázat údaje takové, jako by k chybě nedošlo. Pak tedy není možno okamžik zaúčtování opravy chyby do účetních knih považovat za změnu výše vlastního kapitálu. Pokud by k chybě nedošlo, pak by se promítla do výsledku hospodaření minulého roku (či minulých let), a tím by ovlivnila počáteční stav vlastního kapitálu. Znamená to tedy, že dopad opravy chyby je nutno promítnout od počátku běžného účetního období. Je proto nutno upravit vlastní kapitál k počátku účetního období. Tato „upravená“ výše vlastního kapitálu bude použita pro výpočet pro daňovou uznatelnost úroků z úvěrů a půjček přijatých od spojených osob.

V případě změny metody bude účetní případ zaúčtován k prvnímu dni účetního období. Lze se tedy také přiklonit k názoru, že zaúčtování ovlivní výši vlastního kapitálu na počátku účetního období a tato výše bude použita pro výpočet pro daňové účely.

11 Závěr

Závěrem je možno uvést, že změna v účtování oprav chyb a změn účetních metod do speciální položky *Jiný výsledek hospodaření minulých let* představuje významnou změnu. Pro všechny pracovníky v oblasti daní a účetnictví to může na první pohled vyvolávat pocit, že jde o poměrně pracnou metodu. Ta však zajistí, že české účetní závěrky budou zase o krok blíže k tomu, aby podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Tuto změnu jistě uvítají i vlastníci společností, po které to představuje lepší informovanost o důležitých skutečnostech z účetnictví – např. o změnách účetních metod či významných chybách, které v minulosti nastaly. Při schvalování účetních závěrek pak budou rozhodovat i o rozdělení *Jiného výsledku hospodaření minulých let*, který představuje disponibilní složku vlastního kapitálu.

⁶ SKÁLOVÁ, Jana. Vlastní kapitál, srovnatelné údaje a dopady na daň z příjmů. *Účetnictví v praxi*, 2008, č. 12, s. 20–23.

⁷ Pokyn Generálního finančního ředitelství GFR-D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zásoby v účetní závěrce

Ing. Miroslav Mrázek
daňový poradce č. 132, PROXY, a.s.



Účetní závěrku jako celek včetně hospodářského výsledku výrazně ovlivňují zásoby. Z pohledu vlastní účetní závěrky, tj. z pohledu sestavení bilance, výkazu zisku a ztráty a přílohy, případně výkazu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, ještě není dle mého názoru situace až tak komplikovaná, ale následné sestavení daňového přiznání nám může přinést právě v souvislosti se zásobami mnoho nepříjemných překvapení a horkých chvil.

Na první pohled by žádné mimořádné složitosti při zpracování daňového přiznání vznikat neměly, legislativní rámec vymezující zásoby jako takové vypadá poměrně jednoduše. Nicméně, velmi často se mohou objevit rozdíly, které nám v konečném důsledku vygenerují naprosto rozdílný základ daně z pohledu daně z příjmů a od výsledku hospodaření před zdaněním ve výkazu zisku a ztráty.

Důvodů tohoto rozdílu může být víc, dále v textu rozeberám ty, které považuji za nejvíce problematické.

1 Oceňování zásob

Zásoby se dle § 25 odst. 1 písm. c) a d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“), oceňují pořizovacími cenami, resp. vlastními náklady, pouze výjimečně reprodukční pořizovací cenou. Pořizovací cena zásob je tvořena vlastní cenou pořízení a náklady souvisejícími s pořízením zásob, které jsou legislativně vymezeny v § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „VPPU“). Oceňování zásob je také částečně vymezeno v Českém účetním standardu (dále jen „ČÚS“) č. 015, i když ten se věnuje převážně účtování zásob.

Nyní se zaměřím na dva okruhy problémů:

- Oceňování zásob vlastní výroby – oceňování rozpracované výroby u stavebních firem;
- „Přecenění“ zásob v průběhu daného období.

Ad a)

Dle § 49 odst. 5 VPPU oceňujeme rozpracovanou výrobu (dále jen „RV“) vlastními náklady skutečnými nebo kalkulovanými, přičemž pro oceňování výroby s krátkodobým nepřetržitým cyklem použijeme přímé materiálové a mzdové náklady, ve velkosériové výrobě k tomu přidáme ostatní přímé náklady a ve výrobě, která trvá déle než jeden rok, i určitou část správní režie.

příklad č. 1

Jako příklad uveďme stavební firmu, která oceňuje RV ve skutečných nákladech a jednotlivé stavby (zakázky), které mají dobu realizace delší i kratší než jeden rok, vede jako samostatná střediska. Na jednotlivá střediska staveb účtuje náklady s touto stavbou přímo související a dále má minimálně jedno středisko např. výrobní režie (dále jen „VR“), na které se účtují náklady nepřiraditelné přímo na jedinou konkrétní stavbu. Protože ale je nutné RV, což jsou v tomto případě stavby nepředané (a nevyfakturované) k rozvahovému dni, ocenit i těmito přímo nepřiraditelnými náklady, je nutné zvolit způsob rozdělení těchto nákladů a rovněž výši nákladů, která bude zvyšovat ocenění RV. Všechny náklady z tohoto střediska to samozřejmě být nemohou, protože jsou na tomto středisku i náklady, které se vztahovaly k již předaným a vyfakturovaným stavbám.

Jako příklad může posloužit níže uvedená tabulka, kde:

- Ve sloupci „částka“ je uvedena rozpracovaná výroba v ocenění přímých nákladů před přiřazením nákladů ze střediska výrobní režie.
- Ve sloupci „procento“ je procentuální zastoupení dané stavby na celkové rozpracované výrobě.
- Sloupec „celkem“ uvádí hodnotu RV na jednotlivých stavbách po jejím zvýšení o poměrnou část nákladů střediska výrobní režie.
- Základem pro výpočet navýšení ocenění si společnost zvolila poměr (dále jen „PZRV“) mezi hodnotou rozpracované výroby v ocenění přímých nákladů a celkovými výnosy společnosti za všechny dokončené a předané zakázky. Jde o prostý matematický klíč, který může být

volen různě a mnohdy se nemusí zdát ani logický. Následně z celkových nákladů zaúčtovaných na středisko výrobní režie ve výši 125 navýšila ocenění rozpracované výroby jednotlivých staveb o celkovou hodnotu 13.

vynaložil veškeré úsilí, abych zabránil u klienta vzniku škody (§ 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců).

Stavba	Částka	Procento	Navýšení	Celkem
A	100	14,29	2	102
B	150	21,43	3	153
C	200	28,57	4	204
D	250	35,71	4	254
Celkem	700	100,00	13	713
PZRV (tř. 121 / tř. 6)	0,1000			
RN (125 x 0,1)	13			

Až do tohoto momentu je vše jasné a bez komplikací, popsaný způsob ocenění RV společnost dodržela.

I když při vlastním zpracování daňového přiznání vycházíme dle § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), z účetnictví, přeci jenom nelze dle mého názoru úplně pominout např. následující skutečnosti:

1. Jestliže účetní jednotka zvolí jiné kritérium (PZRV) pro zahrnutí výrobní režie do ocenění rozpracované výroby, např. poměr tř. 61/tř. 6 celkem, RV bude oceněna zcela jinak a jiný bude i základ daně.
2. Jestliže účetní jednotka bude jeden rok účtovat určitý náklad na středisko VR a ten „rozpouštět“ výše uvedeným způsobem do ocenění RV a následující rok bude tento náklad přiřazovat pokud možno přesně na jednotlivé stavby, opět to bude mít za následek jiný způsob zjištění základu daně.
3. Účetní jednotka „přesune“ určité druhy nákladů z výrobní režie, která se částečně rozpouští do ocenění RV, do režie správní, a naopak. Opět tím bude generován rozdílný základ daně.

Pokud je vše v souladu s § 7 ZoÚ, zejména s odst. 2 a 4, potom asi není důvod při zjišťování základu daně „panikařit“ a skutečně lze vycházet výhradně z účetnictví. Nicméně z osobní zkušenosti vím, že ani výrok bez výhrad z auditorské zprávy nezaručuje správné ocenění rozpracované výroby, a jestliže tomu tak není, vzniká problém i v základu daně. A není podstatné, že tento problém se v podstatě při „vyskladnění“ rozpracované zakázky obvykle následující rok srovná, sankcím dle § 251–253 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, to nezabrání a hlavně penále dle § 251 ve výši 20 % ze zvýšeného základu daně bývá nepříjemné. A v takovýchto chvílích si vždy kladu otázku, zda tím, že jsem vyšel z účetnictví vedeného účetní jednotkou a navíc obvykle ověřeného auditorem jsem skutečně

Ad b)

Způsob oceňování zásob je jednou z účetních metod vymezených v § 4 odst. 8 písm. g) ZoÚ. Dle § 4 odst. 15 ZoÚ jsou účetní jednotky povinny používat účetní metody stejné po celé účetní období, navíc dle § 7 odst. 4 ZoÚ by účetní jednotky neměly způsoby oceňování použité v jednom účetním období měnit ani v následujícím účetním období. Tato změna je povolena pouze výjimečně z důvodu změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodu zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce. Jestliže tedy vyjdeme z předpokladu, že změnou oceňování zásob by došlo k zpřesnění věrného zobrazení, je možné změnu provést na začátku nového účetního období.

V praxi se však poměrně často setkáváme s následujícími situacemi:

1. Účetní jednotka v průběhu (na začátku, na konci) účetního období např. při vyskladňování zásob přejde z předem stanovené ceny + odchylky na vyskladňování zásob v ceně průměrné nebo obráceně. Z uvedeného vyplývá, že změnou ocenění úbytků zásob dochází ke změně účetní metody a toto by se rozhodně nemělo udát v průběhu účetního období, ale děje se. Tato změna bývá obvykle provedena tak, že zásoby na skladu se k datu změny „přecení“ z průměrné ceny na předem stanovenou pevnou cenu a odchylku, tj. pořizovací cena se v podstatě nezmění, pouze je v účetnictví jinak rozdělena na analytické účty. Následně po provedení této změny se úbytek zásob účtuje jak u „přeceněných“ zásob, tak u zásob nově pořízených pevnou cenou a odchylka se rozpouští matematicky do nákladů nebo výnosů, obvykle měsíčně. Když pomineme porušení ZoÚ, jestliže dojde ke změně účetní metody v průběhu

účetního období, které může být sankcionováno správcem daně, rozhodně bychom se ale měli minimálně zamyslet nad tím, zda základ daně ponecháme ve stavu, v jakém vychází z účetnictví, a to samozřejmě ve vazbě na naši zodpovědnost vycházející z typu smluvního ujednání, které máme s klientem uzavřeno.

2. Účetní jednotka změni kalkulační vzorec pro oceňování nedokončené výroby či hotových výrobků. Tedy přejde např. z oceňování v přímých nákladech s výrobní režií na oceňování pouze v přímých nákladech. V tomto případě se jedná o změnu metody a dle ČÚS č. 019 platného do 31. 12. 2012 by toto mělo být účtováno na nákladový účet 58, po 1. 1. 2013 však ustanovení 3.10.2, kde toto bylo upraveno, vypadlo, a mělo by se zřejmě v tomto případě účtovat rozvahově dle § 15a VPPU.¹

2 Účtování zásob a inventarizační rozdíly

Účtování zásob je upraveno v ČÚS č. 015 – zásoby a, jednoduše řečeno, zásoby účtujeme způsobem A nebo B. Problematika inventurních rozdílů je upravena v ČÚS č. 007 a mimo jiné hovoří i o normách přirozených úbytků zásob a o vzájemném vyrovnávání mank a přebytků zásob zjištěných při inventurách. Na první pohled tedy máme k dispozici vše potřebné a nic nám nebrání postupovat při zpracování daňového přiznání standardně. Tj. zvýšíme základ daně na ř. 40 o daňově nerelevantní náklady, což jsou manka obvykle účtovaná na účtu 549, zkontrolujeme, zda z mank byla odvedena DPH, a postupujeme dále.

Nicméně, pro jistotu bychom měli ještě podrobněji prozkoumat níže uvedené možné problematické body.

1. Účty hlavní knihy

O zásobách je účtováno na následujících účtech:
5019960-změna stavu skladu materiálu
5019990-zpětné vyrovnání – zpracování materiálu 3. osobou
5483000-škody vzniklé z přecenění materiálu
5484000-škody vzniklé z přecenění materiálu
5494000-manka z inventur
5494100-zpětné vyrovnání – skutečnost
5821000-manka a škody ve výrobě

V tuto chvíli už se nemůžeme spokojit s tím, že na ř. 40 vyloučíme pouze účet 5494000, ale musíme zjistit, co je vlastně na jednotlivých účtech účtováno. Nejednou jsem se dostal do bodu, kdy prostým zvýšením základu daně o zůstatek nedaňového účtu bych pochybil, protože účtováním jiných položek souvisejících se zásobami obráceným zápisem (např. MD 549 mínus 100) bylo toto saldo výrazně sníženo.

V tomto případě jsme např. zjistili, že společnost při vyskladňování materiálu na jednotlivé zakázky ze skladu vyskladňuje materiál nikoliv podle skutečného výdeje, ale podle předem stanoveného technologického postupu. Tento postup umožňuje typ výroby, kdy daný materiál může být nahrazen jiným, aniž by tím byly ovlivněny vlastnosti výrobku. Tím samozřejmě dochází k výrazným inventurním rozdílům, a to jak k mankům, tak k přebytkům. To nás přivádí k dalšímu problému, čímž je vzájemné vyrovnání mank a přebytků.

2. Vzájemné vyrovnání mank a přebytků zásob (upraveno v bodě 3.4 ČÚS č. 007)

Toto dle mého názoru vágní a alibistické ustanovení o tom, že můžeme vzájemně vyrovnat **prokazatelně neúmyslnou záměnu** podobných si druhů materiálu, nám skutečně vůbec nepomůže v tom, zda bez hrozby zvýšení základu daně správcem daně při kontrole tuto úpravu necháme v základu daně tak, jak je zaúčtována. Jak mi praxe ukázala, hodně společností založených v České republice, které mají zahraničního vlastníka, skutečně při vyskladňování ze skladu využívá předem stanovený technologický postup, a tudíž dle mého názoru **úmyslně** vyskladňuje něco jiného. V doslovném dodržení tohoto ustanovení by tedy nebylo možné tyto záměny vzájemně vyrovnat. Nicméně, i když pomineme tento způsob vyskladňování a budeme vyskladňovat dle skutečnosti, není mi opravdu známo, jak má být prokázána neúmyslná záměna zásob, která se zaprvé udála před deseti měsíci a zadruhé se jedná o jeden z nespočetného množství pohybů realizovaných při vyskladňování. Současně u přebytků zásob nemůžeme najít oporu ani v bodě 3.1 písm. c), ČÚS č. 007, jelikož formulace typu „... *pokud se má oprávněně za to...*“ celou věc posouvá do roviny prokázání předchozího chybného účtování.

3. Technologické a technické ztráty (rovněž upraveno v bodě 2.2 ČÚS č. 007)

Toto ustanovení má následně vazbu na § 25 odst. 2 ZDP, kde je mj. uvedeno, že tyto technologické a technické ztráty mohou být daňově relevantním nákladem do výše ekonomicky zdůvodněné normy. Zatímco ČÚS č. 007 nám příkladmo uvádí, jak by toto ztráty mohly vznikat, ZDP už do jejich definice vkládá „nepříjemné“ sousloví, cituji: „... *Technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající...*“ A opět vzniká další komplikace. Dle mého názoru při doslovném dodržení této definice by nikdy nebylo možné do této normy započítat jakékoli poškození zásob. Co se týče např. zmetků ve výrobě, k tomu už lze v odborné literatuře nalézt vyjádření pracovníků MF ČR nebo GŘ, dle nichž lze tyto zmetky považovat za součást výrobního procesu, a jako takové jsou tedy daňově uznatelné, ale ztráty vznikají i jinak a většinou zaviněním lidského faktoru.

¹ Blíže je tato problematika rozebrána v článku Opravy chyb a změny účetních metod od roku 2013 od Ing. Jany Skálové, Ph.D., v tomto čísle na s. 35.

příklady

- **Výrobci nápojů, kteří provádějí stáčení těchto nápojů do lahví. Není výjimkou, že při manipulaci ve skladu dochází ke zničení těchto lahví ještě před tím, než se vůbec dostanou do výrobního procesu (paleta s lahvemi spadne z vozíku atd.).**
- **Společnost nakupuje různé typy kabelů navinuté na bubnech, přičemž na bubnu je deklarována určitá délka, ale spotřebováním kabelu se zjistí (např. po jednom roce), že kabelu bylo ve skutečnosti méně. Rozdíl při nákupu se nedá zjistit ani převážením.**

Lze i tyto typy rozdílů (ztrát) „pokrýt“ technologickou a technickou ztrátou? Odpověď na tuto a jiné otázky samozřejmě ovlivňuje výrazně základ daně pro výpočet daně z příjmů, ale i pro výpočet daně z přidané hodnoty, jak uvádím níže.

Zcela samostatnou, bohužel smutnou kapitolou, je „dodaňování“ inventurních mank zásob daní z přidané hodnoty deklarované jako neprokázání použití daného zboží pro účely nesouvisející s podnikáním. To, co já jsem dříve považoval za exces správce daně, bylo bohužel projudikováno a dle mého lze konstatovat, že dle již ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nám manka ve většině případů generují odvod daně z přidané hodnoty na výstupu, a dokonce si ani nejsem jist, zda z pohledu daně z příjmů je tento odvod daňově relevantní. K uvedené

problematické vydal NSS již více judikátů, např. čj. 1 Afs 52/2009-66, čj. 7 Afs 13/2012-31 či čj. 8 Afs 16/2012-32, a dovoluji si tvrdit, že v judikátech postupně, ale systematicky „utahuje šrouby“ v neprospěch plátců daně.

Obranu proti dodávání mank lze rovněž vyčíst z judikátů. Jestliže to zobecníme, tak v případě rozdílů je nutné:

1. *Veškerá manka a přebytky započíst v souladu s ČÚS č. 007 bod 3.4.*
2. *Vytvořit normu technologické a technické ztráty dle ČÚS č. 007 bod 2.2.*
3. *Výsledné manko předepsat odpovědné osobě, přičemž dle jednoho z judikátů snížení premii nebo rozvázání pracovního poměru nestačí.*

Jak jsem již uvedl výše v textu, zápočty mank a přebytků a vytvoření norem ztrát vůbec není jednoduchou záležitostí. Co se týče předepsání manka odpovědné osobě, je tento požadavek spíše úsměvný, neboť předpis manka není vůbec předmětem daně z přidané hodnoty, a tento předpis tudíž na výstupu žádnou daň negeneruje. Je proto záhadou, proč předpis manka odpovědné osobě vyvrací neprokázání použití daného zboží pro účely nesouvisející s podnikáním.

Vážené kolegyně a kolegové, tímto příspěvkem jsem nechtěl říct, že v rámci zpracování účetní závěrky jsou a vždy budou zásoby tou nejsložitější částí. Primárně jsem chtěl upozornit na skutečnost, že takový postup při zpracování daňového přiznání, kdy pouze vyloučíme ze základu daně na ř. 40 účty týkající se zásob označené jako nedaňové, nemusí být vždy tím správným.

Oznámení

S hlubokým zármutkem oznamujeme, že dne 21. 11. 2013 zemřel ve věku 78 let pan **Zdeněk Šťastný**, bývalý prezident Komory daňových poradců ČR.

Ing. Zdeněk Šťastný byl zakládajícím členem Komory a jeden z prvních daňových poradců s číslem osvědčení 17, prezidentem Komory byl od 16. 4. 1994 do 20. 4. 1996, členem Prezidia od 29. 5. 1993 do 15. 11. 1999.

Jménem Komory bych chtěl pozůstalým i touto formou vyjádřit upřímnou soustrast.



Ing. Martin Tuček

Zdeněk Šťastný byl jedním z těch, kteří výrazně ovlivnili moji profesní kariéru a pomohli mi vytvořit vlastní názor na věci kolem nás. Náhled a schopnost zhodnotit situaci a učinit rychlé a racionální rozhodnutí jsou zásady, které jsem se od něho naučil a kterými se snažím řídit dodnes.

I proto jsem si Zdeňka Šťastného velice vážil a zpráva o jeho odchodu mě velmi zarmoutila. Chtěl bych proto i za sebe všem pozůstalým vyjádřit svoji upřímnou soustrast.



Ing. Radek Neužil, LL.M.

Manka a DPH

Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353, EY



Tímto příspěvkem bych rád navázal na text kolegy Mrázka na téma zásoby, který se podrobně zabýval účtováním o zásobách a okrajově se dotýkal také problematiky dodáňování chybějících zásob daní z přidané hodnoty.

Jak uvádí kolega Mrázek, uplatňování DPH u inventurních mank zásob je smutnou kapitolou celé problematiky zásob a s tímto konstatováním lze jediné souhlasit. Velké množství české judikatury na dané téma svědčí o tom, že dodáňování mank se stalo ustálenou praxí a správci daně se již nepozastavují nad tím, zda k tomuto postupu mají oporu v českém zákoně o DPH¹ a především ve Směrnici².

1 Současná správní praxe

Samotné slovo „manko“ nebo jemu podobný ekvivalent bychom v českém zákoně o DPH těžko hledali. Vodítkem může být definice obsažená v zákoně o daních z příjmů³, podle které se mankem rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Dodáňování mank zásob daní z přidané hodnoty správci daně opírají o ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH.

Podle tohoto ustanovení se za dodání zboží také považuje použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce. Ustanovení § 13 odst. 5 pak dále definuje, co se rozumí pod pojmem „použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností“. Jedná se o trvalé **použití** obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců, trvalé **použití** pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností a **poskytnutí** obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

Použití nebo poskytnutí je aktivní činností, která je důsledkem vědomého rozhodnutí plátce. Ještě lépe je to vidět v textu Směrnice. Podle článku 16, který je podkladem pro implementaci ustanovení § 13 odst. 4 písm. a)

zákona o DPH, se za dodání zboží rozumí také situace, kdy **osoba povinná k dani** použije zboží ... nebo přenechá zboží... Domnívám se tedy, že musí dojít k nějaké aktivní vědomé činnosti osoby povinné k dani. Pokud byl u plátce daně zjištěn inventarizační rozdíl, jehož důvody plátce nedokáže nijak doložit, nelze hovořit o aktivní činnosti.

Pokud například zaměstnanec chybně vyplní výdejku ze skladu nebo si bez vědomí zaměstnavatele (plátce) odnese zboží domů, po provedení inventarizace se taková situace projeví jako manko. Tuto situaci však nelze vyhodnotit jako použití zboží **plátcem** pro osobní spotřebu zaměstnance podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Plátce zboží nijak nevyužil, ani ho nikomu neposkytl. Zaúčtováním inventarizačního rozdílu jako manka plátce pouze konstatuje, že zboží chybí a že neví, co se se zbožím stalo.

Dalším sporným bodem je, proč by důkazní břemeno měl nést plátce daně, pokud správce daně hodlá manko dodat podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Jestliže správce daně tvrdí, že zboží bylo použito nebo poskytnuto pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce, měl by podle mého názoru toto své tvrzení prokázat sám (tj. jakým konkrétním způsobem plátce zboží použil nebo poskytl). V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu „... *správce daně nemá oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám*“⁴. Plátce daně netvrdí, že zboží poskytl nebo použil, on pouze konstatuje, že neví, co se s ním stalo.

Problém je v tom, že zákonodárce téměř deset let od přistoupení České republiky k Evropské unii neimplementoval správně Směrnici, a nedal tak správcům daně ten správný nástroj, podle kterého by v dané situaci mohli postupovat. Pro objasnění je potřeba si ukázat, jakým způsobem je ve Směrnici upraveno uplatnění nároku na odpočet DPH.

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

² Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném zdaňování systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

⁴ Viz např. nálezy ÚS sp. zn. Pl. ÚS 38/95 nebo rozsudky NSS čj. 2 AfS 13/2005-60 a čj. 2 AfS 24/2007-119.

2 Odpočet DPH dle Směrnice

2.1 Prvotní odpočet DPH

Článek 168 Směrnice uvádí podmínky pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu – „*Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést tyto částky:*

- a) *DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani...*“ Podmínkou je zkrátka, že osoba povinná k dani svůj zdanitelný vstup použije pro účely zdanitelných výstupů.

Tento článek Směrnice byl nesčetněkrát projudikován Soudním dvorem Evropské unie („SDEU“), který opakovaně potvrdil, že účelem systému odpočtu daně na vstupu je zbavit podnikatele zátěže DPH placené v rámci jejich ekonomické činnosti a právo na odpočet DPH musí být vykonáno okamžitě, bez ohledu na cíl nebo výsledek této ekonomické činnosti. Za zmínku stojí například rozsudek *C-37/95 Ghent Coal Terminal* (dále jen „GCT“). Společnost GCT nakoupila pozemky v přístavu Ghent a uplatnila si DPH na vstupu z příslušných investičních výdajů. Původní investiční záměr společnost nakonec neuskutečnila, neboť město Ghent rozhodlo tyto pozemky vyměnit. Společnost se tak dostala do sporu s belgickým správcem daně, který požadoval vrácení odpočtu DPH.

Soudní dvůr EU potvrdil, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet ze vstupů, které má v úmyslu použít pro svou budoucí ekonomickou činnost, a toto právo musí být vykonáno okamžitě a nelze jej nijak omezovat (odst. 16 rozsudku). SDEU zároveň odkazuje na svůj dřívější rozsudek ve věci *INZO C-110/94*, kde již judikoval, že v případech, kdy došlo ke zmaření investice a původní záměr vykonávat ekonomickou činnost nakonec nevyšel, právo na odpočet zůstává zachováno (s výjimkou případů, kde se jedná o daňový podvod). Nakonec SDEU konstatuje, že výše zmíněným závěrem není dotčeno pravidlo pro úpravu odpočtu daně.

Z rozsudku tedy plyne, že pokud dojde ke změně okolností, za kterých byl uplatněn prvotní nárok na odpočet, nelze tento nárok na odpočet osobě povinné k dani zpětně odepřít ve zdaňovacím období, kdy byl původně uplatněn (s výjimkou podvodů), lze ale po osobě povinné k dani požadovat úpravu uplatněného odpočtu ve zdaňovacím období, kdy nastanou okolnosti zakládající změnu (např. vyjde najevo ztráta majetku).

2.1 Úprava prvotního odpočtu daně

Úpravě odpočtu daně se Směrnice věnuje v člancích 184 a 185, kde uvádí, že pokud se po uplatnění prvotního odpočtu z přijatého plnění změni okolnosti zakládající nárok na odpočet, je plátce povinen provést opravu

uplatněného odpočtu daně. Odstavec 2 článku 185 přitom výslovně uvádí, že v případech, kdy dojde ke ztrátě, zničení nebo krádeži majetku, které byly řádně doloženy, se tato oprava neprovádí. Z tohoto jasně plyne, že v případech, kdy ztráta, zničení nebo krádež majetku řádně doloženy nebyly, platí povinnost uplatněný nárok na odpočet opravit.

Článek 185 Směrnice nepřipouští jinou možnost, než opravu daně na vstupu. Současně článek 186 Směrnice ukládá členským státům stanovit prováděcí pravidla k těmto článkům.

Aktuální znění zákona o DPH částečně tato pravidla stanovuje, například v ustanoveních § 74, § 75 odst. 4 nebo § 77. Nejsou však pokryty veškeré situace, které by mohly nastat. A právě pro ztráty, zničení nebo krádeže zásob, které nejsou řádně doloženy (tj. manka), chybí v zákoně o DPH úprava. Česká republika tady evidentně porušuje svoji povinnost stanovit prováděcí pravidla. Domnívám se, že absence zákonné úpravy pro úpravu odpočtu by neměla jít k tíži daňových subjektů.

2.3 Judikatura SDEU

Povinnosti úpravy odpočtu při změně okolností zakládajících nárok na odpočet, konkrétněji při krádeži zboží, se věnoval nedávný rozsudek SDEU ve věci *C-550/11 PIGI – Pavleta Dimova ET*. Spor mezi společností PIGI a bulharským správcem daně vznikl z důvodu, že bulharský správce daně požadoval po společnosti úpravu původního nároku na odpočet ze zboží, jež se stalo předmětem krádeže, kterou společnost řádně ohlásila policii (bulharský zákon krádež podřazuje pod obecný pojem „manko“). Společnost PIGI se bránila tím, že manko vzniklo vlivem vyšší moci, což bulharský zákon z úpravy odpočtu vyjímá. Přestože se předběžná otázka týkala spíše správné implementace derogace z čl. 185 odst. 2 druhé věty (tj. zda krádež lze kvalifikovat jako vyšší moc), lze z rozsudku vyčíst pro náš případ zásadní věc. SDEU zopakoval, že určujícím kritériem pro odpočitatelnost DPH na vstupu je použití tohoto zboží – ať už uskutečněné nebo zamýšlené. Tímto prvotním záměrem použití je určena vazba mezi vstupem a zdanitelným výstupem. Pokud tato vazba je v budoucnu z nějakého důvodu přerušena (tj. zboží nebylo použito dle původních úmyslů), neutralita DPH musí být obnovena mechanismem úpravy prvotního odpočtu podle článku 185 až 187 Směrnice.

3 Závěrem

Domnívám se, že správní praxe, kdy absence implementace článku 185 Směrnice je suplována využitím ustanovení § 13 odst. 4 písm. a), není v souladu se Směrnicí. Dodávat manka na výstupu je v rozporu se Směrnicí i přesto, že někdo může namítat, že úprava odpočtu daně by na nakonec většinou vedla ke stejnému výsledku. Lze jenom doufat, že některý z českých soudů konečně předloží SDEU předběžnou otázku, která tuto problematiku s konečnou platností vyjasní.

Platí práva českých daňových subjektů i mimo českou kotlinu?

Ing. Tomáš Hajdušek
daňový poradce 1381



Jako každý „procesista“, i já trávím hodně času studiem judikatury Nejvyššího správního soudu. Zejména ze čtení zkrácených rozsudků na elektronické úřední desce NSS lze zjistit, že „daňové“ problémy má i mnoho známých a slavných lidí. Tak např. náš několikanásobný Zlatý slávik čelil doměření daně bez zahájení daňové kontroly pouze na základě ústního jednání.¹ Jako sportovce a dlouhodobého fotbalistu a fotbalového funkcionáře mne logicky nejvíce přitahují rozsudky pojednávající o aplikaci daní u profesionálních sportovců, hlavně fotbalistů. V této oblasti jsem se dozvěděl, že se finanční úřad neúspěšně snažil zdánit materiální plnění, které obdržel trenér české házenkářské reprezentace.² Daňová správa neuspěla ani v případě profesionálního fotbalisty AC Sparty Praha, kterému se snažila doměřit hodnotu sportovního oblečení, vybavení a spotřebovaného materiálu.³ Nejvíce mne ale zaujal případ bývalého profesionálního fotbalisty Jiřího Sabou⁴, neboť v něm jde o skloubení fotbalové tematiky s daňovým procesem. Můj zájem je tak umocněn na druhou!

1 Popis případu

Jiří Sabou (dále jen „daňový subjekt“) má za sebou poměrně dlouhou a úspěšnou kariéru profesionálního fotbalisty. Za mužstva Viktorie Žižkov, FK Teplice a Viktorie Plzeň postupně odehrál v první lize v průběhu dvanácti sezón celkem 253 utkání, ve kterých vstřelil 29 branek. Pro náš případ jistě hraje roli, že byl sice nadprůměrným ligovým hráčem, ale v zahraničních ligách nikdy nepůsobil, stejně tak ani jednou nenastoupil za reprezentaci.

Finanční úřad pro Prahu 10 provedl u daňového subjektu daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a dodatečně mu vyměřil daň ve výši 251.604 Kč. Původně uvedl daňový subjekt v daňovém přiznání daň ve výši 29.700 Kč. Podáním odvolání si

daňový subjekt nepomohl, ba naopak. Daň mu byla nově stanovena ve výši 283.604 Kč.

Daň byla daňovému subjektu doměřena mj. z důvodu, že správce daně neuznal za daňově uznatelné výdaje za služby označené jako zastupování, jednání s manažery klubů v Manchesteru, Marseille, Barceloně, dopravní náklady, propagační materiály, public relations, monitorování, webové služby, profesionální konzultace v oblasti výživy a fyziologie, právní editování dokumentů.

Tyto výdaje prokazoval daňový subjekt fakturami od společnosti Solomon Group Kft., se sídlem v Budapešti. První faktura byla vystavena dne 1. 6. 2004 na částku 199.965 Kč, druhá byla ze dne 22. 9. 2004 a zněla na částku 185.161 Kč. Tyto faktury měly odpovídat realizovaným službám na základě mandátní smlouvy mezi daňovým subjektem a společností Solomon Group Kft.

V průběhu daňové kontroly potom jednatelka společnosti Solomon Group Kft. Michaela Votavová tvrdila, že služby byly ve skutečnosti realizované společností Solomon International Ltd. se sídlem na Bahamách. Maďarská společnost Solomon Group Kft. byla pouze zprostředkovatelem mezi Solomon International Ltd. a daňovým subjektem. Jednatelka Michaela Votavová učinila toto tvrzení vůči dožádanému maďarskému správci daně. Při výslechu před českým správcem odmítla vypovídat, neboť by výpovědí způsobila nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým.

Daňový subjekt prokazoval provedení fakturovaných služeb přehledem o jednání zástupců Solomonu se zahraničními kluby o jeho možném přestupu, a to v Marseille s kluby Olympique Marseille, AS Monaco a FC Toulouse, v Barceloně se zástupci FC Barcelona a v Manchesteru se zástupci Manchester United. Dále předložil kopie letenek

¹ Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 20007, čj. 5 Afs170/2006-164.

² Nález Ústavního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05.

³ Rozsudek NSS ze dne 1. 8. 2012, čj. 2 Afs 22/2012-31.

⁴ Případ je veden u NSS pod sp. zn. 1 Afs 73/2011, v následujícím textu jsou zahrnuty citace z usnesení NSS ze dne 3. 4. 2012, čj. 1 Afs 73/2011-90.

a ubytování v hotelu na jméno Michaela Votavová, tj. jednatelky Solomonu.

Správce daně si na základě poskytnutých přehledů vyžádal formou mezinárodní spolupráce⁵ stanoviska jmenovaných fotbalových klubů.

Z odpovědí plyne, že žádný z těchto klubů neznal ani stěžovatele, ani osoby, které měly dle tvrzení stěžovatele jednat o jeho přestupu. Konkrétně např. dle údajů britské daňové správy pan D. G., výkonný předseda fotbalového klubu Manchester United, nezná daňový subjekt, o jeho přestupu nikdy nejednal ani s ním, ani s jeho agentkou Votavovou. Osoby označené jako M. G. a D. B. nejsou a nikdy nebyly zástupci fotbalového klubu Manchester United. Obdobně podle šetření francouzského správce daně SASP Toulouse Football Club nezaznamenal v šetřeném období žádný kontakt s daňovým subjektem, ani s jeho agentkou slečnou Michaelou Votavovou; daňovým subjektem označení pánové G. a B. jsou klubu Toulouse neznámí. Srovnatelné závěry zjistily zahraniční daňové orgány též ve vztahu k FC Barcelona a Olympique Marseille.

2 Řízení před Nejvyšším správním soudem

Proti rozhodnutí o odvolání⁶ podal daňový subjekt žalobu, kterou Městský soud v Praze zamítl⁷. Na základě následně podané kasační stížnosti se případ dostal před Nejvyšší správní soud, konkrétně k jeho prvnímu senátu, vedenému předsedou JUDr. Josefem Baxou.

V podané kasační stížnosti se několik námitek přímo dotýká interpretace směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (dále jen „směrnice 77/799/EHS“). Daňový subjekt tvrdí, že správce daně získal informace od zahraničních daňových správ nezákonným způsobem. Daňový subjekt především tvrdí, že měl právo být informován o záměru odeslat žádost podle zákona č. 253/2000 Sb. a směrnice 77/799/EHS. To by využil k případné formulaci vlastních otázek. Dále tvrdí, že měl právo se účastnit výsledků třetích osob realizovaných zahraničními daňovými správami v rámci mezinárodní pomoci. Konečně kritizuje podobu informací, které byly české daňové správě dodány od daňových správ Francie, Španělska a Velké Británie, neboť z těchto informací není vůbec patrné, jak k nim tamní daňové správy

dospěly (zda výsledkem svědků, telefonem, písemným stykem či jinak).

Nejvyšší správní soud seznal, že k zodpovězení těchto otázek potřebuje interpretaci práva Evropské unie ze strany Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Usnesl⁸ se proto na předložení těchto předběžných otázek:

1. Vyplyvá z práva EU, že daňový subjekt má právo být informován o rozhodnutí daňové správy podat žádost o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu? Pokud daňovému subjektu takováto práva nevyplyvají z práva EU, je možné, aby mu obdobná práva přiznalo právo vnitrostátní?
2. Má daňový subjekt právo účastnit se výsledku svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výsledek prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán?
3. Je daňová správa v dožádaném členském státě při poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS povinna dodržet nějaký minimální obsah odpovědi tak, aby bylo zřejmé, z jakých zdrojů a jakým způsobem dospěla dožádaná daňová správa k poskytnutým informacím? Může daňový subjekt napadat správnost takto poskytnutých informací například z důvodu procesních vad řízení v dožádaném státě, které poskytnutí informací předcházelo? Či se uplatní princip vzájemné důvěry a spolupráce, podle něhož nelze informace poskytnuté dožádanou daňovou správou zpochybňovat?

3 Rozsudek Soudního dvora Evropské unie

O vznesených otázkách bylo SDEU rozhodnuto⁹ takto:

- 1) Unijní právo, tak jak vyplývá zejména ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. 11. 2006, a ze základního práva být vyslechnut, musí být vykládáno v tom smyslu, že **daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu** mimo jiné k ověření údajů poskytnutých tímto daňovým subjektem v rámci jeho přiznání k dani

⁵ Žádosti byly podány a odpovědi byly zprostředkovány zahraničními daňovými správami v režimu zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (dále jen „zákon č. 253/2000 Sb.“), směrnice Rady 77/799/EHS a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění s jednotlivými zeměmi (ve vztahu k Francii čl. 26 smlouvy ze dne 28. 4. 2003, ve vztahu k Velké Británii čl. 25 smlouvy ze dne 5. 11. 1990, ve vztahu ke Španělsku čl. 26 smlouvy ze dne 8. 5. 1980).

⁶ Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 14. 12. 2009, čj. 15586/09-1100-102079.

⁷ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 7. 2011, čj. 3 Af 6/2010-44.

⁸ Usnesení NSS ze dne 3. 4. 2012, čj. 1 Afs 73/2011-90.

⁹ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12.

z příjmů, **ani právo podílet se na formulování žádosti** adresované dožádanému členskému státu, ani **právo účastnit se výsledků svědků** prováděných posledně uvedeným státem.

- 2) Směrnice 77/799, ve znění směrnice 2006/98, neupravuje otázku, za jakých podmínek může daňový subjekt napadnout správnost informace poskytnuté dožádaným členským státem, a **nestanoví žádné zvláštní požadavky na obsah poskytnuté informace.**

Pojďme si jednotlivé části rozsudku slovně SDEU rozebrat a porovnat je se stávající národní úpravou.

a) Právo na informaci o zaslání dožádání

Soudní dvůr EU tvrdí, že daňovému subjektu není přiznáno právo být informován o podání žádosti o mezinárodní pomoc. Toto bývá obvykle označováno jako „mezinárodní dožádání“. Obdobným institutem je v našem právním řádu dožádání ve smyslu ust. § 17 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Nutno konstatovat, že ani zde se daňovému subjektu nepřiznává právo být informován o zaslání dožádání. V praxi lze v některých případech tuto informaci získat aktivním konáním při nahlížení do spisu, pokud je žádost o dožádání ponechána ve veřejné části spisu. Protože jde o součást důkazního prostředku, vztahují se na nahlížení do tohoto dožádání ustanovení § 64 a násl. DŘ upravující nahlížení daňového subjektu do důkazních prostředků.

Tuto část rozsudku tak lze bez výhrad akceptovat.

b) Právo na formulaci textu dožádání

Soudní dvůr EU tvrdí, že daňovému subjektu není přiznáno právo na formulaci vlastního textu dožádání. I zde je nutno konstatovat, že ani DŘ toto právo daňovému subjektu nezaručuje. Ostatně pokud daňový subjekt není o zaslání mezinárodního dožádání informován, těžko si lze představit situaci, jak by měl současně navrhovat jeho text. Snad s výjimkou situace, kdy bude zaslání mezinárodního dožádání sám iniciovat.

Rovněž tuto část rozsudku lze bez výhrad akceptovat.

c) Právo účasti na výsledku svědků

Soudní dvůr EU tvrdí, že daňový subjekt nemá právo účastnit se výsledku svědka prováděného v rámci mezinárodního dožádání. Přitom zcela opomněl vyjádřit se k otázce, zda dožádaný stát má za povinnost vyrozumět daňový subjekt o konání výsledku svědka, pokud o to byl dožadujícím státem požádán.

S tímto závěrem SDEU z principiálních důvodů nemohu v žádném případě souhlasit. Naopak zcela se ztotožňuji s názorem Nejvyššího správního soudu, uvedeným v bodě 29 předkládajícího usnesení: „[29] Závěr, podle něhož daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu dokazování v jiném členském státě Unie, by snížil ochranu procesních práv podle českého práva (srov. body [18] až [22] shora) ve srovnání se situací, kdy půjde o čistě vnitrostátní daňové řízení. Jinými slovy, zatímco při dokazování v České republice by daňový subjekt měl právo se výsledku účastnit, klást svědkovi otázky atd., při dokazování na základě dožádání v jiném státě EU by takovéto právo vůbec neměl.“

Je všeobecně známo, že právo daňového subjektu být přítomen výsledku svědka¹⁰ vychází z ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces, konkrétně z práva¹¹ na projednání věci v přítomnosti toho, u kterého je vedeno řízení, a možnosti vyjádřit se ke všem prováděným důkazům. Takto byla i tato otázka konstantně judikována¹² i za účinnosti předchozí právní úpravy, která účast na výsledku svědka *expressis verbis* nezaručovala, byť přiznávala daňovým subjektům právo klást svědkovi otázky.

Problém bude asi v tom, že naše ústava a listina platí pouze na území naší republiky. V této věci judikoval i Ústavní soud¹³ takto: „K námitce týkající se nemožnosti klást otázky při výsledku svědka Juraje Vozára, o kterém stěžovatelka nebyla předem informována, Ústavní soud uvádí, že výslech svědka se konal v zahraničí, nikoliv před správním orgánem České republiky, a tudíž z povahy věci plyne, že při takovém výsledku cizí orgány neaplikují české právo (zejm. ust. § 2 a § 8 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).“

Generální advokátka Juliane Kokott k tomu ve svém stanovisku uvedla tyto pro věc rozhodující závěry:

- Ze směrnice 77/799/EHS nevyplývá povinnost dožádaného členského státu informovat daňový subjekt o plánovaném výsledku svědků a umožnit mu i účast na výsledku, jak je stanoveno českým procesním právem.
- Pokud o to ovšem dožadující členský stát požádá, měl by dožádaný členský stát informovat daňový subjekt o tom, že budou vyslechnuti svědci, pokud tomu nebrání procesní právo dožádaného členského státu.
- Na šetření dožádaného členského státu je tedy třeba použít pouze jeho vnitrostátní procesní právo, z něhož vyplývají práva a povinnosti dotčených subjektů.
- Kdyby existovala povinnost dožádaného členského státu brát pokud možno v potaz i procesní právo dožadujícího členského státu, mohl by tím být mimoto

¹⁰ Ustanovení § 96 odst. 5 DŘ.

¹¹ Čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

¹² Např. nález Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, **sp. zn. I. ÚS 591/2000**, publ. ve Sbírce nálezů a usnesení ÚS ČR, svazek 23 – III. díl. Praha: C. H. Beck, 2002, č. 133; rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2004, **čj. 30 Ca 324/2001-39**, č. 255/2004 Sb. NSS.

¹³ Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2001, **sp. zn. IV. ÚS 570/2000**.

ohrožen i účel směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci, zejména z důvodu možných průtahů v řízení.

- Povinnost dožádaného členského státu umožnit daňovému subjektu účast na výsledku svědků nevyplývá ani z obecné první zásady dodržování práva na obhajobu.
- Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod ve svém čl. 6 odst. 3 písm. d) přiznává právo klást otázky svědkům pouze obžalovaným v trestním soudním řízení.

Z rozsudku SDEU i ze stanoviska generální advokátky je zřejmé, že se daňový subjekt jen stěží bude dovolávat svého práva být účasten výsledku svědka, pokud tento výsledek bude prováděn v rámci mezinárodního dožádání. A to zejména v případě, pokud národní úprava dožádaného členského státu takové právo „tuzemským“ daňovým subjektům nepřiznává. Otázkou je podle mne spíš postup dožádaného státu v případě, že i u něho platí obdobná práva daňového subjektu, jako je tomu u nás.

Stávající možnost provedení výsledku svědka bez přítomnosti daňového subjektu¹⁴ je v našich podmínkách krajním řešením, které jako každé výjimky může být použito pouze ve výjimečných a odůvodněných případech.

Lze tak uzavřít, že za běžných podmínek má daňový subjekt na území České republiky právo být předem o výsledku svědka vyrozuměn. Ve vyrozumění daňového subjektu o provádění svědecké výpovědi přitom správce daně uvede označení věci, ve které bude svědek vypovídat, a označení svědka.

Logicky se proto nabízí otázka, pokud toto právo daňovému subjektu svědčí na území mateřského státu, proč by mu mělo být odepřeno jen z toho důvodu, že výsledek svědka bude proveden na území jiného členského státu. Podívejme se proto, čím SDEU svůj závěr v tomto bodě odůvodnil.

Soudní dvůr EU předně sdělil¹⁵, že cílem směrnice 77/799 je toliko úprava spolupráce daňových orgánů členských států. Tedy že tato směrnice koordinuje předávání informací mezi příslušnými orgány, přičemž členským státům stanoví určité povinnosti. Tato směrnice naproti tomu nepřiznává žádná konkrétní práva daňovým subjektům.

Dále SDEU dovodil, že žádost členského státu o informace adresované daňové správě jiného členského státu není aktem, který by zakládal povinnost dožadované daňové

správě umožnit daňovému subjektu účast na výsledku (v řeči rozsudku „právo být vyslechnut“).

Řízení o daňové kontrole rozdělil SDEU¹⁶ na (i) fázi šetření, během níž jsou shromažďovány informace a do níž spadá žádost jedné daňové správy o informace adresovaná jiné daňové správě, a na (ii) fázi kontradiktorní mezi daňovou správou a daňovým subjektem, s nímž je řízení vedeno, která začíná odesláním „návrhu na opravu daňovému subjektu“¹⁷. Přitom SDEU uvedl¹⁸, že ve fázi shromažďování informací není povinna daňová správa o tom vyrozumět daňový subjekt a opatřit si jeho stanovisko. Dle SDEU tak dodržování práva daňového subjektu na obhajobu nevyžaduje, aby „byl daňový subjekt vyslechnut při provádění šetření v dožádaném členském státě, jež může zahrnovat i výsledek svědků“¹⁹. Přitom ale SDEU hned v dalším bodě rozsudku uvádí, že „Nic však členskému státu nebrání v tom, aby právo být vyslechnut vztáhl i na další části fáze šetření tím, že daňový subjekt zapojí do různých etap shromažďování informací, zejména do výsledku svědků.“

Přiznám se, že této části odůvodnění rozsudku vůbec nerozumím. Není mi totiž jasné, jak by mohla česká daňová správa zapojit daňový subjekt do výsledku svědka, který již byl proveden, a to daňovou správou jiného členského státu.

Moje znalosti rovněž nejsou dostatečné k tomu, abych pochopil, proč nejprve generální advokátka Juliane Kokott a poté i celý velký senát ze svého zvažování zcela vyřadili znění čl. 6 odst. 3 písm. e) evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podle kterého má každý právo vyslýchat svědky proti sobě.

Domnívám se, že tento jeden ze základních principů spravedlivého procesu je zcela samozřejmě nutno vztáhnout nejen na trestní řízení, ale i na řízení správní (daňové).

Podle čl. 6 odst. 1 Smlouvy je Unie založena na zásadách svobody, demokracie, dodržování lidských práv a základních svobod a právního státu, zásadách, které jsou společné členským státům. Vyvozují z toho, že pokud právo být přítomen výsledku svědků v rámci svého daňového řízení je upraveno ve všech národních daňových předpisech jednotlivých členských zemí²⁰, potom se zcela nepochybně jedná o zásadu spravedlivého procesu, která je společná

¹⁴ Ustanovení § 96 odst. 5 in fine.

¹⁵ Bod 36 rozsudku SDEU.

¹⁶ Bod 40 rozsudku SDEU.

¹⁷ V našich podmínkách bychom zřejmě uvedli „výsledek kontrolního zjištění“.

¹⁸ Bod 41 rozsudku SDEU.

¹⁹ Bod 44 rozsudku SDEU.

²⁰ Tuto informaci se mi nepodařilo v čase, vyhrazeném pro sepsání tohoto příspěvku, ve vztahu ke všem členským státům EU zjistit. Ale např. příručka Fakulty zdaňování Institutu autorizovaných účetních v Anglii a Walesu účast daňového subjektu na výsledku svědka zcela samozřejmě předpokládá (např. s. 16), viz APPEALS TO THE GENERAL COMMISSIONERS – A QUESTIONS AND ANSWERS GUIDE [online]. The Tax Faculty of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2000 [cit. 2013-11-01]. Dostupné z: <<http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Tax/Tax%20news/TaxGuides/TAXGUIDE-04-00-Appeals.pdf>>.

všem členským zemím, a musí tak být uplatňována napříč Evropskou unií.

4 Jak dál?

Po rozhodnutí SDEU se případ vrací na stůl Nejvyššího správního soudu. Jsem dalek toho, abych byl jen náznakem na dálku sděloval prvnímu senátu, jak by měl postupovat. Berte prosím proto následující text ve stylu „přání otcem myšlenky“.

V prvé řadě jako mnohaletý fotbalový funkcionář²¹ mám velké pochybnosti o účelnosti jednání agentů daňového subjektu, pokud se uskutečnily se zástupci deklarovaných evropských velkoklubů²². Angažmá daňového subjektu (byť sice nadprůměrného ligového hráče, ale bez jakýchkoliv reprezentačních či zahraničních zkušeností, navíc ve věku 30 let) v těchto špičkových evropských velkoklubech je totiž naprostá iluze. Je to stejná iluze, jako kdybych se měl já jako držitel trenérské licence UEFA „B“ stát nástupcem Michala Bílka u české reprezentace. Tzv. podvozek případu je dle mého názoru naprosto nevhodný.

Přesto ale tento případ považuji za naprosto principiální a zlomový. Dovedu si totiž představit stovky a tisíce případů, kdy bude prověřována zcela běžná obchodní činnost českých daňových subjektů a v rámci prověřování dojde k výsledku zahraničního partnera. Přitom i na druhé straně hranic žijí lidé z masa a kostí, obdařeni dobrými i špatnými vlastnostmi. Nelze tak vyloučit úmyslně nepravdivou výpověď zahraničního obchodního partnera českého daňového subjektu, motivovanou ochranou svých vlastních zájmů. Pokud ale potom bude výsledek kontrolního zjištění opřen především na takovémto důkazu, pak se ptám, kde je právo na spravedlivý proces? Bude v takovém případě dodržen cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně? Pokud bude opřen především na

takovémto důkazu, tak podle generální advokátky Juliane Kokott: „27. *Proto je nutno konstatovat, že unijní právo nebrání daňovému subjektu v tom, aby ve vnitrostátním daňovém řízení zpochybnil správnost informací poskytnutých jinými členskými státy na základě článku 2 směrnice 77/799 o vzájemné pomoci.*“

Pokud SDEU v bodě 2 svého rozsudku uvedl, že „*Směrnice 77/799, ve znění směrnice 2006/98, neupravuje otázku, za jakých podmínek může daňový subjekt napadnout správnost informace poskytnuté dožádaným členským státem...*“, potom se domnívám, že argumentace neúčasti daňového subjektu či jeho zástupce na výsledku je relevantní argumentace, zpochybňující použitelnost daného důkazního prostředku.

Doufám, že meritorní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v tomto konkrétním případě nebude zároveň znamenat, že daňový subjekt z jihočeského Dolního Dvořiště nemá právo účasti na výsledku svědka, prováděného v jeho věci na Finanzamt Freistadt, vzdáleném 20 km.

Jsem přesvědčen o tom, že ani pro českou daňovou správu, ani pro tu dožádanou, nemůže být problém požádat o provedení výsledku, a následně jej provést tak, aby o něm byl daňový subjekt předem vyrozuměn, a mohl tak případně konzumovat své právo účasti na něm.

Vzhledem ke značně rozvinuté úrovni obchodních vztahů českých daňových subjektů v rámci EU nebudu zřejmě jediným, kdo bude očekávat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v této věci s velkým zájmem.

Na závěr bych rád poděkoval za cenné připomínky a doplnění JUDr. Jaroslavu Kobíkovi.

²¹ Vykonávám mj. pátým rokem funkci předsedy Odvolací a revizní komise Jihočeského krajského fotbalového svazu.

²² Daňový subjekt předložil přehledy o jednání svých agentů s představiteli Olympique Marseille, AS Monaco, FC Toulouse, FC Barcelona a Manchester United FC.

Základní koncept příjmu v daních z příjmů – teorie a praxe

Ing. Mgr. Stanislav Kouba,
Ministerstvo financí, Právnická fakulta
Univerzity Karlovy v Praze



Byť příjem je tím nejzákladnějším prvkem zákona o daních z příjmů¹, nikde není obsažena jeho legální definice. Tento institut je tak vykládán pocitově a často účelově dle aktuální potřeby v určitém konkrétním případě. Příspěvek si klade za cíl rozebrat jeho základní koncept, kterým je zejména vztah k navýšení majetku a k účetnictví, a na základě tohoto poté zhodnotit nejdůležitější judikaturu.

1 Úvod

Prvním a nezbytným krokem je terminologické rozčlenění. Realitou je totiž používání termínu „příjem“ ve dvou základních pojetích. Vzhledem k tomu, že tento příspěvek se bude pokoušet o výklad institutu příjem komplexně, je nezbytné tyto pojmy spolehlivě odlišovat. V tomto směru by tedy nemělo být užíváno slova „příjem“ v dalším výkladu osamoceně, ale vždy s přívlastkem, který bude označovat, o jaký typ příjmu se jedná. Výše zmíněnými dvěma základními pojetími jsou:

- **Netto příjem**, který v zásadě vyjadřuje zvýšení majetku (celkového blaha) osoby, u které se příjem zkoumá, a to před jeho zdaněním; ve velmi zjednodušeném pojetí je toto možné označit jako rozdíl mezi úhrnem brutto příjmů za určité období a úhrnem výdajů za toto období (definice a pojetí jsou podrobně rozebrány ve 2. kapitole).
- **Brutto příjem**, což je ocenění aktiva přesunutého směrem k osobě (tj. majetkový tok), u které se příjem zkoumá; jedná se o kladnou složku netto kategorie, kdy druhou, zápornou složkou je pak výdaj.

Obě pojetí pak hrají v dani z příjmů svou úlohu. Netto příjem reprezentuje to, co se dá velmi zjednodušeně nazvat přírůstek bohatství (podrobněji k tomu níže), tedy to, co má přímo podlehnout sazbě daně. Z hlediska konstrukčních prvků české daně z příjmů se na žádný přímo neváže a nejpodobnější je mu základ daně. Nicméně působí (měl

by působit) jako princip daně z příjmů. Brutto příjem je na druhou stranu jedním z konstrukčních prvků daně z příjmů. Reprezentuje kladnou složku (část kladné složky) základu daně a je rovněž předmětem daně (tedy skutečností, která zakládá daňovou povinnost²).

Rozdíly mezi oběma pojetími však bohužel nejsou všeobecně vnímány. Laická a mnohdy i odborná veřejnost se často uchyluje ke zjednodušení, které spočívá v percepci pouze „jednoho příjmu“, kterému jsou však přisouzeny vlastnosti obou, což je zjednodušení nekorektní.

Následující kapitola (druhá kapitola) se věnuje netto příjmu jako základnímu principu zdanění daní z příjmů. Ten je oním ideálním výchozím kritériem pro zdanění (i pro přerozdělování bohatství ve společnosti vůbec). Realita však musí pracovat s „tvrdými čísly“, tedy skutečným výpočtem, kde hraje roli brutto příjem. O výpočtech, které se snaží přiblížit ideálu definovanému netto příjmem, bude pojednávat třetí kapitola, která uzavírá teoretický výklad.

Čtvrtá kapitola se věnuje implementaci teoretických závěrů v českých podmínkách, a to formou rozboru dvou rozsudků Nejvyššího správního soudu, které se přímo věnují tomuto tématu. Jedná se o rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 42/2005-136 a čj. 5 Afs 45/2011-109.

Poslední pátá kapitola obsahuje závěrečné shrnutí.

2 Netto příjem jako základní veličina pro přerozdělování

2.1 Netto příjem a jeho podobnost s jinými veličinami

Netto příjem lze připodobňovat k ekonomické veličině, která se nazývá důchod. Ostatně o dani z příjmů se terminologicky dá hovořit také jako o dani důchodové. Proč je

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

² Ustanovení § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

daň z příjmů daní z příjmů a ne např. daní důchodovou, nebylo v síle autora zjistit (možným důvodem je, aby se předešlo zdání, že cílí primárně na zdanění důchodů, penzi). Dalším, lidovějším pojmem je „výdělek“. Oba tyto pojmy se v minulosti rovněž na území České republiky používaly.^{3, 4}

Precizní definice netto příjmu⁵ je samostatnou ekonomicko-filozofickou otázkou, která je významná nejen pro účely určení daně z příjmů, ale také pro určení míry participace na důchodovém systému (a to jak v prvním, tak ve druhém pilíři, a jak na straně inkasní, tak na straně výdajové) a míry solidarity na veřejném zdravotním pojištění. Objem prostředků, které se pohybují v těchto systémech, pak z příjmu dělá nejrozšířenější veličinu pro redistribuci bohatství ve společnosti.

Poslední podobnost (byť méně přesná), kterou stojí za to zmínit, je podobnost netto příjmu se spotřebou, která vychází z toho, že to, co je jednou „vyděláno“, je i spotřebováno. To, co bylo získáno, je totiž dáno buď ihned do spotřeby, či je uloženo, a je tedy úsporou. Úspory se jen nekumulují, ale jsou také rozpouštěny, proto se někdy v případě úspor hovoří o „odložené spotřebě“. Spotřeba a příjmy tedy taktéž vykazují určitý stupeň korelace. Za určitých předpokladů jsou také daně důchodové a daně ze spotřeby označovány za ekvivalentní⁶.

Závěrem této podkapitoly tedy je, že netto příjem je zásadní pro redistribuci. Vztahem mezi nimi se zabývá následující podkapitola.

2.2 Netto příjem a redistribuce

Redistribucí se nejčastěji rozumí redistribuce od bohatých k chudým. Obecně však je třeba si uvědomovat, že k ní

může docházet i mezi jinými skupinami či i opačným směrem⁷. K redistribuci od bohatých k chudým dochází ve společnosti tím způsobem, že zdaněním příjmu bohatí platí více na výkon činnosti veřejné moci, než je hodnota veřejných služeb, které dostávají, a naopak chudí dostávají hodnotově ve veřejných službách více, než je jejich příspěvek v daňové oblasti. Příjem je v tomto směru ukazatelem, který umožní získat přehled o přírůstku bohatství jedinců. V tomto směru je zde tedy předpoklad, že kdo má vysoký příjem, je bohatý (což nutně však nemusí platit vždy).

Příjem ve smyslu netto příjmu byl podrobován zkoumání nejen pro svůj význam vzhledem k daním (tento důvod by se dal možná označit jako minoritní), ale zejména vzhledem k rozložení blahobytu ve společnosti. Daněmi poté dochází ke korekci tohoto rozložení, která se promítne tak, že je získán tzv. disponibilní příjem, tj. příjem po zdanění. V tomto kontextu jsou zde tedy dvě veličiny, a to netto příjem, který reprezentuje přírůstek majetku před zdaněním, a disponibilní příjem, který reprezentuje zůstatek netto příjmu po uvalení daně z příjmů.⁸ Definice netto příjmu tedy slouží pro identifikování nerovností mezi osobami, a to za účelem získání výchozího bodu pro realizaci redistribuce pomocí daní. Proč tomu tak je, ilustrují následující odstavce.

Pokud za základní model uspokojování potřeb jedince bude považován proces spočívající v získání peněžních prostředků, za něž se nakoupí zboží či služby, při jejichž konzumaci dochází k uspokojování potřeb, lze rozlišit několik momentů, ve kterých lze uvalovat daň, resp. ve kterých je daň uvalována. Tento proces je spolu s různými uvalovanými daněmi zobrazen v následujícím schématu:

³ Zákon č. 220 ze dne 25. 10 1896, který upravoval soustavu přímých osobních daní, pracoval s „všeobecnou výdělkovou daní“, „výdělkovou daní podniků veřejně účtujících“, „daní z důchodu“ (ta se též nazývala „rentovou daní“ a „daní z příjmů“ (ta byla i v těchto dobách obecnou daní) Zdroj: *Přehled vývoje daní a odvodů v Československu od r. 1918 do r. 1979*. Praha: Ministerstvo financí ČSSR, 1970.

⁴ Dalším zajímavým pojmem je „obohacení“; daní z obohacení bylo dle zákona č. 337/1921 Sb. upraveno zdanění darů a dědění.

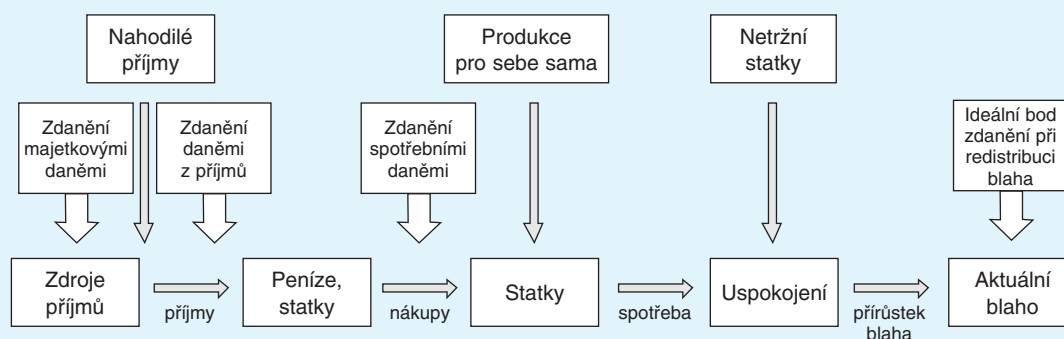
⁵ Či důchodu nebo výdělků (pro další výklad však příspěvek bude používat označení netto příjem).

⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika, 5., aktualizované vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 28.

⁷ Např. ve středověkém učení o trojím lidu existovali oratores (ti, co se modlí), bellatores (ti, kteří bojují) a laboratores (ti, kteří pracují). Toto dělení nakonec vedlo ke zvýhodňování šlechty (tedy původně bojujících) na úkor neurozených, a to zejména v podobě majetkové, např. povinnost neurozených platit daně (na rozdíl od šlechty, která byla tradičně osvobozena).

⁸ Rozložení nerovnosti v (netto) příjmu a také v majetku se zobrazuje pomocí Lorenzovy křivky a Giniho koeficientu. Podrobněji k tomu: SAMUELSON, Paul Anthony; NORDHAUS, William Dawbney. *Ekonomie*. 18. vydání. Praha: Svoboda, 2010, s. 384–385. ISBN 978-80-205-0590-3.

Obr. č. 1 Proces uspokojování potřeb a jeho zdanění⁹



Obecně platí, že v čím ranější fázi tohoto procesu dochází ke zdanění (v obrázku čím více nalevo), tím je uvalovaná daň vzhledem k potřebě rozdělit lidské blaho méně přesná. Problém je systémového charakteru. V rámci výše popsaného procesu vzniká to, co způsobuje blaho, i jiným způsobem, než je ten, který je zdaňován, např. produkce sama pro sebe. Také může dojít a dochází k účelovému zkreslování blaha těmi, kteří se chtějí vyhýbat daním.

2.3 Blaho a nemožnost jeho zdanění

Ve schématu uvedeném v kapitole 2.2 je znázorněn „ideální bod zdanění při redistribuci blaha“, který cílí na zdanění blaha samotného. Úkol vyvíjet tlak na snižování rozdílů mezi úrovněmi blaha jednotlivých subjektů, tj. potlačit „rozevírání nůžek“, (což je cíl, ke kterému směřuje mnoho sociologů, ekonomů i politiků), by toto zdanění tedy plnilo dokonale.

Bohužel tento ideál nelze použít a je třeba se „snížit“ k použití jiných veličin. Nepoužitelnost tohoto konceptu spočívá v tom, že je nespravovatelný, a to zejména z důvodu neměřitelnosti blaha. Zdanění se zaměřuje spíše na přírůstky onoho blaha. Přírůstky blaha v tom nejsyrovějším pojetí popisuje psychický příjem, o kterém pojednává následující podkapitola.

Pro úplnost je třeba dodat, že i úbytek blaha je po redistribuční stránce určitým způsobem řešen, a to například formou sociálních dávek (tj. „negativním zdaněním“). Zdrojem úbytku blaha je např. invalidita způsobená nemocí. Invalidita je reflektována sociálním systémem a je nějakou měrou (těžko ji pochopitelně správně určit) kompenzována, tj. úbytek blaha je redukován. Pokud je nemoc vyléčena, tak přestane docházet k úbytkům blaha a rovněž ke kompenzaci sociálním systémem.

2.4 Psychický příjem

Koncepcí psychického příjmu Irvinga Fischera¹⁰, se pokouší o měření přírůstku blaha. Psychický příjem se od příjmu v „tradičním“ pojetí liší tím, že nastává až ve fázi spotřeby (uspokojení potřeby), tj. nikoliv ve fázi nákupu určitého statku a služby a ani ve fázi získání prostředků na tento nákup.

příklad č. 1

Pan Novák vydělá 100 Kč, za tyto prostředky si nakoupí 10 lahví piva, která průběžně konzumuje. V pojetí psychického příjmu nastane příjem vždy okamžikem konzumace piva, neboť v tomto okamžiku se dostavuje pocit psychického uspokojení. Nikoliv tedy v okamžiku, kdy peníze obdržel od svého zaměstnavatele.

Pokud je obecně účelem redistribuce bohatství ve společnosti rozdělení uspokojování potřeb, pak psychický příjem je veličinou, která přímo cílí na tento psychický pocit. Tím sleduje více „jádro“ problému a lze zde aplikovat některé další mikroekonomické zákonitosti. Například lze poukázat na teorii snižujícího se mezního užítku, který znázorňuje přírůstek blaha konzumenta z každého dodatečně zkonsumovaného piva. Z teorie snižujícího se mezního užítku pak vyplývá, že od určitého množství zkonsumovaného nápoje již celkový užitek z nich neroste (tj. dodatečně zkonsumovaný nápoj nepřináší kladný přírůstek blaha). Naopak v některých případech může dodatečná konzumace vyvolávat snížení celkového užítku (např. vyjádřeného nevolností). V tomto ohledu je koncept psychického příjmu více vypovídající než koncepty zdanění, které zdaňují veličiny v obrázku více „nalevo“.

⁹ Jedná se o velmi zjednodušený model pro potřeby základního výkladu. Např. lze polemizovat nad tím, že účel zdanění majetkovými daněmi může být dvojitý, a to buď zaměření na zdanění zdrojů příjmů, nebo na zdanění určitého životního stylu, okázalosti. Na druhou stranu zdanění majetku jakožto životního stylu lze interpretovat tak, že se jedná o podmnožinu zdanění zdrojů příjmů, neboť např. možnost bydlení ve vlastním bydlení je příkladem implicitního příjmu – v tomto případě by došlo ke zdanění toku, který je v obrázku popsán jako „produkce sama pro sebe“. Tyto polemiky však nemají vliv na ukázkou základních souvztažností a pravidel uvalování daní.

¹⁰ FISCHER, Irving. *The Nature of Capital and Income*. New York: Macmillan, 1906, s. 101. Citace převzata z HOLMES, Kevin. *The Concept of Income: a multi-disciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD Publication BV, 2001, 614 s. ISBN 90-76078-37-8.

Psychický příjem je stejně jako blaho obtížně měřitelná veličina. Příjem v tomto pojetí totiž vychází z intenzity lidského uspokojení. Tuto veličinu lze pak měřit jen velmi obtížně. Například výše uvedená konzumace piva vyvolává „pivaři“ užitek, naproti tomu v případě zarytého abstinenta konzumace piva nejen že nevyvolá uspokojení, ale naopak zřejmě povede k poklesu jeho životního blaha. Právě rozeznání tohoto užitku je největším úskalím. Muselo by se spoléhat na určení užitku samotným poživitelem, což je v kontextu daňového práva nepoužitelné, neboť téměř každý méně poctivý konzument by se na oko tvářil tak, že mu pivo žádné velké blaho nepřináší.

Redistribuce prováděná dle psychického příjmu je tedy stejně jako redistribuce vlastního blaha ideálem, kterého však není možné dosáhnout. Jeho definice a popis nemožnosti užití slouží ke znázornění odpovědi na otázku, proč je výchozí redistribuční veličinou právě netto příjem, a nikoliv právě tyto veličiny.

2.5 Modely netto příjmu

Pokud není možné vytvořit zdanění samotného blaha ani jeho přírůstků, pak je nutné se v procesu uspokojování potřeb posunout nazpět (na obrázku č. 1 směrem vlevo). Zde se nalézají spotřeba a výdaje na ni. Na základě těchto veličin je již zdaňováno. Výše byla zmíněna jejich podobnost s netto příjmem, jakožto veličinou, která je přímo předchází.

Modelů, které se pokoušejí definovat netto příjem, je celá řada. Navzájem se mohou doplňovat. V tomto kontextu lze uvést například následující modely:

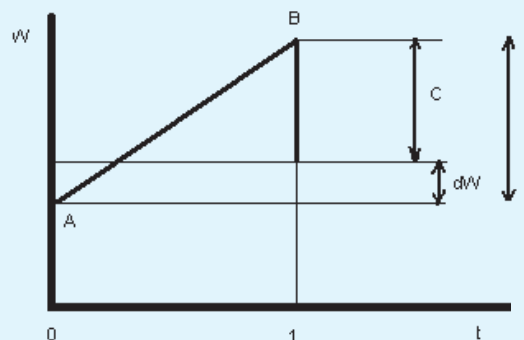
- Schanz-Haig-Simonsův model,
- teorie zdrojů,
- teorie přístupu k čistému majetku,
- teorie tržních příjmů,
- další¹¹.

Pro potřeby dalšího výkladu podrobněji rozeberu první dva z výše uvedených modelů.

Schanz-Haig-Simonsův model¹² za netto příjem označuje součet nárůstu hodnoty majetku (pokud dojde k poklesu majetku, tak je v tomto modelu počítáno se záporným nárůstem) a spotřeby daného jedince. Je však třeba doplnit, že se jedná pouze o hypotetické zvýšení majetku bez zahrnutí zdanění příjmů. Tento aspekt je zcela logický, neboť

právě netto příjem je výchozím bodem pro redistribuci, která je činěna prostřednictvím daně z příjmů, ale i navazujícími instrumenty odvislými od příjmu (pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na veřejné zdravotní pojištění).

Obr. č. 2 Schanz-Haig-Simonsův model



Pozn.: W – majetek, C – spotřeba, dW – přírůstek majetku za období, I – příjem, t – čas.

Obrázek znázorňuje situaci v určitém časovém období mezi okamžiky 0 a 1. V jeho rámci dojde sice k získávání hodnot poplatníkem, nicméně část těchto hodnot je v čase 1 spotřebována. Přírůstek bohatství tedy odpovídá dW. Aby však byl zjištěn skutečný netto příjem, musí se odhlédnout od toho, že by daný subjekt něco spotřebovával, tj. je zapotřebí k takovému přírůstku ještě přičíst spotřebu tohoto subjektu.

Druhým modelem, kterému se budu věnovat, je **teorie zdrojů**¹³. Tento model je založen na tom, že netto příjem je to, o čem vzroste majetek osoby při zachování produktivního potenciálu zdrojů, ze kterých daný přírůstek plyne. Podle tohoto principu je pokles potenciality zdrojů (např. vyčerpávání nebo ničení zdrojů) ve zvýšení majetku negativně zohledněn. Naopak vzrůst potenciality zdroje netto příjem zvyšuje. Za zdroj je možno považovat i pracovní potenciál člověka.

Dle tohoto konceptu jsou pak základní výživa, ošatné a další základní potřeby prostředky na udržení zdroje¹⁴. Daňově by bylo velmi obtížné spravovatelné tyto položky zahrnovat do základu daně. Nicméně většina daňových systémů obsahuje položky, které mají obdobný efekt jako zahrnování těchto položek do daňových výdajů. V tomto směru lze jmenovat různé formy odpočtů na vzdělávání či

¹¹ Existuje řada definic pro různé účely. Jako příklad lze uvést následující publikaci OSN, která se věnuje redistribuci příjmů v rámci společnosti. Byť se jedná o definici pro statistické účely a je méně přesná, než jsou koncepty uvedené výše, proces její tvorby je velmi podobný úvahám v tomto příspěvku. Vychází totiž z blaha ve společnosti a staví netto příjem do role významné (základní) veličiny pro rozdělování. Publikace: Canberra book Handbook on Household income statistic, Second edition 2011, OSN: New York a Ženeva, 2011. Běžně dostupné z: http://www.unece.org/fileadmin/DAM/stats/publications/Canberra_Group_Handbook_2nd_edition.pdf, s. 1–10.

¹² HOLMES, Kevin. *The Concept of Income: a multi-disciplinary Analysis*, Amsterdam: IBFD Publication BV, 2001, 614 s. ISBN 90-76078-37-8.

¹³ TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. 20. Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, s. 245.

¹⁴ Platí to však pouze pro položky, které jsou základní, tedy neluxusní. Luxusní uspokojování těchto potřeb nelze se základním uspokojováním potřeb srovnávat.

zdravotní péči. Dále ve většině daňových systémů existuje tzv. základní odpočet (v České republice je to základní sleva), který je určitým paušálem pro každého poplatníka. Právě zde se dá uvažovat o tom, že tento odpočet (sleva) vyjadřuje ony náklady na základní lidské potřeby.¹⁵

2.6 Časový úsek měření netto příjmu

Z definice podané výše vyplývá, že netto příjem se generuje za určité časové období. Jedná se tedy o tokovou veličinu¹⁶. V souvislosti s tímto vzniká otázka, jak dlouhá by měla být časová jednotka měření. V daních z příjmu je to jeden rok, ale např. v pojistném na sociální zabezpečení zaměstnanců, které je odvozeno od příjmu, figuruje jeden měsíc. V souvislosti s touto parcelizací životního cyklu poplatníka vznikají problémy spojené s existencí zdaňovacích období.

příklad č. 2

Například podnikatel, který po tři roky podniká, a první rok skončí jeho hospodaření se ztrátou (–50), druhý s velkým ziskem (150) a třetí opět se ztrátou (–100), může být touto parcelizací postižen, neboť za první a třetí rok nebude platit žádnou daň, zatímco druhý rok zaplatí daň ze 150, a to i když výsledek celého jeho podnikání je nulový.

Tuto nepřesnost zpravidla odstraňuje možnost převodu daňové ztráty. Bohužel je v řadě daňových systémů včetně českého zavedena pouze možnost „dopředného“ převodu daňové ztráty (tj. daňovou ztrátu lze započítat pouze na budoucí daňovou povinnost). Podnikatel v uvedeném příkladu by tedy platil daň ze 100 namísto ze 150. Některé daňové systémy umožňují i „dozadný“ převod daňové ztráty (tj. daň, která byla zaplacená v minulém období, lze snížit na základě budoucí daňové ztráty). Při možnosti uplatnění „dozadné“ daňové ztráty by tedy podnikatel z příkladu nebyl povinován žádnou daní (resp. daní ze základu 0). To by plně odpovídalo tomu, že jeho podnikání ve výsledku skončilo na nule¹⁷.

Výše uvedený „ideální stav“ je vcelku srozumitelný. Situace se komplikuje například v případě položek, které nejsou

přímo spojeny s vlastním podnikáním, a to typicky určité základní odčitatelné položky. Tyto položky de facto reprezentují výdaje na pokrytí základních životních potřeb poplatníků (viz komentář u teorie zdrojů)¹⁸. Pokud by tedy bylo snahou dosáhnout systému co nejbližšího tomu ideálnímu, pak je vhodné umožnit „dopředný“ i „dozadný“ přesun těchto položek, díky čemuž nebude docházet k parcelizaci jednotlivých přírůstků (úbytků) blaha. Takové opatření by vedlo k určité stabilizaci sociálního života jedince – systém by totiž poplatníkům, kteří platili daně v minulosti, automaticky umožnil zpětně vyčerpat to, co již zaplatili. Tento systém si lze představit také tak, jako by zdaňovacím obdobím pro daň z příjmu byl celý život člověka a na roční bázi by se vyúčtovávala „prozatímní“ výše daně. Takový koncept daňového zatížení by spíše odpovídal původnímu záměru – tj. redistribuci celkového životního blaha (je však třeba vždy poměřit spravovatelnost takového systému a zvýšení komfortu společnosti).¹⁹

3 Základ daně ve vztahu k netto příjmu

3.1 Důvody odchylování se od netto příjmu

Základ daně je tím, co podléhá přímo sazbě daně. Znamená to tedy, že tento konstrukční prvek se nejvíce blíží netto příjmu a měly by se na něj uplatnit vlastnosti netto příjmu, které jsou uvedeny výše. Odpovědí na otázku, proč se při výpočtu základu daně neaplikuje např. Schanz-Haig-Simonsův model, je praktický nedostatek snadno dostupných údajů pro potřebu tohoto modelu. Představa, že poplatník každoročně ocení hodnotu svého majetku a přičte k němu to, co spotřeboval, by s sebou nesla extrémní administrativní zátěž jak daného poplatníka, tak i správce daně, který by měl takový systém kontrolovat.

V konstrukci základu daně se tak střetávají dva základní cíle:

- **přesnost** – snaha co nejvíce se přiblížit psychickému příjmu (přírůstku blaha);
- **spravovatelnost** – snaha o co největší jednoduchost a odkontrolovatelnost plnění daňových povinností poplatníky.

Je zřejmé, že tyto cíle budou mnohokrát stát proti sobě. V tomto směru lze pro jejich vzájemný poměr aplikovat

¹⁵ Česká základní sleva na poplatníka je ve výši 24.840 Kč, což činí měsíčně 2.070 Kč. Pokud se tato částka vydělí sazbou daně 15 %, pak tato částka odpovídá výdajům ve výši 13.800 Kč.

¹⁶ Tok proměnné vyjadřuje její změnu za určitou jednotku času, například tok vod v řece nebo tok příjmů a výdajů dovnitř a ven firmy. Oproti tomu stav představuje momentální úroveň proměnné, například množství vody v jezeře nebo dolarovou hodnotu firmy. Zdroj: SAMUELSON, Paul Anthony; NORDHAUS, William Dawbney. *Ekonomie*. 18. vydání. Praha: Svoboda, 2010, s. 135. ISBN 978-80-205-0590-3.

¹⁷ Pochopitelně realizace takového opatření by s sebou nesla dopad do veřejných rozpočtů, který by musel být kompenzován jiným způsobem, tj. zcela jistě nejde o jednoduchou změnu daňového práva, naopak.

¹⁸ V České republice byla tato položka do roku 2005 reprezentována základní odčitatelnou položkou od základu daně dle § 15 odst. 1 písm. a). Od roku 2006 pak slevou na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a). Nicméně lze konstatovat, že jak odčitatelná položka, tak sleva na dani má (zvláště při existenci jedné sazby daně) stále stejný charakter.

¹⁹ Pokud bylo výše zmíněno, že „dozadná“ uznatelnost daňové ztráty by způsobila velké dopady do veřejných rozpočtů, tak u tohoto opatření to platí dvojnásob.

logické pravidlo, že v případě méně významných částek je vhodné sledovat spíše stránku spravovatelnosti. Naopak u významných přírůstků je naléhavější veličinou přesnost. Praktická aplikace této zásady je viditelná např. na osvobození různých zanedbatelných příjmů (rezignací na tyto příjmy se ušetří neúměrné administrativní náklady spojené s jejich vyčíslením²⁰ nebo instituty, které umožňují dohodnout se na výši daně).

Druhým, nekoncepčním, zdrojem odchylek jsou odlišnosti v důsledku existence různých daňových výjimek. Ty bohužel obsahují preferenční režimy pro určitou skupinu poplatníků a vedou rovněž ke kazuistice daňového práva.

3.2 Definování brutto příjmu

Teprve nyní lze přistoupit k otázce definice brutto příjmu, tedy příjmu, se kterým převážně operuje zákon o daních z příjmů.

Brutto příjem je jedním z prvků konstrukce základu daně. Dle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně „rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje“. Do základu daně se dále přidávají kladné a záporné úpravy obsažené např. v § 23 odst. 4 ZDP²¹ a nakonec před uvalením sazby ještě dochází k další korekci například o odčitatelné položky (jak bylo uvedeno ve výkladu k teorii zdrojů, může mít některá odčitatelná položka charakter výdaje nutného k udržení zdroje příjmu – pracovního potenciálu²²).

Na rozdíl od netto příjmu je brutto příjem bez zásadnějšího teoretického vymezení. Na základě toho je možné konstatovat, že brutto příjem je víceméně umělou konstrukcí, která nemá pevné ohraničení. Podpůrným argumentem pro toto tvrzení je, že různé daňové systémy (a dokonce různí poplatníci v téže daňovém systému) mohou mít různé pojetí brutto složek (druhou základní brutto složkou je výdaj). V tomto směru se dá mluvit o „hloubce“ výše uvedených brutto veličin. Hloubka v tomto smyslu bude značit, kolik transakcí se dostane do základu daně (tj. do netto příjmu).

Teoretickým příkladem může být úvěr. Pokud bude tento institut rozebírán z pozice věřitele, tak si lze představit daňový systém (necht' je označen jako daňový systém A), který transakci v podobě převodu jistiny úvěru nebude v základu daně reflektovat. Jediné, co reflektuje, je úrok, který bude brán jako brutto příjem věřitele. Základem

daně (netto příjmem) tedy bude výše úroku. U dlužníka je to naopak, tj. úroky (pouze ty) jsou výdajem, tj. základem daně bude mínusová hodnota úroku.

V jiném daňovém systému (necht' je označen jako daňový systém B), je tato transakce brána tak, že u věřitele je výdajem i poskytnutí jistiny půjčky, brutto příjmem jsou splátky tohoto úvěru, a to jak jistiny, tak úroku. U dlužníka je pak poskytnutí úvěru brutto příjmem a jednotlivé splátky včetně úroku výdajem.

Ve výsledku budou oba systémy pracovat se stejnou výší netto příjmu, a to i když použily rozdílný výpočet (rozdílnost může nastat pouze v důsledku rozložení celé transakce do více zdaňovacích období, což je však problémem parcelizace života člověka, nikoli hloubky brutto příjmu). To dokazuje, že brutto příjem je pro účely výpočtu daně technickou záležitostí bez relevance k zásadám, na kterých stojí netto příjem.²³ Nicméně pro účely určení „hloubky“ brutto příjmu výše uvedená komparace demonstruje rozdílnou hloubku transakcí. Protože řešení v daňovém systému B zahrnuje více (resp. ve větší hodnotě), jedná se o hlubší definování brutto veličin. Pro určení netto příjmu není podstatné, jak hluboce budou brutto veličiny nastaveny.

V zásadě je konstituování brutto veličin ovládáno jedním základním principem, a to vzájemným provázáním příjmu a výdaje („princip zachování netto příjmu“), tj. to, co je příjmem u jednoho má být výdajem u druhého (obě brutto veličiny musí mít stejnou hloubku). V opačném případě dochází ke dvojímu zdanění, resp. dvojímu nezdanění.

Na základě hloubky i okamžiku přičitatelnosti příjmu jsou v zákoně o daních z příjmů rozlišitelné dvě základní koncepce brutto příjmu:

- model vycházející z účetnictví,
- model vycházející z rozdílu v cash-flow.

Závěrem této podkapitoly lze konkludovat, že brutto příjem je pouhým prostředkem k dosažení netto příjmu a lze ho spolu s výdajem pojímat různými způsoby. Brutto příjem je tak ryze umělou konstrukcí, která nemá hlubší filozofické odůvodnění.

Brutto příjem je často dezinterpretován a ohledně jeho vzniku je dávana podmínka, že při něm musí dojít ke zvýšení majetku. Toto tvrzení je třeba odmítnout, a to na základě faktu, že brutto příjem se vztahuje k jednotlivému okamžiku. Podrobně tuto vazbu znázorňuje následující graf:

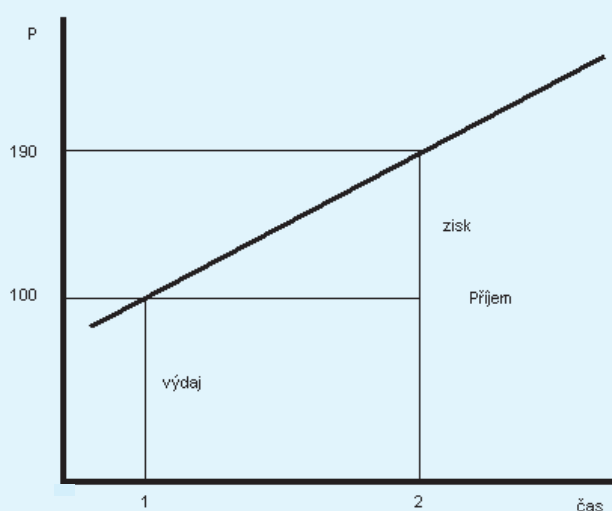
²⁰ V zákoně o daních z příjmů se jedná např. o § 10 odst. 1 písm. a) – příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí.

²¹ Tyto úpravy by se rovněž daly označit za brutto příjem, resp. brutto výdaj (byť po formální stránce nesou označení jiné).

²² Dle dnešní úpravy jsou tyto položky většinou obsahem slev na dani. Z hlediska redistribuce dle příjmu to při lineárních sazbách nehraje roli, při aplikaci progresivní sazby však dochází ke zkrácení.

²³ Je třeba dodat, že rozšířenějším daňovým řešením je v tomto příkladu řešení daňového systému A (řešení daňového systému B by snadno dávalo prostor pro optimalizace právě formou poskytování úvěrů).

Obr. č. 3 Brutto příjem vs. netto příjem



Uvedený graf znázorňuje přírůstek hodnoty věci v čase. V okamžiku 1 je tato věc nakoupena v tržní ceně 100 Kč. V okamžiku 2 poplatník tuto věc prodá za tržní cenu 190 Kč. Brutto příjem je v rámci této transakce 190 Kč, výdaj 100 Kč a netto příjem 90 Kč. Je třeba si povšimnout, že hodnota věci (a tím i majetku poplatníka) se zvyšovala kontinuálně až do okamžiku 2. Naopak v okamžiku 2 nedošlo k žádnému jejímu „poskočení“ vzhůru. Cena věci byla v okamžiku prodeje 190 Kč a poplatník za ni obdržel také 190 Kč, tj. poplatník v okamžiku prodeje vlastně vyměnil aktivum za jiné stejné hodnoty. Znamená to, že v okamžiku brutto příjmu k žádnému zvýšení hodnoty majetku nedošlo a obecně k němu zpravidla ani nedochází²⁴.

3.3 Model vycházející z účetnictví

Modely vycházející z účetnictví využívají toho, že ve většině států existuje nějaký systém výkaznictví, tedy evidence, která má za úkol zobrazovat základní majetkové pohyby v rámci činnosti určité entity. Primárním účelem účetnictví je věrné a poctivé²⁵ zobrazení stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále nákladů a výnosů a výsledku hospodaření²⁶. V měření pohybů (přírůstky vs. úbytky) majetku se účetnictví nápadně přibližuje teoretickému pojetí netto příjmu.

Z výše uvedeného plyne, že účetnictví se pokouší změřit aktuální výši majetku určité entity a pohyb tohoto majetku s tím, že tyto informace slouží jak dovnitř společnosti, tak navenek. Tento účel měření lze aplikovat i pro stanovení daňové zátěže, a tedy jako klíčový faktor pro redistribuci v rámci daní z příjmů.

V zásadě lze říci, že účetnictví poskytuje v porovnání s modelem vycházejícím z cash-flow podrobnější a celkově vzato i přesnější obraz o majetku daného subjektu²⁷. Tato podrobnost a přesnost s sebou samozřejmě nese větší administrativní zátěž, která se nicméně s ohledem na víceúčelnost rozděluje mezi více oblastí; nevztahuje se jen k pouhopouhému určení zátěže daňové. Nadto je samo účetnictví velmi cenným zdrojem informací i dovnitř daného subjektu (mnohdy základem pro vnitropodnikové účetnictví). Z těchto důvodů lze jen těžko dosáhnout aplikací jiných metod stejné podrobnosti (resp. lze jí dosáhnout jen na úkor zvýšené administrativní zátěže).

Návaznost na výkaznictví (jeho cílem je věrné a poctivé zobrazení hospodaření účetní jednotky) je nutné určitým způsobem definovat. V případě daně z příjmů u účtujících jednotek jsou onou základní definiční normou následující vazby:

- výnos = brutto příjem,
- náklad = výdaj²⁸.

Díky těmto souvztažnostem se dají aplikovat konstrukční prvky daně, a to vyjmutí z předmětu daně, osvobození, daňové a nedaňové výdaje atd. Koncept účetnictví plně odpovídá tomu, co bylo popsáno výše, tj. možnosti zvolit v podstatě jakýkoliv způsob určení brutto příjmu (při zachování podmínky, že společně s výdajem tento způsob povede k dosažení/přiblížení se netto příjmu).

Obecně se dá shrnout, že v zásadě každý subjekt, který je účetní jednotkou, by měl vycházet z účetnictví i pro daňové účely, neboť se jedná o daleko věrnější obraz netto příjmu, než dokážou poskytnout jiné metody určování netto příjmu.

3.4 Model vycházející z rozdílu v cash-flow

Ne všechny subjekty jsou účetními jednotkami, a proto zavádění povinnosti vést účetnictví jen z daňových důvodů by pro ně znamenalo jednoúčelnou administrativní zátěž. Z těchto důvodů se u takových subjektů volí jiný způsob určení daně, a to rozdílem v cash-flow.

Nejedná se samozřejmě o ryzí rozdíl v cash-flow, neboť ten by se dal velmi snadno ovlivňovat. V zásadě však jde o sledování většiny majetkových toků, které v rámci činnosti daného subjektu nastávají. Výjimkou jsou pak určité transakce, které tento rozdíl nezahrnuje. Takovými transakcemi jsou například operace s jistinou dluhů (pohledávek) – viz výše o „hloubce“ brutto příjmu.

²⁴ Výjimkou jsou případy, kdy by poplatník svým obchodnickým uměním dokázal prodat věc za více, než je její ocenění.

²⁵ Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví (lze očekávat, že i ostatní systémy finančního výkaznictví mají podobné zásady).

²⁶ Ustanovení § 1 zákona o účetnictví (lze očekávat, že i ostatní systémy finančního výkaznictví mají podobný cíl).

²⁷ Ostatně je to logické, kdyby poskytoval lepší informace cash-flow model, pak by pro účely výkaznictví sloužil on.

²⁸ Ustanovení § 23 odst. 1 ZDP, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., účinnost od 1. 1. 2014. Před tímto datem lze najít tuto vazbu prostřednictvím § 23 odst. 2 písm. a) ZDP.

V českých podmínkách není příjem v konceptu „rozdílu v cash-flow“ výslovně normovaný, a proto je dovozován implicitně. V zásadě vychází ze vzájemných kombinací dvou typů majetkových toků. Těmito typy majetkových toků jsou buď peníze, nebo cokoliv, co není penězi (tj. dá se říci statky a služby).

Teoreticky lze transakce prováděné poplatníkem rozdělit do šesti kategorií. Každá z těchto kategorií má rozdílné hodnocení z pozice netto příjmu, brutto příjmu a výdaje:

- Poplatník dává peníze a dostává statky nebo služby (nákup) – poplatníkovi vzniká výdaj (byť např. časově rozptýlený odpisováním).
- Poplatník dává statky nebo služby a dostává peníze (prodej) – poplatníkovi vzniká brutto příjem.
- Poplatník dává statky nebo služby a dostává statky nebo služby (směna zboží) – poplatníkovi vzniká jak brutto příjem, tak výdaj, a to ve výši hodnoty směny, tj. s touto transakcí se zachází jako se současným prodejem a nákupem.
- Poplatník dává peníze a dostává peníze (směna peněz) – zde je jako brutto příjem hodnocen jen zisk získaný při transakci, byť si lze představit i jiné koncepty dosažení netto příjmu (např. uvalení stejného režimu jako při nákupu a prodeji, resp. směně (tj. pouze česká měna by byla považována za peníze a zahraniční za statek)).
- Poplatník dává peníze nebo zboží a nedostává nic (dar) – poplatníkovi vzniká výdaj (v zásadě ale nedaňový), a to ve výši hodnoty darovaného²⁹.
- Poplatník dostává peníze nebo zboží a nedává nic (dar) – poplatníkovi vzniká brutto příjem ve výši hodnoty darovaného.

Jako zvláštní případ modelu vycházejícího z cash-flow lze jmenovat zdanění příjmů ze zaměstnání a srážkovou daň. Pro ně je typické, že obsahují pouze brutto příjem, a nikoliv výdaj. Důvodem je fakt, že se netto příjem blíží brutto příjmům (např. pracovní pomůcky, materiál a další hradí v drtivé většině zaměstnavatel)³⁰. Z tohoto důvodu ustupuje absolutní přesnost spravovatelnosti daně, tj. pro účely jednoduchosti se v zásadě neberou v potaz výdaje.

4 Aktuální česká judikatura

Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu brutto a netto příjem nerozlišuje. Vzhledem k tomu nelze vždy s odůvodněním jednotlivých rozsudků souhlasit. Z hlediska výše uvedeného výkladu jsou relevantní zejména dva následující rozsudky:

- rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 42/2005-136, který obsahuje pokus o definici příjmu, a
- rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 45/2011-109, známý též jako rozsudek ve věci nerealizovaných kurzových rozdílů, který pojednává o vazbě příjmu (základu daně) na účetnictví.

Existuje celá řada dalších rozsudků, nicméně ty jsou v otázce definice příjmu spíše deriváty výše uvedených.

4.1 Rozsudek čj. 2 Afs 42/2005-136 – definice příjmu

Tento rozsudek ze dne 12. 1. 2006 se věnuje problematice příjmu pronajímatele v případě, kdy nájemce provedl technické zhodnocení nemovitosti. Po smrti původního pronajímatele bylo otázkou, zda je nutné výši tohoto technického zhodnocení zohlednit v základu daně daného období, či nikoliv.

Další konsekvence případu a dokonce ani to, zda nakonec k zohlednění v daném období v základu daně z příjmů došlo, nejsou pro účely tohoto příspěvku podstatné. Rozsudek je významný především v části, ve které se pokouší o definování příjmu pro účely daní z příjmů. Konkrétně se jedná o následující odstavce, které jsou pro účely dalšího rozboru v tomto příspěvku označeny jako odstavce 1 až 6: „(1) Podle ustanovení § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 1994, které bylo v této věci aplikováno, za příjmy se považuje jak peněžní, tak i nepeněžní plnění, oceněné cenami obvyklými v místě a v době plnění nebo spotřeby, a to podle druhu, kvality, popř. míry opotřebení předmětného plnění (dále jen „ceny obvyklé na trhu“), s výjimkou naturální spotřeby vlastní výroby a služeb.

(2) V projednávané věci Nejvyšší správní soud předesílá, že o nezákonnost napadeného rozsudku by se jednalo tehdy, jestliže by městský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.).

(3) Nejvyšší správní soud nejprve – v obecné rovině – konstatuje, že pojem příjem je svým původem ekonomickým pojmem. Jak k tomu poznamenává odborná literatura (viz např. Tipke/Lang: *Steuerrecht*, 18. vyd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, str. 227 a násl.), výklad objektu daně z příjmů, kterým je suma příjmů, se rozvíjel především za

²⁹ Lze namítnout, že dárce z toho, že daruje, vždy něco má (např. dobrý pocit, obdiv). Tento přístup by plně odpovídal výše uvedené koncepci psychického příjmu, kdy by byla psychická újma způsobená ztrátou peněz (resp. připravením se o to, co si za peníze lze koupit) kompenzována získáním psychické pohody nebo obdivu. Nicméně, jak bylo popsáno výše, reálné a praktické modely netto příjmu jsou nuceny z praktických důvodů (měřitelnost, spravovatelnost) používat ke svým kalkulacím majetkové toky. Z tohoto úhlu pohledu tedy poplatník nedostává nic, neboť k uvedeným psychickým příjmům se nepřihlíží.

³⁰ Je zřejmé, že podoba nebude úplná a na úkor jednoduchosti bude docházet k nepřesnostem. Nicméně je třeba říci, že brutto příjem ze zaměstnání v zásadě koreluje s netto příjmem více než brutto příjem z podnikatelské činnosti.

pomoci teorie zdrojů (*Quellentheorie*), teorie přístupu k čistému majetku (*Reinvermögenszugangstheorie*, *net accretion theory*) a teorie tržních příjmů (*Markteinkommenstheorie*). První z těchto teorií odvozuje pojem příjmu od toho, zda se jedná o stále plynoucí zdroje příjmů, tzn. definuje příjem jako celek věcných hodnot, které v určité časové periodě dostává jedinec jako výnosy z trvalých zdrojů k dispozici pro své životní potřeby a pro potřeby osob blízkých. Druhá zmiňovaná teorie vnímá příjem jako přístup k čistému majetku v hospodářství během určité periody. Konečně třetí teorie rozumí pod příjmy celek takových příjmů, získaných výdělečnou činností s vyhlídkou zisku.

(4) Zákon č. 586/1992 Sb. přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu příjem neobsahuje a omezuje se na popis jednotlivých konkrétních forem příjmů. Z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990–1992) nicméně vyplývá, že předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. ... Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.). Z dikce citovaného zákona dále vyplývá, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1).

(5) Na základě výše uvedeného – a ve shodě s citovanými teoriemi – tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona).

(6) K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využité. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“

Zprv je třeba zmínit, že rozsudek kombinuje poznatky teoretické literatury s jednotlivými pasážemi zákona o daních z příjmů. Bohužel byť literatura i zákon o daních z příjmů používají stejný pojem, jejich obsah je diametrálně odlišný. V tomto ohledu tak dochází k situaci, že

rozsudek kombinuje „nekombinovatelné“. Názorně lze toto demonstrovat právě na výše uvedené souvislé pasáži.

Odstavec 1 pojednává o tom, že příjem je třeba chápat jako ocenitelné vyjádření peněžního nebo nepeněžního plnění³¹. V tomto směru se hovoří o příjmu v kontextu složky základu daně, a proto jde o brutto příjem. Ustanovení tedy popisuje některé aspekty brutto příjmu, resp. parciálně ho definuje. Toto ustanovení je pak třeba chápat v kontextu jiných ustanovení, například § 23 odst. 2 písm. a), které normuje, že se při určování základu daně vychází z výsledku hospodaření. Je otázkou, jak takové ustanovení chápat, nicméně s ohledem na logiku zákona i jednotlivých ustanovení by mělo být interpretováno tak, že je speciálním ustanovením právě vůči § 23 odst. 1. Ve prospěch toho svědčí i užívání formulace „příjmy (výnosy)“ napříč zákonem. Znamená to tedy, že u účetních jednotek kategorie výnos nahrazuje kategorii brutto příjem. Tento aspekt je (v návaznosti na judikát čj. 5 Afs 42/2011-149 – nerealizované kurzové rozdíly) výslovně normován v zákonném opatření č. 344/2013 Sb. do ustanovení § 23 odst. 1, kde bude od 1. 1. 2014 explicitně zakotveno, že u účtujících poplatníků se za příjmy považují výnosy (obdobně v případech výdajů a nákladů).

Odstavec 2 se netýká disputované problematiky.

Odstavec 3 cituje z teoretické literatury, v jejímž rámci se snaží najít definici příjmu. Problémem je, že z teoretické literatury vyjímá pasáž, která se týká příjmu ve smyslu netto příjem. V kontextu této definice je dokonce zmíněn tzv. Nettoprinzip, což jen svědčí o tom, že tuto definici nelze ztotožňovat s pojetím institutu příjem v českém zákoně o daních z příjmů. O dvě strany později tatáž citovaná publikace³² rozlišuje mezi „Einkünfte“ (příjem v netto podobě) a „Einnahme“ (příjem v brutto podobě – od kterého je třeba odečíst určité výdaje, aby bylo dosaženo „Einkünften“). Pokud tedy má být publikace správně aplikována, musí se tomu tak dít spíše skrze připodobňování českého příjmu podle daní z příjmů a německého „Einnahme“. Institut „Einkünfte“ pak slouží spíše pro nalezení principu, ke kterému má celé zdanění směřovat – viz předešlé kapitoly týkající se netto příjmu (je nutno poznamenat, že dle německé právní úpravy je netto příjem výrazněji zabudován do konstrukce daně, než je tomu v české právní úpravě, což je možný důvod jeho nepřesné interpretace v rámci české judikatury).

Odstavec 4 pak podtrhuje rozlišování mezi brutto a netto kategorií, kdy ve své poslední větě shrnuje obsah zákona o daních z příjmů tím, že říká, že „základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení“, čímž deklaruje,

³¹ Možná by postačovalo vyjadřovat se toliko k „plnění“ bez jeho rozlišování na peněžní či nepeněžní.

³² TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. 20. Auflage. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2010, s. 247 (Pasáží citované Nejvyšším správním soudem odpovídá ve 20. vydání této publikace pasáž uvedená na s. 244 až 245).

že příjem v zákoně o daních z příjmů není onou kategorií, která zachycuje „nadhodnotu“, tou je až základ daně, ve kterém se střetávají brutto příjmy s výdaji³³.

Odstavec 5 pak v rozporu s odstavcem 4 stanovuje, že je třeba příjem chápat jako „nadhodnotu“, tj. netto příjem, přičemž poukazuje na § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení stojí za zmínku vzhledem k neobvyklé formulaci v jeho návěti „*Ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku...*“. Je třeba konstatovat, že se jedná o poněkud nešťastnou formulaci, která při aplikaci ryziho gramatického výkladu nedává smysl ani v pojetí netto, ani v pojetí brutto. Pokud by se jednalo o netto příjem, pak by nebylo nutné především normovat, že dochází ke zvyšování majetku (k jeho přírůstku totiž dochází u netto příjmu vždy). V případě brutto příjmu, který symbolizuje majetkový tok, je pak formulace také obtížně interpretovatelná. Jediná racionální interpretace tohoto ustanovení tak je taková, že se v rámci § 10 ZDP pracuje pouze s brutto příjmy, jejichž uskutečněním³⁴ dochází zároveň k realizaci určitého zisku („dílčího“ netto příjmu). Samotný příjem v ustanovení § 10 je však v brutto podobě, čemuž odpovídá i to, že je z něj při jeho transformaci do základu daně odečítán výdaj podle § 10 odst. 4 ZDP. Výkladem *a contrario* lze poté dojít k tomu, že v případech ostatních příjmů je brutto příjem zahrnován do základu daně bez dalšího.

Odstavec 6 se zmiňuje o tzv. zdánlivosti příjmu, což opět souvisí s koncepcí netto příjmu (netto příjmem není „zdánlivé navýšení“). Nicméně aspekt zdánlivosti by mohl být skrze netto příjem aplikován i na brutto příjem, a to v situaci, kdy by určité řešení v oblasti brutto příjmu mělo za následek vznik základu daně, který by byl ve zjevně zákonodárcem nezamýšlené výši. Takové posouzení tak může mít dopady do rozhodnutí konkrétní kauzy.

Z výše uvedeného vyplývá, že odůvodnění daného rozsudku trpí určitými rozpornostmi. V citované pasáži, která na první pohled působí, že pojednává o jednom institutu, se mísí dva různé. Popis uvedený v odstavci 1 a 4 spíše odpovídá příjmu v brutto podobě, popis v odstavci 3 a 6 příjmu v netto podobě a popis v odstavci 5 oběma.

Závěrem tedy lze konstatovat, že rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12. 1. 2006 neobsahuje správné pojetí příjmu pro účely daní z příjmů (a to ani z hlediska myšlenek *de lege lata* ani *de lege ferenda*). Na tento rozsudek navazují další rozsudky, například čj. 7 Afs 77/2012-36, čj. 2 Afs 21/2010-123, čj. 5 Afs

114/2006-62, čj. 7 Afs 67/2007-112 a čj. 5 Afs 45/2011-109, známý též jako „nerealizované kurzové rozdíly“, který je podrobněji rozebrán v následující podkapitole.

4.2 Rozsudek čj. 5 Afs 45/2011-109 – nerealizované kurzové rozdíly

Skutková podstata tohoto rozsudku je velmi jednoduchá. Poplatník uzavřel úvěrovou smlouvu v cizí měně (jako dlužník z tohoto úvěru). Po určitém čase došlo k pohybu kurzu a oslabení této cizí měny vůči koruně. Z účetního pohledu byl vykázán kurzový rozdíl, který se účtuje ve výnosech. Spornou otázkou je, zda tento kurzový rozdíl má či nemá být součástí základu daně a podléhat zdanění. V tomto kontextu byly identifikovány dva základní důvody:

1. Soud v podstatě rozhodl tak, že není možné zohlednit kurzový rozdíl v základu daně, neboť se nejedná o příjem (přitom za příjem považuje příjem dle definice uvedené v rozsudku čj. 2 Afs 42/2005-136). Odkazoval především na fakt, že nedochází ke zvýšení majetku a kurzový rozdíl jako účetní výnos je příjmem pouze zdánlivým.
2. Jako druhý argument byl použit fakt, že daná metoda účtování je výsledkem změny vyhlášky provádějící zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Do té doby se totiž kurzové rozdíly účtovaly tzv. rozvahově. Problematická je právě změna formou vyhlášky, která je podzákonným právním předpisem.

Ad 1. je třeba se vypořádat především s tím, zda netto příjem vznikl, či nikoliv. V tomto směru se dá odkázat na obrázek č. 3, který zobrazuje, že nárůst majetku a nárůst přírůstku majetku je vzhledem k času v zásadě spojitá funkce, což znamená, že netto příjem v případě oslabování cizí měny nastává, neboť dluh poplatníka (jako negativní složka majetku) klesá. Výtku, že k navýšení majetku nedošlo, tedy nelze akceptovat. Rovněž se dá akcentovat subjektivní preference, která o bohatství vypovídá, a to sice, že poplatník by byl zcela jistě raději v roli toho, komu závazek z titulu kurzových rozdílů klesl, než v roli toho, u koho stagnoval. I tento subjektivní aspekt svědčí o tom, že dopady do majetku jsou reálné i bez „realizace“ tohoto zisku.³⁵

„Obecně platí, že nerealizované důchody jsou takové důchody, které si poplatník sice přičítá k dobru, ale prozatím je nedostává proplacené. Nerealizované kapitálové výnosy, tj. růst ceny držení kapitálu – ať už v podobě hmotné (třeba obraz) nebo v cenných papírech – představují

³³ Samozřejmě i s jinými položkami, jako je zvýšení či snížení základu daně, nicméně pro účely základního výkladu je podstatné poukázat na to, že český brutto příjem bez výdaje nikdy nezachytí „netto aspekt“.

³⁴ Brutto příjem nastává v jednom okamžiku (na rozdíl od netto příjmu, který se váže k určitému období).

³⁵ V tomto ohledu se nabízí zajímavá otázka, a to za situace, kdy daná osoba podniká pouze s danou cizí měnou. V tomto případě pak nemusí vnímat kurzový rozdíl stejně jako osoba, která primárně operuje s českými korunami. Řešení této situace je však dáno tím, že pro účely zdanění je vždy nutný přepočet na českou měnu, a tedy vznik kurzových rozdílů či kurzových ztrát. Česká měna je totiž pro účely českého zdanění podkladovou měnou.

*nepochybně růst bohatství poplatníka a měly by rovněž být zahrnuty do základu daně. Důvod, proč tomu tak v řadě případů není, je především fakt, že s takovým opatřením bývá většinou spojena zvýšená administrativní zátěž.*³⁶

Je-li tedy naplněn požadavek vzniku netto příjmu, pak zbývá naplnit požadavek vzniku brutto příjmu. Ten je, jak bylo uvedeno v kapitole 3, reprezentován u účetních jednotek (kterou je rovněž poplatník v dané kauze) výnosem. Dle účetních předpisů k tomuto výnosu skutečně dojde a z tohoto důvodu nastává rovněž brutto příjem, tj. v daném období bude takový příjem zahrnut do základu daně.³⁷

Ad 2. je otázkou spíše ústavně-právní než otázkou spojenou s definicí příjmů. Obecně totiž není vyjasněna role a možnost použití podzákoných právních předpisů pro daňové zákony. Problematické nejsou pouze právní předpisy upravující účetnictví, ale také např. podzákonné právní předpisy upravující oceňování majetku nebo vyhláška upravující fond kulturních a sociálních potřeb.

Daňové právo (resp. daňová legislativa) stojí v tomto bodě před otázkou, zda se má vydat cestou kodifikace všech pomocných podzákoných předpisů v jednom zákoně (resp. vytvořit jejich zákonnou náhražku, u které je ovšem jasné, že bude vždy ve svých změnách ve zpoždění za originálním podzákonným předpisem), nebo zda má jít cestou používání podzákonných právních předpisů. Byť daně mohou být stanoveny pouze na základě zákona, nemusí být nutně zakázáno je užívat podpůrně. K zamezení svévolného vydání podzákonné normy, která by měnila daňovou zátěž, slouží obecně zmocňovací ustanovení a další limity v zákoně, na jehož základě může být podzákonná norma exekutivou vydána. V zákoně o účetnictví je takovým limitem například zachování věrnosti a poctivosti účetního zobrazení. Toto ustanovení zabráni „daní chtivému“ ministru financí ve vydání účetní vyhlášky, která by stanovovala každý výnos vynásobit dvěma, a tím radikálním způsobem navýšit inkaso daně z příjmů.

Nutno zároveň dodat, že úprava kurzových rozdílů ve vyhlášce provádějící zákon o účetnictví je opatřením v zásadě fiskálně neutrálním. Jeho účelem není tedy dosažení většího daňového výnosu, ale zrealnění účetního zobrazení účetní jednotky.

Byť účetní vyhlášky jsou v centru pozornosti vzhledem k ústavní konformitě jejich využívání pro daňové účely, jiné podzákonné předpisy ovlivňují daně ještě o něco výrazněji. Mezi ně se řadí vyhláška provádějící zákon o oceňování majetku a od 1. 1. 2014 k nim bude patřit

především vyhláška provádějící zákon o dani z nabytí nemovitých věcí. Tato vyhláška bude určovat tzv. směrnou hodnotu, tj. v podstatě alternativní základ daně z nabytí nemovitých věcí.

5 Závěr

Dnešní zákon o daních z příjmů vznikl během velmi krátké doby na začátku devadesátých let. V té době nebyla v České republice daňová věda rozvinuta tak, jak je tomu dnes. Z těchto důvodů stojí tento zákon na slabších teoretických základech, které se projevují také v definování základní veličiny, a to příjmu.

Příspěvek především akcentuje striktní rozlišování brutto a netto příjmu. Netto příjem je v tomto kontextu onen „duch“ zákona. K tomu, aby ho bylo možno provést, slouží brutto příjem, jenž je v zákoně o daních z příjmů jako příjem označován. Netto příjem žádný legislativní odraz nemá, ale i přesto by neměl být při aplikaci daňového práva zanedbán a měl by být aplikován jako zásada, která určuje ideál zdanění. Lze se domnívat, že podle netto příjmu má (či měla by mít) daň z příjmů své jméno. Zdaňuje se příjem v netto podobě (tj. na něj je uvalována sazba daně), zatímco příjem v brutto podobě je v principu pouze prostředkem ke zjištění netto podoby.

Netto příjem se pokoušejí definovat různé teoretické koncepce (např. Schanz-Haig-Simonsův model nebo teorie zdrojů), které by v zásadě měly dosáhnout té samé veličiny. Na rozdíl od toho brutto příjem může mít mnoho podob, které jsou navzájem odlišné. V českém prostředí existují dva základní modely jeho určení, a to brutto příjem odvozený z účetnictví (= výnos) a brutto příjem odvozený z cash-flow.

Současná judikatorní praxe se však v tomto ohledu vydala zcela jinou cestou, kterou lze po podrobnějším rozboru označit za nesprávnou, neboť nerozlišuje mezi příjmem v netto a příjmem v brutto podobě. Z tohoto důvodu pak přisuzuje brutto příjmu některé z netto vlastností, což vede k nesprávným závěrům či zdůvodněním.

Hlavním doporučením, které plyne z tohoto příspěvku, je držet se popsaného konceptu vztahu netto a brutto příjmu. Brutto příjem (pokud se bude jednat o účetní jednotku, tak je jím výnos) je jeden z prvků výpočtu základu daně. Základ daně, tedy to, co podléhá sazbě daně, se dá připočítat právě k příjmu v netto podobě. Právě soulad či nesoulad³⁸ těchto veličin může ukázat na nesprávnost a nechtěnost určitého zdanění. Netto příjem tak lze použít i jako výkladový princip.

³⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 171.

³⁷ V důsledku smíšení koncepce brutto a netto příjmu v judikatuře NSS je cashový příjem „protěžován“ před tím, který vyplývá z účetnictví. Důsledkem je potom fakt, že se na zahrnutí do základu daně čeká až na okamžik „realizace“ tohoto příjmu.

³⁸ V případě úmyslného nesouladu (např. zvýhodnění určité skupiny poplatníků) však odkaz na zásadu netto příjmu pochopitelně není postačující.

**Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

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

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

IČ: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová,

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

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

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

Datum předání do tisku: 9. prosince 2013

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Wolters Kluwer a. s.

U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wkor.cz

redakce: Andrea Doušová