



bulletin

2 / 2016

předmluva

Mgr. Simona Hornochová _____ 2

Rozhovor s Johnem Henshallem _____ 3

převodní ceny

Převodní ceny v České republice v roce 2016

Ing. Mgr. Radim Bláha, Ing. David Borkovec, Ing. Jiří Jakoubek, Ing. Vítězslav Kapoun,
Mgr. Lucie Karpíšková, Ing. Daniel Szmaragowski, Mgr. Jiří Teichmann, Ing. Igor Wotke

1. Převodní ceny v České republice v roce 2016	5
1.1 Úvodem (JT)	5
1.2 Celkový přehled hlavních principů – důležité je vnímání souvislostí (JT)	5
2. Daňové a právní aspekty převodních cen	8
2.1 Právní konstrukce použité k vyjádření principu tržního odstupu (IW)	8
2.2 Dokumentace převodních cen a její struktura (JT)	10
2.3 Nesprávně stanovené převodní ceny, zjištění a jejich náprava (RB)	10
2.4 Následné úpravy zisků z titulu úprav převodních cen (RB)	12
2.5 Judikatura (IW)	14
3. Ekonomické a oceňovací aspekty převodních cen	17
3.1 Paradigmata konceptu tržního dostupu (JT)	17
3.2 Funkce, riziko, majetek, aktivita (JT)	18
3.3 Funkční a rizikový profil a jeho vztah k cenové hypotéze (VK)	20
3.4 Cenová hypotéza a specifická transakcí v podnikových uskupeních (JT)	23
3.5 Typy funkčních profilů – závislý/nezávislý/smíšený (DS)	24
3.6 Vlivy na cenu – okolnosti a předmět transakce (JJ)	28
3.7 Srovnávací analýza (JJ)	29
3.8 BEPS akční plány 8 – 10 aneb co se změnilo ve Směrnici (JJ)	31
3.9 Závazné posouzení stanovení převodních cen (RB)	34
4. Praktické příklady a zkušenosti z různých situací	35
4.1 Příklady kalkulací cen na podkladě funkčního profilu (DS)	35
4.2 Výpočet ceny metodou C+ v kombinaci s přírážkou dle TNMM (DB)	36
4.3 Financování mezi spojenými osobami (LK)	38

ostatní

Zaměstnavatel jako určovatel příslušného státu v oblasti sociálního zabezpečení

Mgr. Vít Holubec _____ 42

Dokazování v daňovém právu – vybrané doktrinní a komparativní poznámky aneb Lze vůbec unést důkazní břemeno?

Ing. Roman Landgráf _____ 46

Malé zamyšlení nad sankčním systémem daňového řádu

JUDr. Jaroslav Kobík _____ 59

Závaznost judikatury pro rozhodování správce daně

Ing. Tomáš Hajdušek _____ 67

Informace redakční rady o reakci Finanční správy ČR na článek „Zajišťovací příkaz na daň z přidané hodnoty“ a o vyjádření autorů

_____ 72

Předmluva



Vážené kolegyně, vážení kolegové, milí čtenáři, dostalo se mi té cti napsat úvodník do tohoto čísla Bulletinu Komory daňových poradců, které je z mého pohledu určitým způsobem specifické. Specifické hned ze dvou důvodů. Ústředním tématem je tzv. transfer pricing, tedy problematika převodních cen, nebo, chcete-li, cen sjednaných mezi spojenými osobami tak, jak je definuje zákon o daních z příjmů, potažmo mezinárodní úmluvy. Podle mého názoru totiž převodní ceny v principu nejsou až tak moc daně. Někteří kolegové, kteří slyšeli tento názor, reagovali poměrně rozhořčeně, ale já jsem o tom opravdu přesvědčena. Věřím, že i vás rozsáhlý článek obsažený v tomto Bulletinu motivuje k úvaze, že oblast převodních cen je především o ekonomické logice, racionálně chování subjektů za daných okolností a smysluplném nastavení jejich podnikatelských vztahů. Fakt, že se stále pohybujeme v daňovém právu, věc ovšem do jisté míry posunuje od čistě ekonomických úvah. Při formulování závěrů nemůžeme abstrahovat od právních principů, které se v ekonomickém myšlení zpravidla nevyskytnou, jako jsou právní jistota, vázanost správní praxí, různé metody výkladu právních norem, v pochybnostech rozhodování ve prospěch daňových subjektů a podobně. Problematika převodních cen je proto z mého pohledu velmi zajímavý obor, protože v určitém okamžiku je třeba uvažování ekonoma „přepnout“ do myšlení právníka, což nebývá při používání jednoho a téhož mozku vždy snadné. Druhým specifikem je, že se všichni zúčastnění autoři dohodli a vytvořili jeden společný článek, aby komplexně popisovaná problematika pro čtenáře pěkně navazovala. Troufám si říct, že z hlediska naší profese daňových expertů žijeme v poměrně přelomové době. Řada mezinárodních organizací vyhlásila tvrdý boj daňovým únikům a tentokrát jsou za politickými gesty vidět i konkrétní činy. Také tlak daňových správ se zvyšuje, poměrně významným způsobem se mění společenské postoje a dlouhodobě akceptované chování ekonomických subjektů je veřejně pranýřováno. A to přesto, že řadu kritizovaných „optimalizačních struktur“ správní orgány dotčených států v minulosti posvětily v rámci tzv. tax rulings, tedy řekněme závazných posouzení, i když tento překlad může v kontextu dnešního vývoje znít poněkud podivně. Nechci se zde pouštět do žádných politických úvah ohledně takového počínání ani vyjadřovat svůj názor na jednotlivé kroky a předvídat výsledné efekty,

ať už v mezinárodním nebo našem domácím prostředí. Cílem bylo zdůraznit, že převodní ceny v širším pojetí jsou jedním z ústředních témat zmiňovaného boje, a proto považují výběr tématu tohoto čísla Bulletinu za velmi přínosný. Jistě jste zaznamenali i razantně zvýšenou aktivitu české Finanční správy v oblasti převodních cen, a proto věřím, že si názory autorů rádi přečtete a oceníte je jako inspiraci v problematice, se kterou se s vysokou mírou pravděpodobnosti u daňových subjektů dříve či později nutně setkáte. Z dalšího obsahu čísla bych vás ráda upozornila na článek Víta Holubce, který z mého pohledu sleduje podobný cíl jako výše zmíněná problematika, jen v úplně jiném oboru. Autor popisuje, za pomoci jakých kritérií by měla být určena příslušnost zaměstnance prostřednictvím jeho zaměstnavatele ke konkrétnímu státu, kde bude zaměstnanec účasten na sociálním pojištění a kam bude odvádět příspěvky na sociální zabezpečení. Co asi nikoho nepřekvapí je, že na první pohled jednoduchá pravidla ve složitějších situacích až tak jasná nejsou, což kromě nejistoty otevírá prostor i pro (tentokrát nikoliv daňovou, ale) „sociálněpojistnou“ optimalizaci. Pokud by někdo ještě neměl z předchozího čísla dost procesních témat, zařazujeme pro něj článek Romana Landgráfa obsahující úvahy, jaká je vlastně českým právem požadovaná úroveň (intenzita) důkazního břemene daňového subjektu. Současně autor přináší velmi zajímavé srovnání s přístupy jiných států, které může přispět při dalším řešení této ne zcela uspokojivě vyjasněné problematiky. Článek Jaroslava Kobíka poskytuje ucelený přehled o daňových sankcích. Tato oblast nemusí být zajímavá jen v souvislosti s kontrolním hlášením, jak v úvodu autor zmiňuje. Téma připomíná i velmi aktuální diskuse ohledně principu *ne bis in idem*, tedy zákazu dvojího trestání za tentýž skutek, a snahu právních řádů různých států včetně našeho poprat se s následky rozhodování Evropského soudu pro lidská práva. V neposlední řadě pak Tomáš Hajdušek připomíná svým článkem judikaturu týkající se závaznosti soudních rozhodnutí pro správní orgány a polemizuje nad rozhodovací praxí finančních úřadů v některých specifických situacích, které jsou horkými tématy poslední doby. Přeji vám tedy zajímavé počtení a vzhledem k rozsahu tohoto čísla i „sicflajš“, jak praví klasik.

Mgr. Simona Hornochová
členka Redakční rady, daňová poradkyně č. 2550

Rozhovor s Johnem Henshallem

Otázky kladl Jiří Teichmann.



Problematika transferových cen se dnes stává kritickou součástí přímého zdanění. Požádali jsme proto Johna Henshalla, partnera z Deloitte UK, o jeho komentář k těmto otázkám. John je partnerem ve skupině pro transferové ceny u Deloitte UK již po dobu 15 let a je odborníkem v oblasti daní s praxí delší než 30 let. Zúčastnil se celé řady jednání na úrovni OECD a na obdobných úrovních. Získal přímé zkušenosti s vývojem v této oblasti a velmi dobře rozumí pozadí současné situace.

■ Z jakých důvodů se považuje problematika převodních cen za velmi těsně svázanou s celkovou iniciativou strategie BEPS a proč hrají převodní ceny v této souvislosti tak klíčovou roli?

Existují dva důvody této situace. První z nich vysvětluje, proč politici, média a veřejné mínění postavili otázku převodních cen do středu programu BEPS; zatímco druhý důvod vysvětluje, proč tyto otázky zůstávají ústředním bodem i nadále.

Původ procesu BEPS je třeba spatřovat ve veřejné a politické reakci v několika zemích na vnímané vyhýbání se firemním daním ze strany velkých nadnárodních společností (MNC). Tato záležitost se velmi rychle dostala na přední stránky zpravodajství a – jak již se to někdy stává – názory ohledně příčin a možných řešení tohoto problému se u mnoha lidí utvořily mnohem dříve, než došlo k jasnému pochopení skutečností relevantních pro danou záležitost. V důsledku toho pak četní politici a daňoví aktivisté zastávali silné přesvědčení, že převodní ceny jsou jedním z taktických nástrojů využívaných nadnárodními subjekty k nekalému snižování jejich daňových povinností. Při tomto přesvědčení bylo zřejmým krokem vyžadovat, aby došlo k zásadnímu přepracování regulace převodních cen.

Vlády podporující proces BEPS sledují dvojí cíl. V první řadě usilují o to, aby nadnárodní společnosti platily větší částky daní z příjmů právnických osob, a za druhé pak usilují též o to, aby tyto daně byly placeny v zemích, kde takové společnosti mají zaměstnance. Úřady, které jsou nyní zapojeny do procesu BEPS, vnímají reformu

převodních cen jako jeden z klíčových nástrojů, jak těchto cílů dosáhnout. Výsledkem toho je, že převodní ceny zůstaly ústředním bodem daného procesu.

■ Jaké jsou hlavní důvody změny mezinárodní daňové scény vedoucí ke vzniku strategie BEPS po roce 2013?

Je velmi důležité pochopit, že změna mezinárodních daňových pravidel je prosazována vládami. Proces BEPS je možno vnímat jako určitý nástroj, který tomuto postupu dává určitý řád, což znamená, že země jednají koordinovaným způsobem z hlediska povahy i načasování daňových změn. Jaké jsou důvody, proč vlády chtějí změnit daňový proces? Ve stručnosti je možno konstatovat, že v této souvislosti se jedná o tři zásadní okruhy:

- Svět a obchodní prostředí se od roku 1926 výrazně změnily, ale mezinárodní daňová pravidla (obecně) nebyla schopna udržet krok s tímto tempem změn. Současná vzorová smlouva OECD o zabránění dvojímu zdanění byla původně dohodnuta v roce 1926 Ligou národů a klíčová koncepce daňového rezidentství (článek 5) nedoznala výrazných změn. V dané době podnik, který usiloval o prodeje ve významných hodnotách v jiné zemi, potřeboval mít v této zemi fyzickou přítomnost, která zakládala též zdanitelnou přítomnost. Činnosti umožněné bez vytvoření fyzické přítomnosti – jako např. udržování zásob – byly proto nevýznamné. V dnešní době ovšem podniky mají globální IT systémy zajišťující okamžitou komunikaci a informace, a proto velký počet podniků je možno provozovat a řídit z míst dosti vzdálených od místa určení prodeje. Dematerializace zboží – například hudba získávaná prostřednictvím internetu a nenakupovaná na záznamním médiu – rovněž znamená, že koncepce zdanění z roku 1926 produkuje výsledky, které se mnoha vládám nelíbí. Obdobně pak panuje přesvědčení, že ani koncepce používaná pro přiřazení hodnoty v procesu převodních cen neudržela krok s dobou.
- Za druhé mají vlády právo vydávat vlastní daňové zákony. Mezinárodní podniky jsou však ovlivňovány daňovými zákony v mnoha zemích a tyto zákony nejsou vždy ve vzájemném souladu. Například

skutečnost, že země nejsou schopny shodnout se na standardní definici daňového režimu pro kapitál a výnosy, vede k možnosti, kdy je nějaká platba považována za výnos v zemi plátce (daňově odpočitatelná položka), ale přitom je považována za kapitálovou hodnotu (nepodléhající zdanění) v přijímající zemi. Internacionalizace obchodu znamená, že země musejí lépe sladit své zákony, aby dosáhly cíle stanoveného vládami, kterým je eliminovat tento druh nesouladu.

- Za třetí pak vlády aplikují různé normy proti zneužívání a poskytují podnikům různé daňové pobídky. V této oblasti pak mezi mnoha vládami existuje přesvědčení, že jiné vlády „nehrají fér hru“. Z tohoto důvodu je zde určité přání zaměřené na standardizaci pravidel proti zneužívání a dohodnutí společného stanoviska ohledně toho, co představuje „poctivou“ daňovou soutěž.

Podchycení všech těchto aspektů je velkou snahou na vládní úrovni v rámci zajištění toho, aby finanční úřady měly větší přehled o tom, jak MNC řídí své podniky a jejich daňové záležitosti. To pak vede k požadavku na lepší a otevřenější reporting.

■ V čem je strategie BEPS odlišná od jakýchkoliv jiných iniciativ, jež OECD zahájila před BEPS?

Politický zájem a tudíž i časový rámec, v němž se tato změna začíná naplňovat. Politický časový rámec je krátký,

dokonce příliš krátký na to, aby sledoval obvyklý proces OECD, který vyladuje provedenou práci a vytváří kvalitní pokyny pro vlády a MNC.

■ Jaký je pravděpodobný výsledek iniciativy BEPS? Měli bychom očekávat naprostou změnu daňové legislativy, a to na lokální i mezinárodní úrovni? Nebo se jen jedná o pouhou politickou deklaraci, která v zásadě nic podstatného nezmění?

Již dříve jsem řekl, že BEPS není hnacím motorem změny, nýbrž mechanismem pro koordinaci a načasování změny. Již nyní jsme svědky toho, jak země přijímají legislativu pro dosažení toho, co vnímají jako cíle BEPS. Proto například Velká Británie zavedla právní úpravu namířenou proti hybridním strukturám, pravidla na omezení úroků, pozměnila svůj režim patentových schránek a zavedla výkaznictví po jednotlivých zemích. Velká Británie rovněž zavedla pravidla, která snižují efektivitu určitých daňových struktur, a to ještě před změnami navrhovanými pro multilaterální daňové smlouvy. Bude třeba, aby se daňoví poradci užším způsobem zaměřili na vlastní legislativu, kterou budou jednotlivé země zavádět, neboť interpretace cílů BEPS nebudou univerzálním způsobem konzistentní.

Převodní ceny v České republice v roce 2016¹

Ing. Mgr. Radim Bláha (RB)
Staněk, Tomíček & Partners, s.r.o.

Ing. David Borkovec (DB)
PwC

Ing. Jiří Jakoubek (JJ)
BDO

Ing. Vítězslav Kapoun (VK)
Generální finanční ředitelství

Mgr. Lucie Karpíšková (LK)
EY

Ing. Daniel Szmaragowski (DS)
KPMG

Mgr. Jiří Teichmann (JT)
Deloitte

Ing. Igor Wotke (IW)
Honeywell

Převodní ceny se stávají ústřední otázkou v oblasti přímých daní aplikovaných v mezinárodním kontextu. Jejich úprava je přitom obsažena v řadě zdrojů, které je často obtížné transponovat z úrovně formálních textů do praktické roviny. Nicméně, díky intenzivnímu zájmu Finanční správy o tuto oblast se bez nějaké míry orientace v této problematice prakticky nedá obejít.

1 Převodní ceny v České republice v roce 2016

1.1 Úvodem (JT)

Úprava převodních cen v České republice je ovlivněna velmi stručným zněním § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), který je třeba aplikovat v kontextu navazujících smluv o zamezení dvojímu zdanění, materiálů vydaných Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) i obecných ekonomických poznatků.

Správné posouzení převodních cen je tak možné jen při dobré znalosti všech těchto zdrojů, a zejména při jejich vyvážené aplikaci. Autoři zakládají své dlouholeté zkušenosti na různých pozicích, ve kterých pracují s převodními cenami, a vnímají proto problematiku převodních cen z odlišných pohledů. Na tomto základě se pokusili připravit přehledový materiál, jenž poskytne praktické informace všem, kteří se s převodními cenami setkávají, tedy poplatníkům, správce daně, daňovým poradcům, soudcům i akademickým pracovníkům.

Úvodní část je zamýšlena jako souhrn, který má umožnit pochopení souvislostí. Jednotlivé další části se pak ve větší míře detailu zabývají dílčími problémy. Otázky převodních cen se pohybují na pomezí práva a ekonomie, a i proto je po úvodním souhrnu zařazena druhá část, která se soustřeďuje na formálně-právní otázky převodních cen. Na ni navazuje třetí část, která je zaměřena na ekonomické aspekty. Čtvrtá část zachycuje příklady a komentáře ke specifickým situacím.

Je nutno zdůraznit, že názory na správné stanovení převodních cen se zejména v kontextu snahy o spravedlivý výběr daní velmi intenzivně vyvíjejí a neustále existuje velké množství sporných oblastí. Tento materiál nemá, a nemůže mít, ambice pokrýt všechny otázky. Je zamýšlen jako informace o tom, co je v době jeho vzniku považováno za relativně ustálené.

Stejně tak tento text nemá a nemůže nahradit studium dokumentů vydaných různými autoritami v návaznosti na oblast převodních cen. Měl by však pomoci pochopit souvislosti a principy, které je vhodné mít na paměti při jejich používání.

1.2 Celkový přehled hlavních principů – – důležité je vnímání souvislostí (JT)

Nový daňový systém byl v ČR zaveden v roce 1993 a od prvního dne zákon o daních z příjmů obsahoval ustanovení § 23 odst. 7. Stejně tak modelová smlouva OECD pracuje s problematikou přesunu zisků na základě zvláštních vztahů mezi podniky od samého počátku své existence. Proč se tedy otázka převodních cen dostává do centra zájmu až nyní?

¹ Na přípravě tohoto přehledového materiálu spolupracovali níže uvedení autoři. Autorství je u každé kapitoly indikováno iniciálami autora u názvu kapitoly. Bližší informace o autorech naleznete na závěr textu na s. 41.

Pokud si položíme tuto otázku, měli bychom se ohlédnout do historie. Kdysi bylo docela přesné placení důchodové daně podle počtu komínů – kdo jich měl víc, měl víc pecí, a tedy rozsáhlejší ekonomickou činnost, mohl tedy platit větší daně. Nebylo potřeba sledovat transakce, povaha tehdejšího technického rozvoje zajistila silnou korelaci mezi počtem komínů a ekonomickou výkonností.

Následující technický vývoj tuto korelaci odstranil a od počtu komínů se pro stanovení daně přešlo ke sledování transakcí a jejich výsledků. A dnes se ukazuje, že v rámci velkých mezinárodních skupin nelze spoléhat ani na jednotlivé transakce – nejsou dost spolehlivým ukazatelem tvorby hodnot a lze je snadno manipulovat, záměrně či mimoděk.

Ještě před dvaceti lety prakticky neexistoval internet a email. I když telefon a fax představovaly možnost komunikace na velké vzdálenosti, cena za jejich využití byla astronomická ve srovnání s dnešní cenou mailu, a pružnost jejich využití byla nulová, když vedle nich postavíme dnešní možnosti videokonferencí z mobilního telefonu, práci s elektronicky podepsanými dokumenty a různá cloudová řešení.

Technický vývoj umožnil práci napříč planetou bez nutnosti fyzické návaznosti a tím dal další impuls pro další využití základního ekonomického pravidla – úspor z rozsahu. Je proto přirozené, že vznikly ekonomické celky, které chtějí úspor z rozsahu využít. Takové celky však operují napříč několika státy a často také napříč kontinenty.

Samotná přítomnost v několika státech není novinkou. To, co zásadně změnilo situaci, je schopnost nových technologií provozovat činnosti, které spolu velmi úzce souvisí, v oddělených lokalitách. Z ekonomického hlediska je výhodnější koncentrovat jednu výrobní operaci pro celý region a výsledný výstup ekonomického celku složit z atomizovaných, ale velmi efektivně prováděných, činností.

Z hlediska dopadu na převodní ceny však tato situace vede ke vzniku transakcí, které by nezávislé podniky nikdy nerealizovaly. Předávají se detailní interní informace o činnostech, spojené podniky si vzájemně otevírají informační systémy, odpovědnost managementu se posuzuje po logických celcích a nikoliv v rámci jednotlivých zúčastněných entit, jsou sdílena nehmotná aktiva, aniž by se řešily otázky nákladů a přínosů. Proč také, když reálně je smysluplnou ekonomickou jednotkou teprve nadnárodní podnik jako celek.

I když se nadnárodní podnik obvykle skládá z jednotlivých lokálních právnických osob, společný ekonomický zájem všech členů skupiny nevytváří žádnou motivaci pro hledání vyvážených dílčích cen za jednotlivé

vnitroskupinové dodávky. A pokud nadnárodní podnik ani nezakládá samostatné lokální právní osoby, ale rovnou operuje v jednotlivých zemích pomocí svých organizačních složek, pak už není ani formálně potřeba ceny definovat a všechny otázky se posouvají do roviny správného přiřazení zisku stálé provozovně.

Ve skutečnosti se cenová nastavení v nadnárodních skupinách často řeší čistě s ohledem na aktuální požadavky na peněžní toky, podle potřeb manažerského řízení skupiny nebo rovnou s ohledem na minimalizaci daňového zatížení skupiny.

Tím se však výběr daně z příjmu odpoutává od vazby na místo, kde vzniká hodnota. Místo, kde se daň platí, se nemusí shodovat s místem, kde vzniká hodnota, která má být daní zatížena. Původní jednoduché pravidlo, že daň se vybere tam, kde se realizuje příjem, přestává poskytovat smysluplné výsledky. Technický pokrok nám opět bere jednoduché pravidlo, kterým je zdanění příjmu z transakce, a vyžaduje, abychom se zabývali otázkou alokace daňového výnosu do jednotlivých zemí na základě objektivnějších pravidel, než je pouhé místo realizace příjmu.

Základem tohoto problému je fakt, že smysluplný ekonomický celek je dnes často rozsáhlejší, než stát, který jej chce zdanit, a současně, uvnitř ekonomického celku nelze rovnou jednoduše identifikovat ekonomické ukazatele, kterými by se dala vytvořená hodnota rozprostřít tak, aby bylo objektivně jasné, jak má být rozloženo daňové zatížení. A o hledání smysluplných cest je právě tranfer pricing, tedy metodologie v oblasti převodních cen.

Pro překlenutí výše popsaného problému je proto použito modelové řešení. Nadnárodní podnik je přirovnán ke skupině nezávislých osob, které jsou považovány za účastníky transakcí uvnitř podniku. Na základě tohoto umělého konceptu je pak pomocí analogií s chováním nezávislých subjektů dovozováno, jak by vypadaly ceny v transakcích a z nich odvozené rozložení zisku. A pomocí tohoto modelu je pak činěn závěr o rozložení zisku uvnitř nadnárodního podniku, z čehož pak plyne i rozložení daňové zátěže.

Při řešení otázek převodních cen je tedy zejména nutné mít na paměti, že se pracuje s hypotézou a analogií, což má nejrůznější dopady.

Pro některé dílčí situace je analogie velmi přesná a dostupná (když podnik vstupuje do identických transakcí ve skupině i mimo skupinu a podmínky se nijak neliší), zatímco pro jiné je nutno konstruovat analogie pomocí nepřímých důkazů a obecných pouček o obvyklém chování subjektů ekonomických transakcí.

Aby vůbec bylo možné činit závěry o cenách mezi nezávislými subjekty, je pak nutno přijmout některé koncepční předpoklady. Pojem „ceny, které by byly sjednány mezi

nezávislými subjekty“ to neříká výslovně, ale obsahuje v sobě předpoklad, že tyto subjekty jednají v zájmu maximalizace užitku, konkrétně finančního zisku z transakce. Nelze tedy pracovat s argumentem, že přemrštěnou cenu by někdy nezávislý subjekt zaplatil například proto, že chce předvést svému okolí, „že na to má“, nebo z nějakých jiných, ekonomicky iracionálních pohnutek. Nevyslovený předpoklad maximalizace finančního užitku vede k tomu, že cenu je možno akceptovat pouze tehdy, pokud je nějak přiměřená danému plnění.

Na uvedenou situaci se dá nahlížet i jinak, není nutné přímo argumentovat tím, že strana platící přehnaně vysokou cenu je motivována nějakým neracionálním argumentem. Situaci lze interpretovat i tak, že vyšší cena je důsledkem chabého úsilí o nalezení efektivní ceny. Pak se ovšem vynořuje další otázka. Jistě je možné, že někdo platí víc, protože prostě nemá čas nebo zájem zjišťovat, kde a jak by mohl platit méně, ale i toto má své limity. Nestačí uvést takový argument, je potřeba zvážit i jeho „uvěřitelnost“, tedy pravděpodobnost, s jakou se nezávislí takto chovají.

Protože se jedná o analogie, nelze ani použít argument „naše transakce jsou tak unikátní, že pro ně nelze najít srovnání“. Tato skutečnost jistě zdůvodní, proč se analogie tvoří v obecnější rovině a proč může být méně přesná, ale nějaká analogie se dá připravit vždy, a vždy tedy lze určit nějaké přiblížení ceně, kterou by aplikovaly nezávislé strany.

Požadavek na „stejně nebo obdobné podmínky“ však otevírá otázky praktické a koncepční.

Jako praktické otázky lze označit především to, do jaké úrovně detailu je nutné a možné jít, jak přesně se zabývat srovnatelností, jaká má být přesnost výpočtů, jaké dělat průměry a jak podrobně konstruovat výpočty. Obecně se dá říct, že praktické otázky se dají přiměřeně zodpovědět poukazem na obvyklý požadavek mezi mírou úsilí, které je nutno vynaložit, a přesností výsledku, který lze dosáhnout. V praxi se jedná o podobné rozhodovací situace, ve kterých se subjekty běžně nacházejí, když například alokují náklady podle podlahové plochy. Jistě by bylo možné požadovat přesnější měření, ale mírně zvýšená přesnost by nebyla úměrná dodatečnému úsilí.

Naproti tomu koncepční otázky je často velmi obtížné posoudit. Jednou ze zásadních koncepčních otázek je to, zda propojenost osob je nebo není relevantní okolností, která má být zohledněna, a pokud ano, pak jakým způsobem. Otevřenost ve vzájemných vztazích, minimalizace formálních smluvních ujednání a dalekosáhlý společný zájem na celkovém zisku skupiny nepochybně představují zásadní impulsy, které mohou cenu ovlivnit. Do určité míry si lze představit i nezávislé subjekty, které se takto vůči sobě mohou chovat, koncepční otázka je, do jaké

míry se k nim má přihlížet při rozhodování o nejpravděpodobnější použité ceně.

Upozornění na tyto praktické a koncepční otázky nám má pomoci pochopit, jaký je smysl a účel odborných textů, které se zabývají otázkami převodních cen, například směrnice OECD k převodním cenám. Problémem jejich pochopení někdy bývá skutečnost, že autoři jsou velmi erudovaní, ale podceňují prezentaci a vysvětlení základních konceptů, a proto je někdy obtížné převést tyto texty do praxe.

Současné je nutné zdůraznit, že tyto texty představují konsensus v mezinárodním měřítku, proto mohou poskytovat poměrně silnou základnu pro argumentaci. Jsou v nich popsána pozorování a ekonomické teze, které musí být oporou při konstrukci hypotézy o ceně, která by byla uplatněna nezávislými subjekty.

Samostatnou zmínku si zaslouží velmi rozšířené očekávání, že otázku převodních cen vyřeší nalezení sady srovnatelných společností, v podmínkách České republiky, obvykle v databázi AMADEUS. Jestli budou data dostupná v databázích užitečná, velmi záleží na kvalitním provedení úvah předcházejících práci s daty, rozhodně nejde o univerzální recept na všechny situace.

Zajímavou skutečností je i asymetrie v požadavcích na rozsah a přesnost práce při tvorbě hypotézy o ceně. Daňový subjekt nemůže nastavení cen ignorovat, nicméně, rozsah toho, co má udělat, aby mohl tvrdit, že jeho úsilí bylo přiměřené, je většinou menší, než je rozsah práce, která se požaduje od správce daně v situaci, kdy má dojít k doměření daně. Ve zkratce se tak dá říct, že nalezení srovnatelných dat v databázi AMADEUS na základě relativně povrchního srovnání dostupných informací o činnostech většinou ob stojí jako přiměřené opatření ze strany poplatníka, který se chce vyhnout zásadnímu pochybení, ale jen těžko ob stojí jako jediný podklad pro doměrek ze strany správce daně.

Naprostým nepochopením celé problematiky je pak požadavek poplatníka, který se obrací na daňového poradce se žádostí o zpracování dokumentace převodních cen tak, aby je měl správně. Nikdo nepřijde za architektem, aby dodatečně nakreslil projekt již postaveného domu s očekáváním, že jen dodatečné vytvoření tohoto projektu zajistí, že dům nespadne. Každý chápe, že nějaká pravidla se musí respektovat při samotné stavbě a údržbě, projektová dokumentace je jen komunikační nástroj. U převodních cen však stále mnoho poplatníků očekává, že vhodně napsaná dokumentace dokáže nějak odstranit fundamentální chyby v konstrukci uplatňovaných převodních cen.

Tento článek by měl pomoci všem, kteří mají zájem o hlubší pochopení problematiky převodních cen.

2 Daňové a právní aspekty převodních cen

2.1 Právní konstrukce použité k vyjádření principu tržního odstupu (IW)

V úvodní části jsme konstatovali, že v rámci „celků spojených osob“ [pro zjednodušení můžeme obecně hovořit o nadnárodních společnostech (NNS)] dochází k transakcím, ke kterým by u nezávislých subjektů zřejmě v rámci jejich vzájemných vztahů vůbec nedocházelo.

Než se pustíme do samotného zkoumání daňově-právních aspektů převodních cen, je třeba vyjasnit především definici spojených osob, a to proto, aby bylo zřejmé, jakých subjektů se přezkoumávání převodních cen v ČR vlastně týká.

Definici pojmu „spojené osoby“ nacházíme jak v české legislativě, tak v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojímu zdanění, zde budeme pracovat s textem modelové smlouvy OECD.

Spojené osoby dle § 23 odst. 7 ZDP

Úprava ZDP je relativně obsáhlá a podrobnější než úprava dle modelové smlouvy.

„Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona (ZDP) rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,
2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,

4. blízké,

5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplaty se nepovažuje za podílení se na kontrole. “

Z hlediska dopadů na daňové subjekty je tato úprava relativně srozumitelná. Některé výkladové problémy odstraňuje úprava obsažená v pokynu GŘ D-22, čj.: 5606/15/7100-10, ze dne 6. 2. 2015 (dále jen „Pokyn D-22“).

„K § 23 odst. 7

- 1) Splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 zákona se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, přestože v průběhu trvání takto uzavřeného závazkového vztahu přestanou být smluvní strany osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení.
- 2) Pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávány mezi spojenými osobami stanoveny v souladu se zněním § 23 odst. 7 zákona, se mj. postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané OECD (viz Finanční zpravodaj č. 10 z 6. 10. 1997, č. 6 z 30. 6. 1999 a Finanční zpravodaj č. 7 z 27. 12. 2010), zvláště pak v souladu s principem tržního odstupu. Zmíněný princip tržního odstupu lze v rámci České republiky aplikovat také na srovnání podmínek sjednaných či uložených mezi spojenými osobami s podmínkami, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky. Příslušné postupy jsou mimo výše uvedenou Směrnici OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství.
- 3) Jinak spojené osoby jsou i osoby blízké [§ 23 odst. 7 písm. b) bod 4. zákona]. Pro účely tohoto ustanovení se za osoby blízké považují osoby vymezené v § 22 občanského zákoníku (osoby, které spolu trvale žijí, osoby navzájem blízké). “

Poměrně zásadní je výklad aplikace § 23 odst. 7 ZDP na situace, kdy se v průběhu času změní okolnosti a podmínky definice dle ZDP buď začnou platit až po vzniku smluvního vztahu, nebo naopak po vzniku smluvního vztahu platit přestanou.

Pro každou transakci je tedy nutno ujasnit, zda nebyla sjednána v době, kdy pro její strany platilo, že jsou spojenými osobami. Pokud tomu tak bylo, pak břemena povinností spojených osob tíží i osoby později již nespojené. Toto pravidlo je nutné sledovat při restrukturalizacích a důsledně trvat na vytvoření podmínek, které vyloučí vznik neřešitelných situací.

Naopak, pokud strany transakce získají statut spojených osob až v době, kdy již je transakce sjednána, je přirozené se dovolávat tohoto argumentu a odmítat aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Uvedené výkladové stanovisko je v souladu s očekáváním, že v době, kdy strany transakce nenaplní definici spojených osob, pak cena odráží jejich vyjednávací pozici a je v souladu s principem tržního odstupu. Tuto pozici je však nutno zkoumat velmi obezřetně u transakcí, které byly uzavřeny nedlouho před změnou vztahu na spojené osoby. Například proces vyjednávání o prodeji společnosti není otázkou dní, ale spíše měsíců, a není tedy vyloučeno, že se kupujícím požadované vychýlení ceny v konkrétní transakci odrazí v kupní ceně a společnost je prodána s výhodou transakce formálně nezávislé, ale ve skutečnosti účelově nad- či pod-hodnocené. Prodávající může těžit z osvobození prodeje podílu a společnost plánující další rozvoj může mít dodatečné zisky pokryty jinými aktivitami. Správce daně nemůže tento argument formálně odmítat, ale může použít jiné právní nástroje k napadení cen, zejména v situaci, kdy o souladu s principem tržního odstupu existují důvodné pochybnosti.

V Pokynu D-22 nalezneme rovněž odkaz na pravidla OECD, který je jasnou deklarací ze strany daňové správy tato pravidla respektovat a aplikovat v oblasti převodních cen, a to nejen ve vztahu k definici spojených osob, ale i celkově.

Spojené osoby dle modelové smlouvy OECD

Modelová smlouva řeší otázku spojených podniků v článku 9:

„Where

- a) *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
- b) *The same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,*
- c) *and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”²*

² Jestliže

a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo b) tytéž osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu

a jestliže v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.

Úprava je méně specifická a zjevně nepokrývá některé situace, kdy ZDP považuje strany za spojené osoby. To otevírá některé otázky při aplikaci smluv, z nichž nejdůležitější je otázka dopadu § 23 odst. 7 ZDP na ty vztahy, které dle mezinárodní smlouvy nevedou ke vzniku vztahu spojených osob.

Porovnání úprav

Při porovnávání úprav dle ZDP a dle mezinárodních smluv je nutno zohlednit, že tyto prameny práva mají dva rozdílné účely, které se neprotínají.

Zákon o daních z příjmů jako domácí právní úprava ukládá povinnosti poplatníkům v obecné rovině a platí bez výjimky pro všechny subjekty splňující jeho definice. V případě transakcí s mezinárodním prvkem je běžné, že stejný příjem podléhá dani ve dvou či více státech.

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění je kolizní normou, která má na základě dohody států určit, který stát je pro konkrétní příjem oprávněn daň vybrat v souladu se svou domácí úpravou.

V této souvislosti je někdy nesprávně vykládán § 37 ZDP, který uvádí mimo jiné:

„Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“

Toto ustanovení je však velmi problematické ze dvou hledisek. Především jde o ustanovení nadbytečné, protože již Článek 10 Ústavy České republiky určuje:

„Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“

Dále je nutno správně vyložit pravidlo „stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva“.

Výše citované definice se do značné míry překrývají a v těchto situacích tedy postup podle ZDP není aplikací smlouvy nijak dotčen, protože smlouva jako kolizní norma umožňuje postup dle ZDP.

V některých situacích mohou smluvní strany naplnit definici spojených osob dle smlouvy, ale nikoliv podle ZDP. Jde například o vztahy mezi osobami, které nedosahují

limitu kapitálových účastí ve výši 25 %. V takovém případě na ně ZDP nenahlíží jako na osoby spojené, ale v případě, že lokální právo druhého státu založí situaci, na kterou dopadne článek 9, Česká republika bude zavázána aplikovat postup dle odstavce 2 článku 9 smlouvy a umožní tzv. následnou úpravu i za situace, kdy není naplněna definice spojených osob dle ZDP.

Druhou mezní situací je vztah, který naplní definici spojených osob dle ZDP, ale nedopadá na něj znění článku 9. Příkladem může být situace osoby podle bodu b):

„... 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“.

I když je možné namítat, že pro takové osoby neumožňuje smlouva úpravy základu daně plynoucí z porušení principu tržního odstupu, pokud by byla prokázána účelovost takového vztahu, bylo by nejspíš uplatnění smlouvy obtížné v důsledku obecných pravidel aplikace mezinárodních smluv.

2.2 Dokumentace převodních cen a její struktura (JT)

Dokumentace převodních cen je často prvním pojmem, se kterým se zájemce o tuto problematiku setkává. Někdy dokonce vzniká mylný dojem, že rizika v oblasti převodních cen jsou odstraněna tehdy, když je zpracována dokumentace převodních cen.

Jak už jsme zmiňovali, do určité míry by se dokumentace převodních cen dala přirovnat k projektu na stavbu domu. Geniální stavitel by snad dokázal postavit a provozovat dobrý dům i bez dokumentace. Pokud ji pak následně bude potřebovat pro účely stavebního povolení, není vyloučeno, že dodatečně zhotovený projekt osvědčí kvalitu stavby, a i do budoucna poslouží jako zdroj informací o stavbě.

Ve většině případů však naopak vyjdou najevo vady, které jsou součástí stavby, a žádný dodatečně zpracovaný projekt je nedokáže odstranit. Naopak, díky projektu se stanou viditelnými a pro jejich odstranění je nutné dodatečně zasahovat do stavby, pokud vůbec lze některé vady odstranit alespoň dodatečně.

Dokumentace převodních cen plní identickou roli při nastavení složitého systému cen v kontextu smluv a ekonomických okolností transakcí v rámci skupiny. Česká republika nevyžaduje předložení dokumentace převodních cen ani před zahájením transakce, ani k datu podání daňového přiznání. Pokud jsou však vztahy ve skupině složité, je přesvědčivé doložení souladu s principem tržního odstupu prakticky nemožné bez uceleného dokumentu.

Použití doporučeného formátu a struktury dle Směrnice OECD nebo pravidel EU usnadňuje jak jeho přípravu, tak

i následně použití. Obecně lze shrnout, že doporučené struktury dokumentace sledují logiku argumentace v převodních cenách. Na pozadí popisu zákonitostí panujících v daném odvětví, přes globální informace o celé skupině mají být uvedeny podrobnosti o dokumentovaném podniku a dokumentovaných transakcích. Typické části dokumentace pokrývají tyto oblasti:

- A. Popis odvětví
- B. Popis skupiny
- C. Popis společnosti nebo společností, které vstupují do dokumentovaných transakcí
- D. Popis dokumentovaných transakcí
- E. Analýza funkcí a rizik a určení funkčního a rizikového profilu
- F. Volba metody a argumentace dokládající soulad s principem tržního odstupu
- G. Finanční a ekonomická analýza, aplikace zvolené metody
- H. Přílohy (externí data, smlouvy atd.)

Tento přehled může být vnímán jako seznam doporučených částí dokumentace. Ve skutečnosti je to především přehled informací, které se v dokumentaci musí objevit. Skutečné členění do kapitol a případná kombinace nebo dělení, stejně jako dodržení dalších specifických doporučení plynoucích z doporučení OECD, EUJTPF (EU Joint Transfer Pricing Forum) či dalších zdrojů pak představuje formální unifikaci, prospěšnou především pro maximální zjednodušení přípravy a následné práce s dokumentací v nadnárodních skupinách.

V této souvislosti je dobré si uvědomit, že dokumentace obsahuje vedle informací popisných také ekonomickou argumentaci ve prospěch závěru, že ceny jsou v souladu s principem tržního odstupu. Dokumentace tak nejprve v částech A. až D. popisuje, jak a zejména za jakých podmínek se transakce uskutečňují, a následně pak v částech E. až G. s využitím ekonomických principů dovozuje, proč jsou ceny v souladu s principem tržního odstupu. Pokud tedy „popisná“ (kvalitativní) část představuje tělo dokumentace, pak „ekonomická“ (kvantitativní) část její srdce a je jasné, že tělo bez funkčního srdce je mrtvé.

Je dobré vzít tyto dva aspekty dokumentace převodních cen (a jejich role) na vědomí. Zatímco popisné kapitoly je nutno podpořit přiměřenými důkazy, v argumentační části je pak potřeba se spíše opírat o obecně přijímané principy a soustředit se na jejich přesvědčivou aplikaci v konkrétní situaci.

2.3 Nesprávně stanovené převodní ceny, zjištění a jejich náprava (RB)

Správné a zvláště obhajitelné nastavení převodních cen by mělo být v dnešním ekonomickém civilizovaném světě postaveném na globalizovaném obchodu jednou z priorit finančních ředitelů jednotlivých podniků. Z různých studií

akademických, vědeckých a poradenských společností zaznává, že problematika převodních cen je velice aktuální nejen pro daňové správy v jednotlivých státech, ale také pro poplatníky samotné. Průzkumy uvádějí, že převodní ceny jsou pro firmy nejvýznamnější otázkou týkající se korporátních daní obecně. O jednotlivých řešeních pojednávají samostatné kapitoly Bulletinu. Samotné zjištění nesprávnosti nastavení převodních cen v korporaci a snaha o jejich narovnání by přirozeně měla být součástí běžné daňově-controllingové agendy daňových týmů. Koneckonců jde o snížení rizika negativního výsledku doměřovacího daňového řízení, nejčastěji daňové kontroly. Co však činit a jak se zachovat, pokud se dojde k závěru o nesprávné aplikaci cenotvorby, a to správcem daně nebo podnikem samotným? Obvykle existuje transparentní řešení, ne vždy však bez citelné finanční sankce pro podnik jako daňový subjekt.

Úprava převodních cen správcem daně (z moci úřední)

Převodní ceny v současné době představují základní prvek zájmu finanční správy z pohledu daňové kontroly na daních z příjmů. Toto je pravidelně deklarováno tiskovými zprávami. Cílem daňových kontrol je ověřit správnost metodologie převodních cen sdružených podniků tak, aby respektovala rozsah skutečně vykonávaných funkcí a nesených rizik jednotlivých společností ve skupině a s tím související nastavení vnitroskupinových cen podle principu cen nezávislých. Podle posledního vývoje hodlají finanční úřady v tomto trendu pokračovat. Rovněž je veřejně známo, jakým směrem se ubírá celosvětový koncept zdanění nadnárodních podniků pod vlajkou OECD známý jako projekt BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Když se každý týden objeví v tisku informace o „daňových potížích“ takových koncernů jako Google, Apple, Starbucks, Fiat a dalších, mají tyto zprávy jednoho společného jmenovatele – a tím je tzv. transferpricing, neboli převodní ceny.

Personální nebo majetkové propojení mezi osobami, jak potvrzuje judikatura, samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky (vyjma zákonem o daních z příjmů výslovně regulovaných situací). Může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejruznějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svou daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem neprovázané, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální. Toto nebezpečí si berní úřady v hospodářsky vyspělém světě dobře uvědomují a snaží se nastavit „pravidla hry“ takovým způsobem, aby docházelo k férovému rozdělení zisků jednotlivých entit podle místa, kde je vytvářena hodnota, nikoliv podle místa, kam jsou uměle přiřazována rizika.

Daňová kontrola prováděná správcem daně cíleně na problematiku převodních cen je jedním z možných, avšak

jedním z nejobávanějších institutů daňového práva. Daňové správy oprávněně zkoumají ve svých databázích dostupné finanční údaje podniků a kombinují je s jinými údaji, které mají k dispozici, pro vytváření rizikových analýz s výsledným závěrem vytvoření seznamu podniků, které si „zaslouží“ daňovou kontrolu. Celý proces má za cíl na jedné straně vyhledat daňový subjekt v převodních cenách skutečně rizikový, a na druhé nepříliš zatěžovat podniky, jež disponují cenotvorbou v souladu s principem tržního odstupu.

Pro účely obhájení nastavení převodních cen se vytváří již zmiňovaná dokumentace k převodním cenám, jež je vyhotovována podle celosvětově přijatých pravidel OECD. Takto zpracovanou dokumentaci je následně možné použít jak pro účely českého daňového řízení, tak je vyžadována rovněž zahraničními finančními úřady, které jsou příslušné jednotlivým dceřiným společnostem ve skupině v případech tamního daňového šetření. Dokumentaci k převodním cenám se zásadně prokazuje správné stanovení daně. V případech její absence finanční úřad v rámci daňové kontroly cílenými dotazníky „přiměje“ kontrolovanou společnost k odhalení všech skutečností, které by měly být její součástí, ovšem v časovém tlaku pro podnik nevýhodném (obvykle 15 dnů). A jistě také s nemožností provázaného a nezávislého posouzení správnosti nastavení cen.

Z toho plyne důležité poučení, že se postupně v České republice nebude podnikům s nesprávným nastavením převodních cen vyplácet vyčkávat, zda daňová kontrola dorazí, či nikoliv, protože může být pouze otázkou času, kdy dorazí.

Důležitou, a často praktickou otázkou daňové kontroly převodních cen, je její délka. Ta je většinou delší, než délka daňové kontroly „běžné“ korporátní daně. Ano, z praxe vyplývá, že čas potřebný pro zhodnocení správnosti srovnávací analýzy včetně analýzy funkcí a rizik, pochopení obchodního modelu společnosti a konečně nalezení tzv. referenční ceny u závislých transakcí závisí na mnoha informacích a okolnostech, které je nutné mezi správcem daně a podnikem vyjasnit. Korporace, jež má informace o své cenotvorbě aktuálně k dispozici, včetně důkazních prostředků ve formě smluvních dokumentů, vnitroskupinové komunikace, benchmarků apod., určitě dokáže průběh daňové kontroly urychlit.

Ani v této fázi daňového řízení nemusí být opuštěno řešení otázky **podání dodatečného daňového přiznání** s případnou nápravou nesprávně stanovených převodních cen samotným podnikem. Zde platí obecná právní úprava uvedená v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“), pro dodatečná daňová přiznání: „Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové

přiznání a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit.“ A zároveň také: „Dodatečné daňové přiznání není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly... Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání se využijí při vyměření nebo doměření této daně.“

Z aplikace těchto pravidel zřetelně vyplývají možnosti podniků napravit nesprávně stanovené převodní ceny i před zahájením, případně v průběhu doměřovacího řízení určitě s pozitivním vlivem na zkrácení celého procesu daňové kontroly, i když zákonné sankce se už poplatník nevyhne. Samozřejmě je možné správce daně o takové úpravě informovat i méně formalizovaným způsobem než prostřednictvím vyplnění formuláře daňového přiznání, například v rámci některého z jednání, která během kontroly probíhají.

K doměření z moci úřední může tak dojít na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně postupovat podle daňového řádu tak, že vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

Úprava převodních cen poplatníkem

Zákon o daních z příjmů v oblasti převodních cen zaznamenal v průběhu posledních období změnu právní úpravy § 23 odst. 7. Aktuální znění je následující: „*Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*“ Důležitým znakem této právní úpravy je jasná deklarace povinností jak podniků, tak správce daně, upravit základ daně o zjištěný rozdíl v nesprávně nastavených převodních cenách.

V takových případech je nutno procesně vycházet z tuzemských právních předpisů (u zahraničních transakcí s přihlédnutím ke smlouvám o zamezení dvojímu zdanění). Daňový subjekt tedy ve výše uvedeném případě podává daňové tvrzení (obvykle dodatečné daňové přiznání) a správce daně podle výsledků doměřovacího řízení doměří daňovému subjektu daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné. To vše při respektování prekluzivních lhůt.

Obecně je důležité konstatovat, že úprava nesprávně nastavených převodních cen se primárně odehrává formou úprav základu daně. Jedná se o čistě daňovou disciplínu, tedy nikoliv povinně o záležitost obchodněprávní, případně

účetní. Z toho vyplývá, že se ve výsledku může cenové vyjádření spřízněné transakce z pohledu smluvního ujednání rozcházet s jejím daňověprávním posouzením, které je stanoveno daňovými předpisy.

S tímto závěrem konečně koresponduje ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 19 ZDP: „*Základ daně se zvyšuje o částku ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, o kterou byl snížen základ daně poplatníka podle § 23 odst. 7; toto ustanovení se nepoužije pro tu část rozdílu, která byla mezi těmito spojenými osobami vypořádána.*“

2.4 Následné úpravy zisků z titulu úprav převodních cen (RB)

Principy mezinárodního zdanění přijaté členskými státy OECD míří primárně na dvojí cíl: zajistit přiměřený základ daně v každé z jurisdikcí, kde nadnárodní podnik působí, přičemž by se měly minimalizovat konflikty mezi daňovými správami a podpořit mezinárodní obchod a investice. Tyto principy týkající se zdaňování nadnárodních podniků jsou obsaženy v Modelové smlouvě OECD o daních z příjmů a z majetku, která je základem pro rozsáhlou síť dvoustranných daňových smluv mezi jednotlivými zeměmi světa. Při uplatňování výše zmíněných pravidel zdaňování globalizovaných firem je jedním z nejobtížnějších problémů stanovení přiměřených převodních cen pro daňové účely. V případě skupiny podniků je vytvářena potřeba vyhovět zákonům a požadavkům daňových správ, které se mohou stát od státu lišit a tím vést k větší administrativní zátěži. V případě států vyvstávají specifické problémy s aplikací legitimního práva na zdanění zisků poplatníka plynoucích z jejich území a snahou vyhnout se zdanění téhož příjmu více než jednou daňovou jurisdikcí. Takové dvojí zdanění nebo mnohočetné zdanění v konečném důsledku brání zahraničním transakcím se zbožím, službami a kapitálem, a je tudíž v neprospěch všech zainteresovaných stran.

Postupy podniků při přeshraničních následných úpravách zisků se tedy v podmínkách České republiky řídí:

- příslušnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojímu zdanění (dále jen „Smlouva“); nebo
- Úmluvou o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků č. 90/436/EHS (dále jen „Arbitrážní konvence“).

Ve dvoustranných mezinárodních **Smlouvách** jsou obsaženy hlavní mechanismy pro řešení otázek, které vyvstávají při uplatňování mezinárodních daňových principů členy nadnárodní skupiny podniků. Zásadním je článek 9, který se vztahuje na zdaňování zisků spojených podniků a používá princip tržního odstupu. Kromě ostatních ustanovení řešících jednotlivé druhy příjmů jsou pro podniky

důležité články 24, 25 a 26, které obsahují speciální ustanovení týkající nediskriminačního zacházení, řešení sporů a výměny informací.

Aby se vyloučilo dvojí zdanění v případech převodních cen, mohou daňové správy zvážit požadavek podniku na **následné úpravy, jak je to obvykle popsáno v článku 9 odst. 2 Smluv**. Následná úprava, která může být v praxi provedena jako součást postupu stanoveného vzájemnou dohodou, může zmírnit nebo vyloučit dvojí zdanění v případech, kdy jedna daňová správa zvýší zdanitelné příjmy společnosti (tj. učiní primární úpravu) v důsledku použití principu tržního odstupu na transakce zahrnující sdružený podnik ve druhé daňové jurisdikci. Následná úprava v takovém případě je úprava daňové povinnosti tohoto sdruženého podniku směrem dolů, provedená daňovou správou druhé daňové jurisdikce tak, že rozdělení zisků mezi tyto dvě jurisdikce je v souladu s primární úpravou a nenastává žádné dvojí zdanění. Je rovněž možné, že první daňová správa bude v rámci konzultací s druhou daňovou správou souhlasit s tím, že sníží (nebo vyloučí) primární úpravu, a v tom případě by následná úprava byla menší (nebo možná nebyla vůbec nutná).

Je třeba poznamenat, že následná úprava není zamýšlena pro to, aby poskytovala nadnárodní skupině podniků větší výhodu, než by tomu bylo v případě, kdy by řízené transakce byly prováděny původně za tržních podmínek. Vzhledem k tomu, že v některých situacích může docházet k záměrnému přesouvání zisků prostřednictvím převodních cen do daňových jurisdikcí s nižším daňovým zatížením, uplatnila Česká republika v rámci jednání OECD do svých Smluv výhradu – do článku 9 nezahrnovat odst. 2 nebo aplikaci článku 9 odst. 2 omezit pouze na případy neúmyslného pochybení ze strany daňového subjektu, a to doplněním o odst. 3.

Na provedení následné úpravy zisku správcem daně nemá podnik automaticky nárok, tzn. že je zcela v kompetenci příslušného správce daně u každého konkrétního případu posoudit, zda současné nastavení převodních cen deklarované daňovým subjektem je v souladu s principem tržního odstupu či nikoliv. Postupy stanovené vzájemnou dohodou dle Smlouvy příslušné úřady nenutí, aby dosáhly dohody a vyřešily své daňové spory. Příslušné úřady jsou pouze povinny usilovat o dosažení dohody. Nemusí být schopny dosáhnout dohody z důvodu neslučitelných vnitrostátních zákonů nebo z důvodu omezení pravomoci daňové správy dosahovat kompromisů, která jsou uložena vnitrostátním právem.

V rámci Evropské unie je postup vedoucí k následné úpravě zisků v oblasti převodních cen mezi členskými zeměmi upraven **Arbitrážní konvencí**. Výklad, resp. podrobnější pravidla, pro účinné provádění Arbitrážní konvence poskytuje politický závazek – Kodex chování k účinnému provádění úmluvy o arbitráži (dále jen „Kodex chování“), publikovaný v Úředním věstníku Evropské unie pod

č. 2009/C 322/01 dne 30. 12. 2009. Přestože k Úmluvě přistupovaly členské státy Evropské unie postupně, je Arbitrážní konvence aplikovatelná na každou žádost daňového subjektu spojeného s osobou daňově rezidentní v jiném členském státě bez ohledu na to, v jakých zdaňovacích obdobích v minulosti se obchodní vztahy, jichž se žádost týká, odehrály. Není tedy rozhodující, kdy který členský stát k Arbitrážní konvenci přistoupil (příslušné lhůty pro předložení případu však musí být dodrženy, viz níže).

Obdobně jako byla u Modelové smlouvy OECD učiněna Českou republikou výhrada k článku 9 odst. 2, v případě Arbitrážní konvence učinila Česká republika jednostranné prohlášení k článku 8 této úmluvy. V souladu s tímto článkem není příslušný orgán daného státu povinen zahájit řízení vedoucí ke vzájemné dohodě nebo ustanovit poradní komisi, pokud v daném případě bylo soudním nebo správním řízením vydáno konečné rozhodnutí, že jeden ze zúčastněných podniků má být za operace, u nichž má dojít k následné úpravě zisku, postižen citelnou sankcí. Pro Českou republiku je touto citelnou sankcí „*každé porušení daňových zákonů, za něž může být uložen trest odnětí svobody, peněžitý trest nebo pokuta*“.

„Pro tento účel se porušením daňových zákonů rozumí:

- a) nezaplacení vyměřených daní, pojistného na sociální zabezpečení, pojistného na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti;
- b) krácení daně nebo podobných plateb;
- c) nesplnění oznamovací povinnosti.“

To znamená, že v případech, kdy bylo toto porušení daňových zákonů prokázáno u operací, u nichž má dojít k následné úpravě zisku, nemusí Česká republika přistoupit k řízení vedoucímu k vyloučení dvojího zdanění dle Arbitrážní konvence. Pokud byly daňové zákony pravomocně porušeny u jiných operací nesouvisejících s transakcemi zahrnutými v následné úpravě zisku, Arbitrážní konvenci využít lze.

Následná úprava zisku je provedena smluvním státem buď tak, že přepočítá zisky podléhající dani u sdruženého podniku v této zemi s použitím relevantní revidované ceny, nebo tak, že ponechá tento výpočet a poskytne sdruženému podniku úlevu vůči vlastní splatné dani v tomto státě za dodatečnou daň uloženou sdruženému podniku v důsledku revidované převodní ceny státem, který upravil ceny. První metoda je v členských státech OECD mnohem běžnější a rovněž se používá v České republice. Jakmile daňová správa souhlasí s provedením následné úpravy, je potřeba stanovit, zda úprava má být připsána roku, v němž se řízené transakce související s úpravou uskutečnily, nebo alternativnímu roku, třeba takovému, v němž byla stanovena primární úprava. Česká republika provádí úpravu, podle praktických zkušeností, v roce, v němž se transakce uskutečnily.

Výsledek posouzení požadované úpravy převodních cen oznámí v České republice kompetentní orgán (Ministerstvo financí nebo jím pověřené Generální finanční ředitelství) místně příslušnému správci daně. Místně příslušný správce daně následně vydá **rozhodnutí** formou dodatečného platebního výměru, kterým bude dodatečně daň upravena. Toto rozhodnutí může být vydáno i po uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu s ohledem na příslušné články Arbitrážní konvence, resp. Smluv.

Lhůty pro předložení případu

Podnik je oprávněn předložit návrh na provedení následné úpravy k zabránění dvojímu zdanění svému místně příslušnému správci daně obvykle nejpozději **do tří let od prvního oznámení**, které vede nebo povede ke zdanění v rozporu se Smlouvou. Tato lhůta bývá součástí příslušných ustanovení Smluv, a tedy její aplikace má přednost před aplikací tuzemského práva. Není-li tato lhůta v příslušné Smlouvě uvedena, použijí se pro tyto případy lhůty ke stanovení daně dle daňového řádu.

Za „první oznámení“, od něhož se následně odvozuje běh lhůty pro možné předložení případu, se považuje vydání platebního výměru nebo obdobného dokumentu s předepsanou novou daňovou povinností, ale také např. předání zprávy o daňové kontrole nebo rovnocenné dokumenty v zahraničí, z nichž je patrné zdanění předmětných zisků v zahraničí, které vede nebo povede ke dvojímu zdanění. Podstatný je v tomto kontextu okamžik, kdy je spojenému podniku (obvykle v zahraničí) předáno oznámení takového úkonu zakládajícího zdanění v rozporu se Smlouvou.

Obdobná úprava je uvedena v Arbitrážní konvenci, která stanoví, že lhůta je vždy **tříletá**. Dle výkladových pravidel uvedených v Kodexu chování je počátkem tohoto tříletého období datum „*vydání prvního daňového výměru nebo obdobného oznámení, které má nebo patrně bude mít za následek vznik dvojího zdanění*“.

Lhůty pro dosažení dohody kompetentními orgány

V případech postupu **podle Smlouvy** bohužel není stanoveno, že musí příslušné orgány dojít vzájemnou dohodou ke konečnému vyřešení předloženého daňového sporu. Příslušné úřady jsou pouze povinny usilovat o dosažení dohody. Nemusí být schopny dosáhnout dohody z důvodu neslučitelných vnitrostátních zákonů nebo z důvodu omezení pravomoci daňové správy dosahovat kompromisů, která jsou uložena vnitrostátním právem. Lhůta pro dosažení dohody proto ve Smlouvách stanovená není.

Jiná situace nastává v případech, jež jsou řešeny mezi členskými státy postupem **dle Arbitrážní konvence**. Zde je stanovena dvouletá lhůta pro dosažení dohody mezi příslušnými orgány. Její počátek se řídí dnem doručení případu kompetentnímu orgánu. Je-li případ předložen před předáním tzv. prvního oznámení, začíná běžet tato dvouletá

lhůta dnem, kdy byl vydán příslušný platební výměr nebo rovnocenný dokument v zahraničí. V případě projednání kauzy soudem se počítá dvouletá lhůta až ode dne, kdy nabylo právní moci rozhodnutí v posledním stupni soudního přezkoumání. Pokud se příslušné orgány do konce dvouleté lhůty nedohodnou, ustaví nejpozději šest měsíců po skončení lhůty **poradní komisi**. Ta se skládá z předsedy a dvou zástupců každého zúčastněného příslušného orgánu (počet může být dohodou snížen o jednoho) a sudého počtu nezávislých osob jmenovaných příslušnými orgány ze seznamu osob vedeného Evropskou komisí. Poradní komise následně zaujme k danému případu stanovisko nejpozději do šesti měsíců ode dne, kdy jí byla věc předložena. Do šesti měsíců ode dne, kdy poradní komise zaujme stanovisko, jsou příslušné orgány členských zemí povinny přijmout rozhodnutí, a to buď v souladu se stanoviskem poradní komise, nebo po vzájemné dohodě, která se může od stanoviska poradní komise odchylovat. Kterýkoliv výsledek však musí zaručit vyloučení dvojího zdanění zisků dosahovaných v obchodních vztazích mezi spojenými osobami a dosažená dohoda se provede bez ohledu na lhůty stanovené vnitrostátními předpisy.

Závěrem může být uvedena užitečná informace, jakou formou žádost o následnou úpravu správci daně předložit. V závislosti na okamžiku zjištění (oznámení) skutečností vedoucích ke dvojímu zdanění se podniku nabízí především možnost podání řádného, ve většině případů však **dodatečného daňového tvrzení (příznání)**. Z tohoto podání musí být patrné, jak ke dvojímu zdanění na úrovni nadnárodní skupiny podniků došlo. Proto se doporučuje rozvést věcné důvody v **samostatné příloze a přiložit příslušné důkazní prostředky**, jež jsou podniku dostupné a deklarují tak oprávněný požadavek na následnou úpravu zisku dle konkrétních mezinárodních právních předpisů uvedených výše. Pokud se následná úprava základu daně týká více zdaňovacích období, je nutné podat odpovídající počet dodatečných daňových tvrzení včetně samostatných příloh.

Následná úprava zisku (základu daně a daně), pokud bude pravomocně provedena, musí být aplikována za stejná zdaňovací období, za která byla provedena primární úprava základu daně u zahraniční spojené osoby (tedy za jednotlivá zdaňovací období, v nichž dotčené transakce proběhly).

2.5 Judikatura (IW)

Předchozí části se zabývaly mimo jiné procesní pozicí poplatník a správce daně (dle ZDP, resp. DŘ) a také rozložením důkazního břemene. Následující část přináší (nikoliv vyčerpávající) souhrn, resp. poznatky, ze stávající judikatury týkající se převodních cen. Posun od prvních téměř čistě „procesních“ kauz k více „hmotně-sofistikovaným“ je zjevný.

Úvodem judikatorního okénka připomínka, že primárním účelem ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je zabránit

nežádoucímú přesouvání části základu daně z příjmů (mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů) a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) čj. 5 Afs 34/2012-65 ze dne 22. 3. 2013]

Podstatou ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je zabránit nežádoucím daňovým dopadům u transakcí, resp. smluvních vztahů, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí tedy prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně, resp. k odchylce dochází z důvodů objektivních. (srov. rozsudek NSS čj. 8 Afs 80/2007-105 ze dne 31. 3. 2009, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS)

Plní-li právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob fakticky roli pobočky, výrobního závodu, subdodavatele, dílčí složky či zastoupení v určitém regionu, jsou ekonomické podmínky její činnosti zpravidla výrazně odlišné od situace, kdy by stejné činnosti vykonávala samostatně a komplexně, bez začlenění v rámci skupiny spojených osob. Právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob musí být v takovém případě posuzována podle toho, jakou roli v rámci skupiny hraje, a musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli. Je-li například taková osoba výrobním závodem neprovádějícím samostatný vývoj, samostatnou obchodní činnost a nepůsobící na trhu jako samostatná „značka“, je zcela logické, že bude při prodeji svých výrobků dosahovat jiných (zpravidla nižších) cen a ziskových přírůstků, než pokud by šlo o osobu autonomní po výrobní, vývojové i distribuční stránce. Stejně tak v případě, že právně samostatná osoba využívá při své činnosti „podporu“ od jiných osob v rámci skupiny spojených osob, je logické, že taková „podpora“ má nějakou ekonomickou hodnotu a není v rozporu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů, pokud za ni dotyčná osoba „zaplatí“ i jinou formou než prostřednictvím cen ujednaných s konkrétním partnerským subjektem v rámci skupiny spojených osob.

Využívání nejrůznějších synergií mezi spolupracujícími subjekty je zcela legitimním a z ekonomických hledisek zcela racionálním způsobem podnikání. Smyslem a účelem ustanovení § 23 odst. 7 ZDP totiž není bránit synergiím majícím za účel ekonomickou úsporu obecně, nýbrž jen takovým, které by ekonomické úspory dosáhly „umělým“ uzpůsobením toku ekonomických hodnot mezi spojenými osobami, tedy takovým, který nemá jiný ekonomický důvod než výhodně ovlivnit základ daně daňového subjektu. (srov. rozsudek NSS čj. 7 Afs 93/2012-52 ze dne 8. 7. 2014)

Za účelem aplikace ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: (1.) zda šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů a (2.) zda

správce daně prokázal, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Zde je nutno podotknout, že smyslem ustanovení § 23 odst. 7 ZDP sice je mj. definovat osoby, jejichž (převodní) ceny mohou být přezkoumávány, a to zda jsou či nikoliv v souladu s principem tržního odstupu (viz část 2.1 výše). Konkrétní vodítko pro aplikaci ekonomické (a zejména pak srovnávací) analýzy však ani ZDP ani související pokyny (D-332, D-333 a D-334) neuvádí.

Pro zjišťování „obvyklostí“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) často jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost (srov. rozsudek NSS čj. 1 Afs 101/2012-48 ze dne 23. 1. 2013, odst. 22 a 24 odůvodnění a rozsudek čj. 7 Afs 74/2010-85 ze dne 27. 1. 2011, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS).

Osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nedopadá jen a pouze na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u reklamní služby zvýšení povědomí o existenci a činnosti společnosti). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo zúčastnily a profitovaly z něj.

Okolnost, že by případný náklad měl svůj původ u osob jinak spojených, nezakládá sama o sobě oprávnění správce daně k tomu, aby daňovému subjektu vyloučil z daňově účinných nákladů jejich část (ve výši rozdílu mezi vynaloženým nákladem a nákladem, který by vynaložil, kdyby se jednalo o náklad mezi jinak nespojenými osobami). Takový postup je předpokládán zákonem a následuje až poté, kdy daňový subjekt správnímu orgánu k jeho výzvě uspokojivě nedoloží a neprokáže relevantními důkazy, že pro vynaložení nákladu (a jeho zaúčtování) za pořízenou službu v ceně vyšší, než je cena mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, zde existovaly racionální důvody. Správce daně není ovšem povinen prokázat subjektivní stránku jednání daňového subjektu, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřel s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale

nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). Nebylo proto povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že daňový subjekt byl vědomě zapojen do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro daňový subjekt a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. (srov. rozsudek NSS čj. 7 Afs 48/2013-31 ze dne 13. 6. 2013, rozsudek čj. 6 Afs 60/2014-56 ze dne 26. 8. 2014, obdobně také rozsudek čj. 7 Afs 74/2010-85 ze dne 27. 1. 2011, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS)

Nejvyšší správní soud přisvědčil i takovému výkladu pojmu nepřímého vedení společnosti, jenž zahrnuje i majetkovou účast vkladatelů, kteří jsou společníci. Společníci společnosti s ručením omezeným totiž vykonávají svá práva týkající se řízení společnosti a kontroly její činnosti na valné hromadě v rozsahu a způsobem uvedeným ve společenské smlouvě, popř. ve stanovách. Tímto způsobem se tak podílí nepřímo na řízení společnosti, kdežto přímé vedení společnosti náleží jednatelům. (rozsudek NSS čj. 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27. 9. 2007)

Nejvyšší správní soud akceptoval názor správce daně, že v situaci, kdy tatáž fyzická osoba je jednatelem obchodní společnosti a současně členem dozorčí rady jiné obchodní společnosti, jsou tyto obchodní společnosti spojenými osobami. (srov. rozsudek NSS čj. 1 Afs 67/2013-28 ze dne 22. 8. 2013)

Na správci daně leží důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek aplikace § 23 odst. 7 ZDP (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2013, čj. 9 Afs 87/2012-50, či rozsudek ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS). Pokud správce daně doložil existenci řetězce dodavatelů, jehož koncovým článkem byl daňový subjekt, je na daňovém subjektu, aby unesl své důkazní břemeno ohledně prokázání racionálních důvodů pro zhruba dvaadvacetkrát zvýšenou cenu za odvysílání reklam. (srov. rozsudek NSS čj. 6 Afs 60/2014-56 ze dne 26. 8. 2014, odst. 26 odůvodnění)

K prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (viz část 2.4 výše).

Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat

o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.

Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci.

Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější (analogicky k *in dubio pro reo*). Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen, musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).

I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního jednání jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. (srov. rozsudek čj. 7 Afs 74/2010-81 ze dne 27. 1. 2011, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS)

Shrnutí závěrů dosavadní relevantní judikatury týkající se aplikace § 23 odst. 7 ZDP pak obsahuje rozsudek NSS čj. 7 Afs 39/2014-48 ze dne 25. 9. 2014.

Z pohledu soukromého práva (a zejména zásady autonomie vůle) nic nezakazuje, aby podnikatel při kalkulaci ceny stanovil takovou faktickou marži, že z podstatné části bude kryt ztráty prodávajícího vyplývající z jeho neuspokojivého hospodaření. Nicméně v rovině daňového práva nelze tento stav mezi dvěma spojenými osobami tolerovat. Právě § 23 odst. 7 ZDP brání tomu, aby spojené osoby pomocí smluvních nástrojů zkreslovaly výsledky svého hospodaření a tím v rozporu se zákonem snižovaly svoji daňovou povinnost.

Obchodním vztahům mezi nezávislými osobami (resp. metodě „náklady a přírůstek“) rozhodně neodpovídá situace, kdy do ceny je kalkulován rovněž příspěvek na krytí ztráty prodávajícího. (rozsudek NSS čj. 1 Afs 99/2012-52, ze dne 13. 3. 2013, odst. 25 odůvodnění)

Není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat.

Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru. (srov. rozsudek NSS čj. 7 A 72/2001-53, ze dne 11. 2. 2004, publ. pod. č. 576/2005 Sb. NSS, a rozsudek NSS čj. 7 Afs 86/2013-21 ze dne 31. 10. 2013)

3 Ekonomické a oceňovací aspekty převodních cen

3.1 Paradigmata konceptu tržního odstupu (JT)

Princip tržního odstupu (arm's length principle – dále také jen „ALP“) je možné parafrázovat jako „princip, podle kterého nezávislé strany sjednávají ceny“.

Princip tržního odstupu nedopadá na podmínky transakcí. Princip tržního odstupu nemá sloužit k posouzení otázky, zda určité organizačně-právní uspořádání vztahů mezi stranami odpovídá tomu, jak by transakce strukturovaly nezávislé strany. Princip tržního odstupu dopadá výlučně a pouze na ceny, ovšem za předpokladu shodných nebo obdobných organizačně-právních podmínek.

Proč se ALP netýká okolností transakcí

Kdyby princip tržního odstupu určoval, jaké mají být okolnosti transakcí, odkazem na pravděpodobné či časté chování nezávislých subjektů, pak by fakticky znemožnil skupinám spojených osob vstupovat do transakcí strukturovaných jinak, a sice tak, aby mohly maximálně využít výhod plynoucích z jejich propojenosti.

Spojené osoby ve skupině čelí řadě dodatečných obtíží plynoucích z velikosti skupin, kapitálové náročnosti, statutárních povinností a dalších podobných obtíží plynoucích z velikosti skupiny. Tyto dodatečné povinnosti jsou přijímány s vědomím, že propojenost skupiny umožní

těžit z výhod ve vztazích spojených osob do té míry, že celkový efekt bude pozitivní.

Okolnosti a povaha transakcí se tak více či méně odchylojí od způsobu, jakým transakce obvykle strukturují nezávislé strany. Toto však není považováno za odchylku od principu tržního odstupu.

ALP dopadá pouze na cenu

Princip tržního odstupu vyžaduje požadavek, aby se cena aplikovaná v transakci nelišila od ceny, kterou by si sjednaly nezávislé strany, případně aby rozdělení zisku mezi zúčastněné strany nebylo odlišné od rozdělení zisku, kterého by dosáhly nezávislé strany. Přitom je zásadní požadavek, že posouzení takové shody cen a zisků je podmíněno požadavkem na „shodné nebo obdobné podmínky transakce/transakcí“.

Na tomto místě je snad vhodné zmínit, že předchozí odstavce vedou v některých případech k paradoxnímu závěru, který se dá popsat stručným bonmotem:

„Pro obhájení správného nastavení převodní ceny je nutné obhájit, že cena nebo úroveň zisku odpovídá jejich úrovni ve vztazích nezávislých stran v situaci, do které se tyto nezávislé strany nikdy nedostanou.“

V jednoduchých případech lze argumentovat poukazem na transakce nespojených osob, které se příliš neliší od transakcí osob spojených. Pro velké množství transakcí, které jsou účelově vytvářeny skupinami spojených osob právě proto, aby skupina těžila ze své velikosti a struktury, se ovšem podobné transakce nedají nalézt. V takovém případě je nutné argumentovat pro soulad s principem tržního odstupu pomocí obecnějších principů, které pozorujeme u nezávislých osob při jednání o cenách a z nich plynoucích ziscích.

Cena, která je takto zkonstruována s odkazem na obecně akceptované principy chování nezávislých stran³, pak plní roli tak zvané „referenční ceny“, tedy ceny, jejíž existence, třeba jen potenciální, dokládá, že spojené osoby sjednaly své ceny ve svých specifických transakcích způsobem, který odpovídá principu tržního odstupu, tedy principům chování nezávislých stran.

S ohledem na rozmanitost situací nelze jednoznačně sestavit seznam takových principů, řada z nich je však již ustálená a obecně akceptovaná.

Princip maximalizace užítka z transakce („homo economicus“)

Pokud bychom četli doslovně různé právní texty, do kterých je formulován princip tržního odstupu, pak bychom pravděpodobně nikdy nemohli uzavřít, že by nějaká cena nemohla být zaplácena nezávislými stranami.

³ Například 1 AFS 101/2012-31 – cena nemusí reálně existovat, ale pro její konstrukci lze použít logické a racionální úvahy.

Nezávislé subjekty mohou mít pro uzavření transakce velmi různorodé důvody, a tedy i ceny, které pak akceptují, se mohou pohybovat ve zcela neočekávaných úrovních.

Existují případy, kdy je zaplacená astronomická cena za plnění, jehož cena se obvykle pohybuje v řádově nižších úrovních, a motivací kupujícího je prostá potřeba demonstrovat, že „si to může dovolit“. Takové případy jsou sice ojedinělé, ale občas se vyskytují a jejich existenci nelze vyloučit nikdy. V takovém případě by ustanovení o principu tržního odstupu nevedlo k žádnému omezení cenových úrovní, a takový výklad není proto akceptován. Otevírá se tedy otázka, jak přesvědčivá musí být argumentace, že určitou cenu by někdo byl ochoten zaplatit.

Pokud je k dispozici cena, která je běžně placena za obdobných podmínek, pak její použití jistě nebude napadeno. Formálně jde o aplikaci metody srovnatelné nezávislé ceny.

V řadě situací se však stane, že podnik prodává zboží třetím stranám i spojené osobě na základě stejné formální kupní smlouvy, a cena přesto není identická. Taková situace nemusí být nutně porušením principu tržního odstupu, důležitým hlediskem bude posouzení velikosti takové odchylky proti argumentům o odlišnosti obchodů se skupinou a se třetí osobou. Jistě lze namítnout, že člen skupiny je díky své otevřenosti důvěryhodnějším obchodním partnerem, a proto se důvodně očekává větší spolehlivost z hlediska dlouhodobosti spolupráce i menší riziko sporu (například o úhradu ceny nebo provedení neoprávněně požadované záruční opravy). Fakticky je tedy nutno posuzovat, zda se strany chovají racionálně z hlediska maximalizace užitku z transakce.

Často se také stává, že nezávislé strany uzavírají transakce za velmi nevýhodnou cenu jen proto, že jejich náklady na zjištění optimální ceny by byly vyšší než dosažená úspora. Takové chování se může v některých případech blížit neracionálnímu postupu, ale ve většině případů lze odhadnout, jaké jsou náklady a jaká je možná úspora.

Základním předpokladem pro aplikaci principu tržního odstupu je předpoklad, že zúčastněné strany v transakci se chovají zcela racionálně a při zohlednění dostupných informací usilují o maximalizaci svého zisku z transakce.

Neracionální argumenty sice mohou vést ke konstrukci prakticky jakékoli ceny, ale jejich použití popírá smysl a účel právní úpravy, a proto nejsou pro tento účel přijatelné.

Princip souladu přijímaných rizik s držním odpovídajících řídicích funkcí

Druhým zásadním principem je skutečnost, že nezávislé subjekty by nepřebíraly rizika, která fakticky řídí někdo jiný. Pro jeho aplikaci je však nutno vyjasnit, co je ve skutečnosti převzetím rizika a co jeho řízením.

Řízení automobilu je nepochybně spojeno s určitými riziky. Role jsou přitom jasně dány – vozidlo řídí jeden řidič a rizika sdílí všichni cestující, byť dle statistik některá sedadla bývají bezpečnější. Tato situace se zdá popírat výše uvedený princip.

Ve skutečnosti vždy trochu spoléháme na ostatní, řízení rizik není ani možno ztotožnit s úplným řízením všech sebe-menších detailů. V případě cesty automobilem řídím rizika jako spolujezdec tím, že si udělám jasno o schopnostech řidiče. Riziko tedy neřídím přímo, ale nepřímo, vhodnou volbou jiného subjektu, o kterém mám důvod předpokládat, že jeho rozhodování nebude horší, než by bylo moje, resp. bude přiměřeně dobré s ohledem na situaci. V případě osob bez řidičského průkazu dokonce může jít o situaci, kdy jsem si jist, že vhodně zvolený řidič vždy pojedje lépe než já.

Každý z nás už někdy zažil situaci, kdy se před cestou nejevil důvod k obavám, ale po dojezdu do cíle bylo jasné, že s tímto řidičem již nikdy cestovat nebudeme. Tato druhá modelová situace poukazuje na další aspekt řízení rizika. Byť se během cesty ukazuje, že naše volba nebyla dobrá, i tak v průběhu jízdy zvažujeme, zda je právě zjišťovaná neschopnost řidiče řídit rizika natolik intenzivní, abychom okamžitě vystoupili a šli přes pole na vlak, nebo zda se spokojíme s prosbami o opatrnost a vydržíme ve voze do nejbližšího vhodného okamžiku.

Ačkoliv tedy princip souladu funkce a rizika zjevně platí, jeho aplikaci nelze dovádět k absurdním závěrům a považovat každé selhání řídicího subjektu ihned a bez výhrady za důvod pro úhradu škody. Stejně tak i poměrně zjevnou nekompetenci řídicího subjektu napravujeme odnětím řídicí kompetence s přihlédnutím k jiným dopadům, které takové odnětí bude mít.

Pokud nejsem unaven a mám k dispozici kvalitní nové vozidlo, pravděpodobně si nesesdnu do rachotící ojetiny s opilým sousedem. Ale pokud už v ní sedím, a právě jsem zjistil technické nedostatky a opilost řidiče, stále budu zvažovat, zda vystoupit uprostřed lesa za mrazivé noci bez dostatečného oděvu není větší hazard.

Podobnou optikou je pak potřeba vidět rozhodování podnikatelských subjektů. V řadě situací je zjevné, že jednoznačně měly mnohem lepší alternativu, a přesto daly přednost skupině. Pokud ovšem rozdíl v ceně odpovídá rizikům spojeným s novým odběratelem, pak není nutně pouhý fakt, že nový odběratel nabízí o něco víc, dostatečným důvodem pro okamžitý odchod od skupinového obchodního partnera.

3.2 Funkce, riziko, majetek, aktivita (JT)

Funkční a riziková analýza je jádrem všech úvah o převodních cenách. Je proto nutné velmi dobře vědět, co se za těmito pojmy skrývá.

Funkce a riziko jsou často prezentovány jako dva nezávislé pojmy. Možná to pramení ze skutečnosti, že jejich definice nejsou zcela ustálené a v konkrétních obchodních modelech mohou některé aspekty výrazně vystupovat do popředí, takže se na první pohled zdá, že nemají mnoho společného.

Funkce a riziko jako duální pojmy

Ve skutečnosti je však vždy možné ke konkrétnímu riziku nalézt a popsat funkci, jejíž výkon je řízením tohoto rizika, a obráceně, pro každou funkci lze popsat, jaká rizika jsou spojena s jejím výkonem. Pokud je tento princip respektován při vymezování okruhů funkcí a rizik, je výsledkem tabulka jasně ukazující na jejich propojení.

Z hlediska chování nezávislých subjektů je jistě pravda, že obecně by žádný nezávislý subjekt nepřevzal rizika, která nemá možnost nějak řídit. Proto je správná identifikace vazby mezi funkcí a jí řízeným rizikem základem správně provedené funkční analýzy.

Toto řízení však nelze chápat doslova jako výkon všech aktivit. Někdy je řízením rizika pouze delegace rozhodovacích pravomocí na jinou osobu, o které se dá rozumně předpokládat, že její rozhodnutí budou lepší, než by byla přímo rozhodnutí osoby, která nese související riziko.

Typickým příkladem je delegace našeho rozhodování na lékaře. Riziko poškození zdraví nese pacient, ale o léčbě rozhoduje lékař. Je přitom vázán určitými principy, a to je důvod, proč s takovým nastavením souhlasíme. Řízení našeho rizika však spočívá ve volbě lékaře.

Jiným příkladem může být situace, kdy delegujeme rozhodnutí o úrovni nákupní ceny na jinou osobu. Může to být příklad instalatéra, který má přebudovat bytové jádro. Pokud si sjednáme, kolik nás má stát celé přebudování včetně materiálu, pak v určitém rozsahu nebudeme řešit, zda nakupuje materiál levně nebo drah, protože víme, že nárůst ceny materiálu znamená pokles té složky ceny, která připadne na jeho práci. Řízení rizika nákupní ceny materiálu jsme provedli pomocí finančního zajištění celkové ceny.

Právě tento druhý mechanismus je častým způsobem přenosu rizika na jiný subjekt ve skupině. Pokud je cena za službu sjednána v úrovni nákladů a přírážky, pak je nutno připustit, že poskytovatel služby by nebyl motivován hledat nejlevnější vstupy. Dalo by se tak uzavřít, že odběratel služby nese rizika příliš vysoké ceny z důvodu nekontrolovaného nárůstu vstupních nákladů. Taková situace je však ve skupinách řešena důslednou kontrolou mezi spojenými osobami. Poskytovatel služby sice automaticky naúčtuje cenu v úrovni nákladů a přírážky, ale současně je vázán povinností dodržet předem daný rozpočet.

Pokud se osoba řídící riziko neshoduje s osobou, která riziko nese, a pokud tento rozpor není vyřešen ani

finančním vyrovnáním, je cenové nastavení chybné právě v rozsahu chybějícího finančního vyrovnání.

Funkce nebo jen aktivita (činnost)

Správné odlišení skutečného výkonu funkce od pouhého výkonu určitých aktivit je základem funkční a rizikové analýzy. Funkce je určitá činnost spojená s rozhodováním. Naproti tomu aktivita je pouze samotná činnost.

Jako ukázka rozdílu může posloužit proces rozhodování o tom, který zákazník může odebírat zboží na fakturu bez zajištění a kdy se vyžaduje platba předem nebo jiná forma záruky. Takové rozhodnutí o konkrétním zákazníkovi vyžaduje určité znalosti o zákazníkovi a také určitou schopnost tyto znalosti správně použít pro finální rozhodnutí.

Firma si může nastavit tento rozhodovací proces tak, že obchodní zástupci předloží obchodnímu řediteli informace o zákazníkovi a o zakázce a obchodní ředitel pak rozhodne na základě svých zkušeností a dalších širších informací. Někdy přijme vyšší riziko nezaplacení, aby získal náplň do výroby nebo výměnou za vyšší cenu. Jindy se rozhodne naopak.

V nadnárodním podniku je časté, že obchodní zástupci jsou zaměstnáni v lokálním podniku a obchodní ředitel pracuje na úrovni skupinové centrály. V tomto nastavení má ředitel lepší přehled o ostatních skutečnostech, které ovlivní jeho rozhodnutí.

Obchodní zástupci však nemají pravomoc rozhodnutí udělat, proto nelze považovat funkci rozhodování o dodavatelském úvěru za funkci vykonávanou lokálně. Obchodní zástupci v rámci této funkce vykonávají jen určitou dílčí aktivitu, která slouží jako podklad pro toho, kdo funkci skutečně vykonává.

Současně však obchodní zástupci mohou špatným výkonem této aktivity dodat obchodnímu řediteli špatné informace. Jeho rozhodnutí tak bude obsahově správné, ale protože se rozhodl podle špatných informací, povede ke špatnému výsledku. V této situaci se dá říct, že obchodní zástupci vykonávali špatně funkci administrativního sběru informací.

Skutečné umístnění funkce

Pokud tedy obchodní ředitel na úrovni skupiny dělá rozhodnutí, jejichž důsledky dopadají na lokální společnost, vytváří to podezření, že tato funkce není vykonávána lokální společností. Tomuto podezření se dá čelit analýzou těchto rozhodnutí z hlediska zájmů lokální společnosti. Pokud obchodní ředitel odhalí informace, které bral v úvahu při svém rozhodování, pak lze snadno zjistit, zda upřednostnil zájem skupiny před zájmem lokální společnosti. Pokud se tak nestalo, lze na obchodního ředitele nahlížet jako na najatého zástupce, který jedná v zájmu

lokální společnosti, často kvalifikovaněji, než by jednal kterýkoliv lokální zaměstnanec.

Pokud se někdy obchodní ředitel rozhodne upřednostnit zájem skupiny, ještě stále nemusí jít o porušení principu tržního odstupu, pokud se nějakým způsobem dostane lokální společnosti vyrovnání. Tento princip zná i obchodní právo.

Majetek (zejména nehmotný) jako nosič funkcí a rizik

Specifickou kategorií je pak majetek vlastněný podnikem. Pro převodní ceny má zásadní význam majetek nehmotný, kterému je potřeba věnovat velkou pozornost právě s ohledem na výkon funkcí a nesení rizik.

Obecně se však dá uvažovat tak, že vlastnictví majetku představuje určité riziko, a správa majetku je tedy řídicí funkcí tohoto rizika.

Časové hledisko

Všechny popsané aspekty se projevují ve vztazích nezávislých osob vždy v takovém časovém horizontu, který odpovídá povaze konkrétního odvětví. Trhovci na vánočních trzích si poskytují různá protiplnění relativně rychle s vědomím toho, že trhy potrvají čtyři týdny. Naproti tomu sousedé ve vesnici si na kompenzaci za pomoc s opravou plotu klidně počkají několik let. Stejně tak dlouhodobý zákazník nepožaduje od svého dodavatele vždy okamžitou kompenzaci, ale často takový nárok využije v budoucím vyjednávání.

Při posuzování případných vyrovnání je proto zásadní, aby bylo nalezeno a prokázáno nejen chybějící vyrovnání, ale také aby byl správně stanoven časový rámec a rozsah tohoto vyrovnání.

Svého lékaře neobviním z újmy jen proto, že ze tří potenciálně vhodných léků zabral teprve ten třetí. Budu jej však obviňovat, pokud se po dvou letech léčby závratí pomocí vitamínů zjistí, že mám vysoký krevní tlak, což mohl zjistit hned na počátku, stačilo, aby jej změřil.

Pro správné rozhodnutí o tom, kdo funkci vykonává, je nutné správně chápat, kdo nese, přesněji řečeno měl by nést, její rizika. Současně však nelze každý dílčí negativní dopad považovat za újmu, která zakládá nárok na vyrovnání. Je nutno mít na paměti, že poskytovatel služby často nemůže garantovat zcela bezchybná rozhodnutí. Pak se nabízí dva cenové modely.

V tom prvním je odpovědnost poskytovatele absolutní a každý negativní dopad musí být dodavatelem služby kompenzován. V tom druhém se příjemce služby smíří s tím, že v mezích časových a objemových dopadů přiměřených nejistotě v daném odvětví bude požadovat vyrovnání teprve tehdy, kdy se objem negativních dopadů dostane mimo obvyklý rámec. Činí tak proto, že dodavatel nucený přijmout první model se buď vzdá dodávky úplně, nebo si promítá kalkulovaná rizika do ceny. Zajímavý je příklad jaderné energetiky, kde právě vědomí takového rizika nárůstu ceny vedlo ke státním intervencím v zájmu zachování přijatelné ceny energií z jádra.⁴

Správné vymezení dopadu rizik nelze proto stavět na absolutním odmítání jakýchkoliv dopadů. Je nutno nalézt správnou hranici, za kterou teprve by nezávislé subjekty požadovaly náhradu.

Funkční a rizikový profil

I když se tento pojem užívá velmi často, ve skutečnosti je nutné za ním vidět jednotlivé funkce a rizika, která jsou teprve rozhodujícím faktorem pro určování správného nastavení ceny. Tento pojem se vžil jako zkratka pro souhrn informací o jednotlivých funkcích a pro rozložení jejich výkonu a rozložení jimi řízených rizik mezi zúčastněné strany. Často je formalizován do podoby tabulky, která zachycuje relativní rozložení funkcí a rizik.

V praxi se často používají různé zkratkovité pojmy, které indikují celkový pohled na rozložení funkcí a rizik. Můžeme se setkat s výrazy jako „entita s omezeným rizikovým profilem“, „entita s plnohodnotným rizikovým profilem“ nebo „entita se smíšeným profilem“.

Taková označení jsou užitečná pro výchozí rychlé pochopení situace a pomáhají správně nasměrovat úsilí při hledání klíčových faktorů pro tvorbu ceny. Samy o sobě jsou však tyto zkratky nedostatečné pro spolehlivé obhájení cenového nastavení ve světle souvisejícího rozložení funkcí a rizik. Pro tento účel je vždy nutné zkoumat jednotlivé funkce, ověřit přiřazení jejich výkonu odpovídající straně a následně učinit závěr o dopadu na cenovou úroveň.

3.3 Funkční a rizikový profil a jeho vztah k cenové hypotéze (VK)

Abychom dokázali určit, jaká cena má být mezi spojenými osobami stanovena tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu, musíme nejprve určit, jaké funkce vykonává, jaká rizika nese a jakými aktivy disponuje každá

⁴ Škody při možné havárii jaderné elektrárny mohou dosáhnout enormních rozměrů. Po Fukušimě jsou odhadovány na 4,3 bilionu korun, po Černobylu 4,6 bilionu korun, francouzský státní institut pro jadernou bezpečnost IRSN odhadl možnou škodu po havárii v jedné z tamních elektráren na 10,9 bilionu korun. Evropská agentura pro životní prostředí (EEA) uvádí jako spodní odhad následků při těžké jaderné havárii 2 biliony korun. Odpovědnost majitelů atomových zdrojů je však v řadě zemí uměle omezena. V Česku například platí garance pouze osmimiliardového odškodného, které by nepokrylo drtivou většinu škod. (viz http://www.temelin.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=147&Itemid=112)

strana transakce. Poté, co je provedena funkční a riziková analýza a jsme schopni říci, která ze stran transakce je tedy tzv. testovanou stranou, můžeme přistoupit k výběru metody a následně k samotnému určování ceny.

Testovanou stranou bývá ten subjekt, který nese méně rizik, vykonává méně funkcí a disponuje méně významnými aktivy pro danou transakci. Důvodem, proč hledáme testovanou stranu, je, že je pro ni snazší najít srovnatelné nezávislé společnosti, než pro stranu, která má plnohodnotný profil, vykonává komplexní činnosti a nese významná tržní rizika.

Pokud máme řádně provedenou funkční a rizikovou analýzu a určenou testovanou stranu, můžeme určit, která z metod používaných v převodních cenách by měla být aplikována. Za nejpresnější metodu je obecně považována **metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)**. Pro tuhle metodu (jako jedinou) není podstatné, kdo nese jaká rizika a vykonává jaké funkce. Při aplikování této metody je nutné vyhledávat co nejporovnatelnější transakce, tedy aby charakteristiky produktu či služby byly co možná nejporovnatelnější s produktem či službou běžně obchodovanými na trhu mezi nezávislými osobami.

Nejčastěji se tato metoda využívá při prodeji téhož produktu jak do skupiny, tak nezávislým odběratelům (tzv. interní CUP), kdy by se cena neměla odlišovat. Svou roli v ceně samozřejmě mohou hrát dodací podmínky (incoterms), případně odebrané množství. Stejně faktory je třeba zohledňovat i při použití tzv. externí CUP metody, kdy je tentýž produkt prodáván mezi dvěma spojenými osobami a dvěma odlišnými nezávislými osobami – tato metoda se často používá např. pro komodity obchodované na burze či pro finanční produkty.

V dalších čtyřech metodách však už funkční a riziková analýza hraje zásadní roli. **Metoda při opětovném prodeji (RPM)** je nejčastěji využívána v situaci, kdy je testovanou stranou distributor. Tedy tento distributor nemá výhradní postavení na trhu, nedisponuje zásadními nehmotnými nebo hmotnými aktivy, která by měla vliv na cenu obchodovaného produktu, nepřidává produktu žádnou významnou přidanou hodnotu, a tedy ani nevykonává stěžejní funkce např. strategické, cenotvorby apod. Tento smluvní distributor nebo dokonce komisionář často ani nevyhledává obchodní partnery, ale má je určeny ze skupiny a pouze s nimi vyjednává podmínky dodání a množství odebraného produktu. Jedinou jeho funkcí je zajistit dostupnost a včas dodat smlouvené množství výrobku na smlouvené místo v neporušeném stavu. Takovýto typ distributora potom má nárok na stabilní, byť relativně nízkou, ziskovost. Cena u metody RPM vychází z ceny, za kterou je produkt dodáván nezávislému zákazníkovi, tato cena je považována za tržní. Od prodejní ceny se

odečte hrubá zisková přírážka, která je běžně dosahována na trhu u obdobných distributorů, a získá se cena, za kterou může distributor nakupovat od svého spřízněného výrobce, tzv. transferová cena.

Ke zjišťování obvyklé hrubé ziskové přírážky (ale i čisté ziskové přírážky u dalších metod) bývají využívány databáze s veřejně dostupnými údaji o finančních ukazatelích jednotlivých společností – obvykle databáze Orbis či AMADEUS. Podle provedené funkční analýzy testovaného distributora se pokusíme v databázi nalézt co nejvíce distributorů prodávajících co možná nejpodobnější produkt, kteří jsou jak co do vykonávaných funkcí, ale třeba i co do velikosti dosahovaného obrátu co nejpodobnější testovanému distributorovi. U takto nalezených nezávislých společností se následně zjistí, jakých ziskových přírážek běžně dosahují, a z těchto hodnot se vytvoří rozpětí.

Důležité je rovněž období, které je vybráno pro poměrování vybraných ukazatelů. Pokud například transakce probíhá v roce 2016 a před jejím uskutečněním je zpracovávána srovnávací analýza, jsou v databázích většinou data za roky 2014 (výjimečně i za rok 2015) a dřívější, je tedy potřeba vycházet z těch údajů, které jsou k dispozici. Aby byla případná nepřesnost způsobená použitím starších údajů co nejmenší, standardně se používají údaje za více let – v našem případě by to byly údaje za roky 2012, 2013 a 2014. Takto zjištěná data je nicméně nutno brát do jisté míry jako orientační a společnost musí i v roce 2016 sledovat vývoj na trhu – zda nedošlo k nějakým výkyvům, které by měly vliv na cenu. Pokud by k takovým výkyvům došlo, musí na ně společnost reagovat a zjištěné údaje aktualizovat, případně upravit tak, aby odpovídaly realitě, neboť i zde musíme vycházet z principu, že převodní cena má odpovídat ceně, kterou by si mezi sebou uzavřely nezávislé subjekty. A každý nezávislý subjekt reaguje na výkyvy na trhu, jako je například skokové zdražení pohonných hmot, významná změna kurzu koruny apod., a stejně tak na ně musí reagovat i spojené osoby. Ideálně by s odstupem času mělo dojít k prověření, zda ceny či ziskovosti použité v roce 2016 odpovídaly ziskovostem nezávislých subjektů v tomtéž roce, a v případě zjištění nesrovnalostí podat dodatečné daňové přiznání, protože i dle zákona⁵ je daňový subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo ke zjištění informací, které mají dopad na daňovou povinnost.

Rozpětí ziskových přírážek zjištěné u nezávislých společností však ještě nemusí znamenat, že jakoukoliv z přírážek v tomto rozpětí můžeme považovat za obvyklou pro posuzovanou testovanou stranu. I po důsledně provedené funkční analýze a vyhledání nezávislých srovnatelných společností mohou existovat rozdíly (povaha podnikatelských aktivit, rozdíl ve vlastněném majetku, vykonávání

⁵ Viz § 141 daňového řádu.

některých dalších funkcí apod.), které mohou podstatným způsobem ovlivnit dané srovnání. Pokud tyto rozdíly není možné kvantifikovat a zjištění o ně upravit, pak se přistupuje ke zúžení zjištěného rozpětí. Toto zúžení dává smysl zejména u subjektů, které jen relativně málo přispívají k vytváření či zhodnocování nehmotného majetku souvisejícího s produktem, kterým je produkt zhodnocován. K zúžení zjištěného rozpětí bývá nejčastěji využíváno tzv. mezikvartilové rozpětí či přímo užití jedné hodnoty v rámci rozpětí – nejčastěji mediánu. Užití mezikvartilového rozpětí je také ovlivněno počtem zjištění, z nichž je rozpětí tvořeno. Užitím mezikvartilového rozpětí v zásadě pracujeme s nejčastěji se vyskytujícími hodnotami v rozmezí mezi prvním a třetím kvantilem a vylučujeme extrémní hodnoty jak směrem nahoru (nad třetím kvantilem), tak i směrem dolů (pod prvním kvantilem). Použití mezikvartilového rozpětí dává také smysl v situaci, kdy v rozpětí zjištěných hodnot je významná odchylka, neboť tato odchylka může naznačovat nějaké nesrovnalosti údajů a použitím mezikvartilového rozpětí můžeme případné nesrovnalosti eliminovat. Jeho užití však dává smysl, jen pokud je zjištěno dostatečné množství hodnot. Pro zvýšení množství hodnot ziskových přírážek je rovněž možné využít data za více období, kdy při počtu nalezených 10 srovnatelných subjektů a použití dat za tři období získáme 30 údajů. Obecně se využívání dat za více let při vyhledávání srovnatelných údajů doporučuje, neboť dá lepší vypovídací hodnotu vzorku hodnot a omezí výkyvy způsobené životním cyklem výrobku nebo oscilacemi v daném sektoru. Použitím údajů za více let se omezí výkyvy v ziskovosti subjektů s omezeným funkčním a rizikovým profilem a nastaví se jedno rozpětí, které bude snáze použitelné pro více zdaňovacích období.

Další metodou, která využívá hrubé přírážky jako již zmíněná RPM, je metoda nákladů a přírážky nebo také **metoda cost plus (C+)**. Oproti metodě RPM je zde testovanou stranou nejčastěji výrobce, posuzovanou transferovou cenou je pak prodej výrobku spřízněnému distributorovi a při stanovování cen se vychází z nákladů na pořízení vstupů od třetích stran. Stejně jako u metody při opětovném prodeji je slabou stránkou metody C+ právě používání hrubé ziskové marže, která může být ovlivněna efektivitou řízení, tedy ovlivní ziskovost, ale neovlivní cenu zboží. Nadto je často poměrně obtížné hrubou ziskovou přírážku získat z veřejně dostupných databází. Výhodou této metody oproti CUP je, že není třeba tolik dbát na srovnatelnost výrobku či služby samotné, ale srovnatelnost se zaměřuje primárně na ostatní charakteristiky transakce – vykonávané funkce, srovnatelnost trhu atd.

Poslední tzv. jednostrannou metodou, tedy metodou, u níž je třeba nejprve hledat testovanou stranu, která nemá pro transakci jedinečný přínos, je **transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)**. Metoda TNMM pracuje s ukazatelem čistého zisku testované strany, který je poměřován s ukazatelem čistého zisku téhož poplatníka s nezávislými

stranami, nebo častěji s ukazatelem čistého zisku srovnatelných nezávislých podniků ze srovnatelných transakcí. Jednoznačně nejsilnější stránkou této metody je používání ukazatelů čistého zisku, resp. čisté ziskové přírážky. Tyto ukazatele jsou totiž méně ovlivněny rozdíly v samotných transakcích (oproti CUP nemusejí být transakce totožné) i rozdíly ve vykonávaných funkcích, které mohou ovlivňovat hrubou marži (RPM, C+).

Metoda TNMM se velmi často využívá i v případech, kdy dochází k agregaci transakcí. Agregaci umožňuje Směrnice OECD v situaci, kdy transakce spolu velmi úzce souvisejí a je obtížně ocenitelná každá samostatně. I v České republice se tento způsob běžně používá, avšak agregace by primárně měla zahrnovat spolu úzce související transakce mezi dvěma subjekty, jakmile by bylo agregováno více transakcí se subjekty z několika různých zemí, může nastat problém, kdy sice ziskovost českého subjektu bude tržní, ale jím prováděné transakce mohou samostatně dosahovat netržních hodnot. Tahle skutečnost vede k situaci, kdy se ziskovosti zahraničních subjektů, se kterými je obchodováno za netržní transakce, také mohou dostat mimo tržní rozpětí, což může být zahraniční daňovou správou napadáno. Proto je při agregaci třeba dbát zvýšené pozornosti a zohlednit výše uvedené faktory. V případě používání agregování transakcí bývá obvyklé používání ukazatelů čistého zisku a nikoliv oceňování konkrétní ceny transakcí.

Pátou metodou podle Směrnice OECD je **transakční metoda rozdělení zisku (tzv. profit split)**. Je to jediná metoda, která je tzv. oboustranná, tedy je u ní třeba zkoumat funkce, rizika a aktiva na obou stranách transakce, nejen u testované strany. Tato metoda se používá v situacích, kdy obě dvě strany transakce jí dávají významnou přidanou hodnotu, nebo vlastní jedinečný hmotný či nehmotný majetek.

K rozdělení zisku mezi jednotlivé strany transakce slouží důsledně provedená funkční analýza a určení zásluh, což v sobě skrývá nejproblematičtější část použití této metody, neboť na rozdíl od jednostranných metod je třeba mít k dispozici detailní informace i o druhé straně transakce, což je často zahraniční podnik a ani v rámci skupiny nemusí takovéto informace být pro druhý podnik dostupné.

Samotné rozdělení zisku je pak možné několika způsoby, přičemž nejčastější je analýza zásluh nebo zbytková analýza. Při analýze zásluh jsou brány v úvahu například náklady spojené s transakcí či investovaný kapitál každé strany transakce a ve stejném poměru, v jakém jsou například vynakládány náklady, jsou i rozdělovány zisky.

U zbytkové analýzy se postupuje ve dvou krocích. Nejprve se určí nejedinečné přínosy obou stran a ty jsou oceněny některou z výše uvedených metod a následně se zbytkový zisk rozdělí podle analýzy zásluh. Při použití

této metody se celou dobu mluví o rozdělování zisku, obdobně je ale postupováno i při rozdělování ztrát. Při použití všech výše zmíněných metod je třeba brát v úvahu i faktor času. Není možné vybrat metodu, určit cenu či obvyklou ziskovost a tu nepřetržitě používat několik let. Zjištěná cena či ziskovost musí odpovídat aktuální situaci na trhu a reagovat na ni.

Pokud dojde v průběhu roku k nějakým výkyvům na trhu, každý nezávislý výrobce či distributor na ni reaguje – upraví ceníky, pokusí se nově sjednat stávající kontrakty nebo je vypovědět, je-li to výhodnější, než v nich pokračovat za sjednaných podmínek. Obdobně se musí zachovat i společnost ve skupině. Stejně jako je třeba reagovat na výkyvy trhu, je třeba reagovat i na změny ve vykonávaných funkcích, potažmo nesených rizicích.

V nadnárodních skupinách často dochází k různým druhům restrukturalizací, přesunům aktiv, ale i přesunům vykonávaných funkcí. U každé takovéto změny musí poplatník, jehož se změna týká, zhodnotit, zda by nezávislý subjekt náhodou nechtěl za **ztrátu takovéto funkce či aktiva adekvátní odměnu**. V případě, že půjde o přesun strojů, nebo obchodní známky, asi nikdo nebude pochybovat, že takovýto přesun nemůže proběhnout bezplatně, pochopitelně až na výjimky, kdy se subjekt zbavuje nepotřebného majetku a je rád, že si ho někdo vezme i zadarmo.

Obdobně je však třeba postupovat, i dochází-li k přesunu doposud vykonávané funkce. Například podnik, který působí na trhu jako výrobce, který současně svoje výrobky prodává nezávislým odběratelům, které si sám vyhledává a pečuje o ně, může v rámci skupinové optimalizace přijít o tuto distribuční funkci, kterou získá nově vzniklý skupinový distributor pro celý region.

Skupině nejspíš tento krok přijde jako výhodný z hlediska optimalizace procesů (distribuční funkci odebere všem podnikům v regionu a vloží ji do jednoho regionálního distributora), ale pro podnik, který o tuto funkci přišel, to znamená ztrátu ziskového potenciálu, který doposud měl díky vykonávání této funkce a teď ji za něj má vykonávat někdo jiný. Nadto původní vykonavatel funkce měl nasmlouvány kontrakty na několik let dopředu a výnosy z nich automaticky přecházejí spolu s funkcí.

Takovýto přesun funkce, která je nositelem ziskového potenciálu, by měl podléhat zhodnocení, zda by za něj neměla náležet nějaká kompenzace podniku, který o funkci přijde. Na tomto místě je třeba znovu upozornit na to, že každá funkce úzce souvisí s rizikem, které podnik vykonávající funkci musí být schopen řídit, kontrolovat a finančně unést riziko špatně vykonané funkce.

Ocenění přesunu funkce bude nejčastěji obdobou ohodnocení prodeje části podniku, neboť se v zásadě také jedná

o aktivum, a to o aktivum nehmotné. Z hlediska převodních cen je totiž na nehmotný majetek třeba nahlížet jiným úhlem pohledu, než z hlediska definice účetnictví. V rámci akce BEPS byla nehmotná aktiva poprvé definována pro účely převodních cen následovně – něco, co není hmotným ani finančním aktivem, může to být vlastněno nebo ovládáno pro obchodní účely a jehož užití nebo převod by podléhal platbě mezi nezávislými společnostmi. Jde tedy o definici podstatně širší, než jak nehmotný majetek definuje účetnictví. Skupinovým restrukturalizacím se také věnuje celá kapitola IX. Směrnice OECD.

3.4 Cenová hypotéza a specifičnost transakcí v podnikových uskupeních (JT)

V předchozích částech byl podrobně vysvětlen základní koncept transferových cen, tzv. princip tržního odstupu. Na základě snahy o naplnění principů srovnání, pregnantně formulovaných v požadavku cenové úrovně mezi spojenými osobami na úrovni „cen, za které by obchodovaly nezávislé společnosti“, jsme dospěli k nutnosti detailně analyzovat funkce a rizika, která jsou smluvními stranami vykonávána a podstupována. Tato analýza podá jistou informaci o cenové hypotéze, kterou bychom na současné úrovni mohli extrémně zjednodušeně vyjádřit jako jednu ze tří možností:

- Zkoumaná strana je příjemce ceny (tzv. price taker)
- Zkoumaná strana je tvůrce ceny (tzv. price maker)
- Ceny jsou plně tržní (dokonalý trh s homogenním produktem)

Ve chvíli, kdy dospějeme k závěru prvotní analýzy funkcí a rizik, ukáže se zpravidla, že předpoklad naprosté nezávislosti kupujícího a prodávajícího je nereálný (třetí výše uvedená varianta). Pokud bychom si hypoteticky představili ideálně fungující a pokud možno dokonalý trh, kde existuje dostatečný počet samostatných entit na každém stupni výrobního řetězce, můžeme teoreticky dojít k závěru, že každá společnost je plně zodpovědná za ekonomické plánování na úrovni vstupů, výstupů i řízení. Teoreticky by se tedy dalo v tomto případě uvažovat o přeprodeji naprosto identického produktu a analýzu transferových cen ukončit. Těchto příkladů ale praxe dává extrémně málo.

Častým výsledkem výše diskutované analýzy funkcí a rizik mezi spojenými osobami bývá, že předpoklad skutečně plnohodnotných entit neplatí a společnosti se specializují na výkon jistých konkrétních funkcí a podstupování specifických rizik. Tato skutečnost je na koncernové úrovni zcela logická a opodstatněná. Společnosti vytvářejí koncernové struktury často právě pro realizaci úspor na straně nákladů a další optimalizační strategie, jejichž neopomenutelným prvkem je specializace. Společnost umístěná v zemi s výhodnou cenou práce se pravděpodobně bude specializovat na výrobní funkce v koncernu, zatímco subjekt spravující klientské portfolio bude

preferovat participaci na funkcích spojených se vztahem s konečným zákazníkem. V praxi se tak na současné úrovni specializace transakce s jednoznačně jasnou cenou, kopírovatelnou z trhu, nevyskytují. Na tomto faktu pak padá zdánlivá jednoduchost celého konceptu transferových cen, která dle definice navozuje dojem, že je zcela snadné na trhu identifikovat cenu každé varianty transakce. Takové informace reálně nejsou dostupné. Nedostatek srovnatelných dat (konkrétních cen) navíc komplikuje fakt, že sdružené podniky podnikají transakce, které by jako nezávislé nikdy nepodnikly nebo mají jinak specifický charakter pro koncernovou strukturu. Kupříkladu, v případě operací s nehmotným majetkem není z podstaty věci o přímé srovnatelnosti možné hovořit, jelikož např. specifické skupinové know-how má hodnotu právě proto, že není veřejné a koncern realizuje zisky tímto zdrojem generované.

Na trhu tedy informace o absolutních referenčních cenách prakticky nemohou v řadě případů existovat, případně neprobíhají mezi spojenými podniky a srovnání cen na úrovni nespojených podniků by bylo vlastně vytloukání klínu klínem. Jak tedy k tomuto zdánlivému zacyklení přistoupit? Řešení spočívá v detailní analýze jednotlivých prvků portfolia činností spojených podniků, rozkladu na jednotlivé analyzovatelné transakce a porovnání jejich podmínek na úrovni detailu, který již můžeme z dostupných zdrojů získat a zpracovat. Abychom se ale mohli věnovat kalkulaci konkrétní ceny transakce, musíme si nejprve vyjasnit definici, vlivy a problémy se stanovením ceny transakce (jakou cenu vlastně hledáme) a srovnatelnosti transakcí, které pro určení finální ceny použijeme jako zdrojové. Tyto mezikroky jsou nezbytné z toho důvodu, že se na trhu třetích stran nebudou vyskytovat transakce srovnatelného předmětu, případně nejsme schopni bez dalšího získat reprezentativní informace o cenách. Identifikaci vlivů na ceny budeme schopni redefinovat předmět transakce na srovnatelnou bázi.

3.5 Typy funkčních profilů – závislý/nezávislý/smíšený (DS)

Tržně obvyklá cena zpravidla vychází z rozsahu funkcí vykonávaných jednotlivými účastníky transakce. Současně jsou zohledněna nesená rizika a zapojený majetek. Proto je analýza funkcí, rizik a majetku, spolu s analýzou tržních specifik a smluvní úpravy, jedním ze základních kamenů analýzy převodních cen. Zvolená metoda pro stanovení převodní ceny musí reflektovat funkční a rizikový profil jednotlivých účastníků řízené transakce, jinak může dojít k nesprávnému nastavení převodních cen.

Proč je funkční profil důležitý

Funkční a rizikový profil (dále jen „funkční profil“) každé entity je dán rozsahem funkcí a rizik, které tato entita vykonává, resp. nese. Z tohoto pohledu lze zjednodušeně klasifikovat společnosti jako:

- Rutinní entity – vykonávají pouze rutinní funkce na základě relativně detailních instrukcí jiné společnosti (např. výrobu, opracování materiálu, skladování, distribuci). Tyto entity nárazně by měly nést omezená rizika proporčně ke svým funkcím;

nebo

- Plnohodnotné podnikatele – vykonávají zásadní funkce z pohledu dodavatelského řetězce (např. určení marketingové strategie včetně prodejních postupů, řízení a vykonávání výzkumu a vývoje, řízení a plánování výroby) a nesou hlavní rizika (zejména cenové a objemové riziko, riziko neúspěšného výzkumu a vývoje atd.); zároveň tyto entity zpravidla vlastní významná nehmotná aktiva (patenty, značku, vztahy se zákazníky aj.).

nebo

- Cokoliv mezi výše uvedenými krajními hranicemi – tzv. smíšené entity.

Funkční profil je zpravidla odvozen pomocí funkční a rizikové analýzy. Směrnice OECD doporučuje, aby byla před zvolením konkrétní metody stanovení převodních cen provedena analýza funkcí a rizik smluvních stran:

„Při obchodování mezi dvěma nezávislými podniky bude úhrada obvykle odrážet funkce, které každý z podniků vykonává (příčemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko).“ (Směrnice OECD, Kapitola 1.42)

Zjednodušeně platí, že čím více funkcí společnost v řízené transakci vykonává, čím větší rizika nese a čím hodnotnější majetek zapojuje, tím větší je její očekávání ohledně výše zisku realizovaného z dané transakce. Zároveň však taková společnost ponese i významná rizika a při nepříznivém vývoji trhu může realizovat i ztráty (např. v důsledku silné konkurence, změn cen vstupů apod.).

Naopak, společnost vykonávající pouze rutinní funkce a nesoucí omezená rizika bude očekávat nižší stabilní zisk z řízené transakce. Avšak i zde platí, že v odůvodněných případech rutinní společnost může vykázat z transakce ztrátu (např. náběh výroby, ekonomická krize atp.), pokud by v obdobné situaci byl ztrátový i nezávislý subjekt za obdobných okolností.

Ve většině případů funkční a rizikový profil není jednoznačný a je nutné se zabývat individuálními parametry transakcí. Zejména je nutné vzít v potaz objem a druh majetku pro vykonávání daných aktivit, tržní situaci a zvyklosti v odvětví, smluvní úpravu atd. Zjednodušenou klasifikaci podniku nelze zaměňovat za komplexní analýzu konkrétní transakce, která by měla vést k zodpovězení základní otázky, tj. zda sjednaná převodní cena v transakci odpovídá cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami za jinak obdobných podmínek.

I přes rutinní charakter některých entit není zpravidla možné je úplně odstínit od jakéhokoliv rizika, neboť

podnikání je soustavná činnost vykonávaná na vlastní riziko za účelem dosažení zisku. Zejména v případě negativních ekonomických či tržních vlivů zpravidla není možné, aby rutinní entity realizovaly stálou ziskovost bez ohledu na situaci ostatních společností v hodnotovém řetězci. Jedná se však o specifické situace, které je nezbytné analyzovat a prokázat, do jaké míry se rutinní entity mohou, resp. mají, podílet na těchto negativních dopadech.

Záměrem článku tak není postihnout všechny možné alternativy klasifikace funkčního a rizikového profilu, kterých je nepřeberné množství, ale nastínit základní vodítka pro výchozí analýzu situace poplatníka.

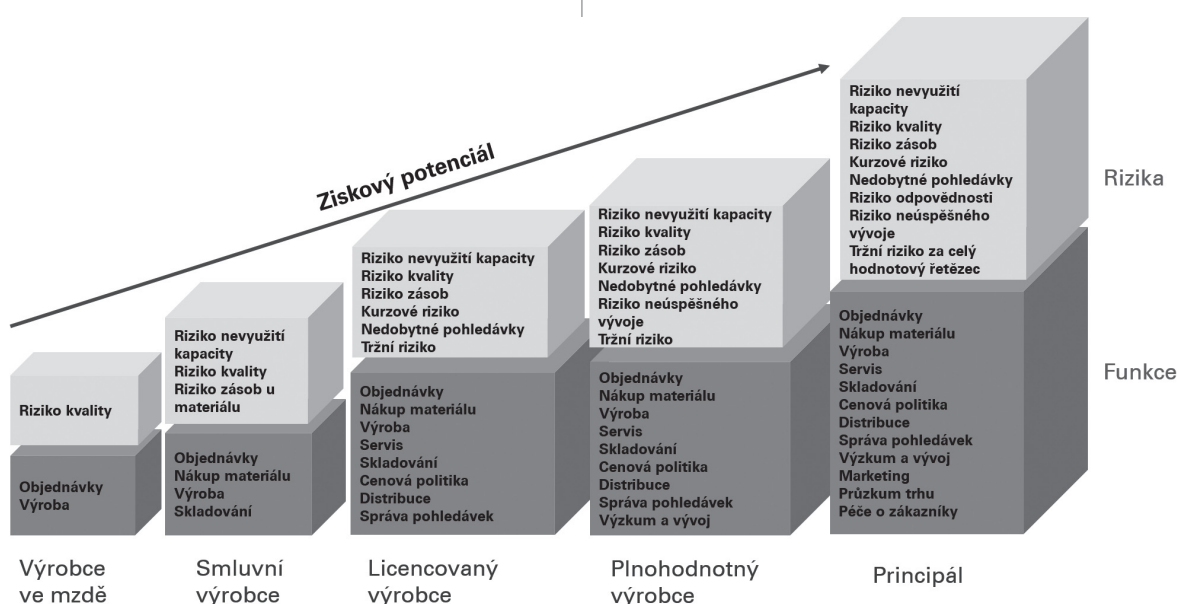
Typologie funkčních profilů

Český zákon o daních z příjmů, prováděcí pokyny řady D, Směrnice OECD ani jiný mezinárodní závazný předpis

podrobně nedefinuje jednotlivé funkční a rizikové profily. U jednotlivých profilů se jedná spíše o ustálené pojmy z praxe a literatury. Lze nicméně uvést, že v průběhu doby se ustálila určitá typologie funkčních profilů, a to zvláště pro výrobní a zvláště pro distribuční entity.

Z hlediska výrobních společností jsou často pojmy jako plnohodnotný výrobce, plnohodnotný podnikatel či principál v praxi často zaměňovány, případně používány jako synonyma. Zároveň se v praxi často setkáme s různými „smíšenými profily“, kdy není možné přiřadit danou entitu jednomu konkrétnímu vzorovému profilu. Např. mezi smluvním výrobcem a plnohodnotným výrobcem může existovat ještě řada dalších, smíšených profilů (např. licencovaný výrobce).

U výrobních společností lze prezentovat základní typologii entit na následujícím schématu:



Na jedné straně spektra stojí výrobce ve mzdě, který zpravidla vykonává jenom jednotlivé výrobní operace a nevlastní ani zpracováváný materiál. Ve své podstatě dodává pouze výrobní službu, kterou aktivně nenabízí na trhu, výrobu plánuje pouze operativně v rámci týdnů a svoji kapacitu zcela garantuje objednateli. V souladu s tím by neměl nést významná rizika a v praxi se jeho odměna bude zpravidla odvíjet od zpracovacích nákladů (např. mzdy, odpisy apod.) zvýšených o ziskovou přírážku.

Oproti tomu smluvní výrobce zpravidla vlastní zásoby materiálu a nese s nimi související rizika, a proto v jeho nákladové základně pro aplikaci přírážky je zahrnuta i hodnota materiálu. Smluvní výrobce je rovněž zodpovědný za plánování výroby, ve smyslu přípravy výrobního plánu na základě analýzy objednávek a nese do určité míry

související výrobní rizika (zvýšená zmetkovitost, neefektivita výroby, riziko nevytížení kapacit atp.) v návaznosti na konkrétní nastavení jeho odpovědností. Rovněž pro tento typ funkčního a rizikového profilu platí z hlediska OECD preference nákladových metod (metoda nákladů a ziskové přírážky, metoda TNMM). Smluvní výrobce by měl za předpokladu stejného objemu výkonů realizovat větší zisk než výrobce ve mzdě, jelikož se zisková přírážka uplatní na větší nákladovou základnu.

Lze uzavřít, že jednou ze základních charakteristik výrobce ve mzdě či smluvního výrobce je skutečnost, že dodává a fakturuje zpravidla pouze do skupiny, kdy nevykonává obchodní funkci, ani nevyjednává o ceně s odběratelskou společností. Návazně jsou výrazně omezena obchodní rizika, například kreditní riziko z fakturace zákazníkům a další.

Na druhé straně pomyslného spektra stojí plnohodnotný výrobce. Plnohodnotný výrobce oproti smluvnímu výrobcí vykonává obchodní funkci ve smyslu aktivního vyjednávání a nastavování parametrů se svými dodavateli i odběrateli (často velkoobchodními nebo maloobchodními distributory) a řídí a tudíž i nese hlavní rizika ve vztahu ke své výrobní aktivitě. Na druhou stranu pak realizuje tzv. podnikatelské zisky (nebo ztráty). I v tomto nastavení je pak obvyklé, že je prodej výrobků ve skupině zajišťován samostatnou distribuční entitou či sítí prodejních entit. Zajištění obchodních aktivit je tedy možné z pozice plnohodnotného výrobce outsourcovat jiné entitě, pokud je tento postup ekonomicky odůvodnitelný (např. lepší znalost trhu) a plnohodnotný výrobce je schopen ovlivňovat převodní cenu nebo tržní cenu.

Určitou variantou plnohodnotného výrobce je licencovaný výrobce. Rozdíl mezi licencovaným a plnohodnotným výrobcem je zejména v tom, že licencovaný výrobce nevlastní nehmotná aktiva, a nevykonává tudíž související funkce ani nenese související rizika (např. v podobě neúspěšných vývojových projektů). Za využívaná nehmotná aktiva však platí licenční poplatek, který mu umožňuje ekonomicky využívat daná aktiva a realizovat plné podnikatelské zisky (nebo ztráty) po úhradě licenčních plateb. V ostatních ohledech je na tom licencovaný výrobce tudíž stejně jako plnohodnotný výrobce.

Posledním často uváděným funkčním profilem je tzv. principál. Tímto pojmem je označována společnost ve skupině, která vykonává centrální podnikatelské funkce a za tyto funkce přebírá odpovědnost. Zejména činí strategická rozhodnutí za celou skupinu (případně za vybrané trhy) a má na starosti skupinový marketing, propagaci a budování vztahů se zákazníky. Měla by být rovněž splněna například podmínka tzv. substance principála, který by měl například mít dostatečnou bilanční sumu pro nesení důsledků svých rozhodnutí, disponovat dostatečnou personální vybaveností apod. Ostatní společnosti zapojené do hodnotového řetězce pak zpravidla vykonávají pouze omezená rozhodnutí ve vztahu ke své podnikatelské aktivitě a bývají klasifikováni jako výrobci či distributoři s omezeným rizikovým profilem. Principál pak nese reziduální zisk nebo ztrátu náležející celému hodnotovému

řetězci, tj. zisk zbývající po úhradě rutinních odměn ostatním společnostem v řetězci.

Pojetí klasifikace funkčních profilů v rámci německé legislativy

Pro srovnání níže uvádíme také pohled na funkční profily aplikovaný německou daňovou správou, která ve svých pokynech rozlišuje mezi:

- Podniky s rutinními funkcemi;
- Podniky s profilem plnohodnotného podnikatele (tzv. entrepreneur nebo v němčině Strategieführer);
- Podniky se smíšeným profilem.

Podniky s rutinními funkcemi by měly dle německé daňové správy dosahovat nízkých, avšak stabilních zisků. Při standardních podmínkách by takovéto podniky neměly vykázat ztrátu. Podle německých pokynů do této kategorie podniků spadají např. výrobce ve mzdě, smluvní výrobce nebo distributor s nízkým rizikem.

Plnohodnotný podnikatel je naopak entitou, která vykonává zásadní funkce s vlivem na jeho úspěch či úspěch na něj navázaných společností ve skupině a nese či přebírá hlavní tržní rizika za odpovídající část hodnotového řetězce. Taková entita by měla realizovat reziduální zisk z pohledu skupiny, tj. zisk, který zbude poté, co budou odměněny rutinní funkce vykonávané entitami s omezeným funkčním profilem.

U podniků se smíšeným profilem předpokládá německý správce daně cenotvorbu založenou na plánovaných hodnotách.

Vliv funkčního profilu na volbu metody pro stanovení převodní ceny

Pokud je provedena úvodní klasifikace funkčních a rizikových profilů v hodnotovém řetězci, lze přistoupit k úvahám směrem ke stanovení převodní ceny nebo k jejímu ověření.

V následujícím si na základě jednoduchého příkladu uvedeme některé z možných přístupů k cenotvorbě⁶. Vycházíme přitom ze zjednodušeného dodavatelského řetězce, kdy Výrobce a Distributor jsou spojenými osobami.



Při volbě metody převodní ceny je vhodné nejdříve ověřit, zda neexistuje interní nebo externí srovnatelná transakce, která by umožňovala porovnat jednotkovou cenu prodaných výrobků. Pokud by takováto transakce existovala a splňovala všechny požadavky na srovnatelnost podle

odst. 1.36 a násl. Směrnice OECD, pak by bylo vhodné použít přímo takto zjištěnou srovnatelnou cenu v rámci aplikace metody nezávislé srovnatelné ceny. Často však neexistují spolehlivé informace o dostatečně srovnatelné nezávislé transakci nebo nelze provést dostatečně

⁶ Pro úplnost uvádíme, že aplikace konkrétní metody závisí na daných okolnostech obchodního případu.

spolehlivé úpravy zjištěné nezávislé ceny pro zohlednění rozdílů mezi řízenou a nezávislou transakcí. Proto je v rámci spojených osob často nutné dovést převodní cenu jinými metodami.

Při konstrukci převodních cen jiným způsobem než srovnatelnou nezávislou cenou pak platí, že testovanou osobou z pohledu ziskovosti by měl být podnik s jednodušším funkčním profilem (smluvní výrobce, distributor s omezenými riziky apod.). U takové entity se za standardních ekonomických podmínek předpokládá stabilní ziskovost, zpravidla v rámci mezikvartilního rozpětí odvozeného pomocí srovnávací analýzy. Naopak, plnohodnotný podnikatel realizuje reziduální zisk (v případě neúspěchu i ztrátu). V případě smíšeného profilu lze pak zvážit testování situace obou společností.

Pokud ve výše uvedeném případě bude výrobce plnohodnotným podnikatelem a distributor bude plnit jen rutinní distribuční funkce (prodej na základě detailních instrukcí výrobce, vyřizování reklamací, logistika apod.), pak může být odměna distributora stanovena například transakční metodou čistého rozpětí (TNMM), tj. např. je cílená určitá čistá provozní marže z obrátu. Za dané situace by mělo platit:

Převodní cena = Prodejní cena nezávislému zákazníkovi – Provozní náklady distributora – Cílená čistá provozní marže z Prodejní ceny

Tržně obvyklou výši čisté provozní marže lze odvodit pomocí srovnávací analýzy za použití dat z databází, z nichž nejznámější je databáze AMADEUS.

Při praktické aplikaci je často v průběhu roku (či kratšího období) převodní cena založena na rozpočtovaných hodnotách s tím, že periodicky může docházet k prospektivnímu či zpětnému narovnání převodní ceny tak, aby distributor dosáhl za daný rok tržně obvyklé provozní ziskovosti. Jedná se o tzv. ziskové narovnání. Použitím intervalu tržně obvyklé ziskovosti lze pak zajistit, že i přes jistotu ziskového narovnání bude distributor motivován postupovat hospodárně.

Zjednodušeně tato metoda znamená, že v případě přechodného poklesu prodejních cen by distributor měl vždy jistotu, že bude mít uhrazeny své provozní náklady a realizuje sjednané (minimální) procento čisté marže. Naopak výrobce pak ponese hlavní dopad poklesu cen, a to ať už průběžnou úpravou svých převodních cen na distributora nebo v rámci ziskového narovnání.

Pokud by naopak výrobce byl rutinní entitou (např. by se jednalo o smluvního výrobce) a společnost v roli distributora by jednala v pozici plnohodnotného podnikatele (rozhoduje, co se bude vyrábět a za jakou cenu, poskytuje detailní instrukce k výrobě, vyjednává ceny se svými

zákazníky, určuje marketingové strategie apod.), je v praxi rovněž často aplikována metoda TNMM, která zajistí výrobci za normálních okolností stabilní ziskovost na úrovni úplných provozních nákladů. Jinými slovy, převodní cena je stanovena následujícím vzorcem:

Převodní cena = [Přímé a nepřímé výrobní náklady + Správní režie] x [1 + provozní zisková přírážka]

Vzhledem k výše uvedenému vzorci bývá tato metoda zjednodušeně a nesprávně označována také jako metoda nákladů a ziskové přírážky. Nicméně OECD metoda nákladů a přírážky vychází z jednotkových výrobních nákladů v transakci s připočtením obvyklé „hrubé“ ziskové přírážky (krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku) a nikoliv čisté provozní přírážky.

Vzhledem k potřebě znát ceny dopředu pro účely průběžné fakturace výrobků jsou převodní ceny stanoveny na úrovni plánovaných nákladů. Nejméně jednou ročně pak dochází k porovnání skutečné a plánované ziskovosti smluvního výrobce. Pokud je skutečná ziskovost mimo předem stanovený interval tržní ziskovosti, pak obdobně jako u situace smluvního distributora obvykle dochází k ziskovému narovnání pomocí vrubopisu nebo dobropisu na tržně obvyklé ziskové rozpětí.

Sledování skutečné ziskovosti a závazek narovnání na tržně obvyklou ziskovost je jednou z častých charakteristik cenotvorby u entit s limitovaným funkčním a rizikovým profilem. I zde je však třeba pamatovat na to, že ne všechna rizika jsou převedena na odběratelskou nebo dodavatelskou společnost (plnohodnotného podnikatele). Např. neplánované neefektivita ve výrobě vedoucí k poklesu zisku by většinou neměly být důvodem pro účtování ziskového narovnání mateřské společnosti (a naopak – jednorázová úsporná opatření mohou v daném roce přinést smluvnímu výrobcu vyšší než plánovanou ziskovost). Problematická může být situace, kdy plánování objemů výroby provádí mateřská společnost a skutečnost se od plánu významně odchýlí. Zde by v závislosti na smluvním ujednání mělo proběhnout dorovnání nepokrytých fixních nákladů objednatelům výrobních kapacit.

Samostatným tématem je pak vývoj směnného kurzu, který může významně ovlivnit hodnotu výnosů nebo nákladů účtovaných v českých korunách. Otázkou je řízení těchto rizik.

Obecně lze tedy shrnout, že je vždy třeba pečlivě ekonomicky posuzovat a dokládat, kdo je za realizované odchylky od plánu odpovědný. Návrh nových kapitol Směrnice OECD dle doporučení programu BEPS poskytuje praktický návod jak posoudit, kdo skutečně nese jednotlivá rizika, a tudíž i související náklady.

3.6 Vlivy na cenu – okolnosti a předmět transakce (JJ)

V této části bychom měli diskutovat základní otázky možných vlivů na cenu, které by měly být reflektovány při následné analýze srovnatelnosti. Tyto vlivy vedou k revizi vnímání pojmu tržní ceny transakce a specifikují okruh vlastností transakce, které by měly být součástí ceny. Uvedme příklad – předmětem transakce může být kupříkladu prodej výrobků spojené osobě. Vlivy na cenu transakce, které máme v této pasáži na mysli, jsou například v ceně promítnuté či oproti nespojeným odběratelům nepromítnuté dopravní náklady, záruky, majoritní a stálý odběratel atd. Příklady by se dala vymyslet jistě celá řada. Evidentně není možné vnímat jako referenční cenu ani cenu samotného výrobce se třetími stranami, neboť je patrné, že ekonomické podmínky majoritního odběratele, skupinového distributora, budou diametrálně odlišné zcela adekvátně. Výsledný výpočet ceny musí tyto specifické okolnosti vždy reflektovat. Co je tedy součástí ceny transakce, která splňuje princip tržního odstupu? Nová doporučení BEPS, zejména v souvislosti s analýzou nehmotného majetku a financování, připouštějí v dosud nezvyklé míře aplikaci principů oceňování a postupů dle International Valuation Standards (mezinárodní oceňovací standardy, IVS). Standardy dávají vhodné definiční pole pro vymezení ceny v definici pojmu tržní ceny, resp. tržní hodnoty. Zde můžeme zmínit i občasný spor o předmět analýzy transferových cen mezi znaleckou (odhadcovskou) a daňovou odbornou veřejností.

Následující text je možné vnímat jako specifikaci „obdobných“ okolností, tedy jako jisté přiblížení předmětu transakce transakcím, které můžeme identifikovat mimo samotný koncern a použít je jako referenční operace. Nejprve se zaměříme na samotnou definici transferové ceny co do její šíře, tedy, co je obecně možné do ceny promítnout.

Výchozím bodem definice ceny by měl být zákon č. 526/1990 Sb., o cenách. Dle tohoto zákona je cena peněžní částka:

- sjednaná při nákupu a prodeji dle § 2 až 13 zákona nebo
- zjištěná dle zvláštního předpisu k jiným účelům než k prodeji.

V běžných obchodních vztazích, účetnictví i daních se setkáme nejčastěji právě s touto cenou. Existují ale případy, kdy se, zejména pro daňové účely, použije ceny jiné. Těchto případů zná daňová teorie a praxe velké množství (naturální plnění, výpočet daně z nabytí nemovitých věcí atd.). Cena zjištěná dle zákona o cenách by se měla v případě transferových cen užít vždy, když je možné ji identifikovat. Oproti tomu cena obvyklá dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), dále jen „ZoM“, je předpis, kterým se musíme řídit, pokud nejsme schopni

cenu blíže identifikovat. Smyslem zákona je přiblížit se ceně tržní – zjištěné. Řada autorů a poradců považuje rozdíl mezi cenou běžnou (transferovou), která by se měla přibližovat co nejvíce ceně dle zákona o cenách, a cenou obvyklou dle ZoM, za zanedbatelný, nicméně zároveň požaduje stanovení „objektivní“, rovnovážné ceny jako úplaty za zkoumané plnění. Aniž bychom chtěli na tomto místě znevažovat akademickou úroveň této debaty, domníváme se, že úhel problém této definice není v různých kategoriích ceny, ale právě v rozporu mezi úhlem pohledu znalce a daňového poradce. Využijme těchto dvou pohledů pro jasnější definici předmětu transferové ceny.

Zákon o oceňování majetku definuje obvyklou cenu jako cenu, „... která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládána majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim...“

Zákon o oceňování majetku ale již zná i pro nás velmi podstatnou kategorii ceny mimořádné, která výše uvedené mimořádné okolnosti, osobní poměry a případy zvláštní obliby reflektuje.

S jistou mírou abstrakce můžeme říci, že obdobně by chápaly kategorii tržní hodnoty zmíněné IVS:

„Tržní hodnota je odhadnutá částka, za kterou by měl být majetek směněn k datu ocenění mezi dobrovolným kupujícím a dobrovolným prodávajícím při transakci mezi samostatnými a nezávislými partnery po náležitém marketingu, ve které by obě strany jednaly informovaně, rozumně a bez nátlaku.“

Považujeme za důležité zmínit, že výsledek analýzy znalce je cenovým odhadem, stojícím na řadě předpokladů, které jsou právě oním zásadním, co hledat ve znaleckém posudku (zejména v situacích, kdy předmětem posudku jsou prodeje podílů ve společnostech, nehmotného majetku atd.). Právě relevance předpokladů je pro odhad hodnoty naprosto zásadní a poskytuje prostor pro odchylky větší, než potenciální chyba v technice výpočtu. Oproti tomu ZDP definuje cenu běžnou dle § 23 odst. 7 jako cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (definice viz předchozí kapitoly). Logickou otázkou pak je, jaký má mít vliv na ceny specifická, jedinečná, ony případy zvláštní obliby a zájmy konkrétního kupujícího atd.

Domníváme se, že dikce výše uvedených textů podstatných pro znaleckou práci podsouvá nevhodné vnímání požadavku minimálně objektivizované kategorie jakési neutrální ceny a mylně vyvolává rozpor. Problém spočívá v rozdílu ceny a hodnoty, což nejsou totožné kategorie. Cena je vyjádřením hodnoty v konkrétní, okamžité situaci, její okamžitou realizací. V postupu znalce při určení tržní hodnoty a při hledání transferové ceny tak není rozpor, jedná se totiž o zcela odlišné kategorie, mezi které se část odborné veřejnosti historicky snažila vměstnat rovnítko. Princip tržního odstupu, aplikovaný v § 23 ZDP, nezakládá podmínku obvyklosti ceny na fikci neutrální tržní situace, ale naopak odkazuje právě ke konkrétní realizaci.

Můžeme tedy učinit závěr, že mezi cenou zjištěnou a obvyklou, případně mezi znaleckým oceněním balíku akcií na bázi tržní hodnoty a oceněním pro účely transferových cen, nemusí být rozdíl, pokud poplatník chce pro daňové účely zohlednit (slovy české legislativy):

- mimořádné okolnosti trhu,
- osobní, majetkové a rodinné vztahy mezi prodávajícím a kupujícím,
- případy zvláštní obliby.

Při bližším zkoumání bychom mohli diskutovat, zda se ze znaleckého pohledu nejedná spíše o subjektivní hodnotu (což je do značné míry relevantní připomínka), nicméně pro účely tohoto textu se nejedná o natolik podstatnou diskusi. Zásadní je pochopení, že transferová cena se vztahuje ke konkrétnímu obchodnímu případu, nutně by měla reflektovat specifika obchodního vztahu a fakt, že je určena pro nedostatek informací (či se bude jednat například o nemovitost, kde se v drtivé většině postupuje dle vyhlášky zákona o oceňování bez dalších ambicí k aplikaci Směrnice OECD) dle ZoM, není důvodu tyto specifické rysy konkrétní operace ignorovat a nepromítat je do cenových ujednání.

Jako důvod historické diskuse ohledně vymezení předmětu ocenění vidíme ne zcela šťastné formulace. Zatímco oceňovací standardy a znalci hovoří o hodnotě, daňoví poradci o ceně. Pojem ceny se pak objevuje v českém ZoM. Výše uvedené poukazuje na značnou interdisciplinarní transferových cen, do které nové pojetí BEPS vneslo více světla a potvrdilo uvedené. Nutno říci, že lze uvítat i kategorii mimořádné ceny v českém ZoM, která plně validuje zohlednění silně specifických koncernových vztahů do otázek cenotvorby. Jako zcela správný (bohužel ne vždy se objevující) a potvrzený jak ekonomickou teorií, tak přijatou judikaturou, lze označit požadavek na intervalové vyjádření cen. Bodové vyjádření ceny v dokumentaci k transferovým cenám by mělo pozorného čtenáře vždy upozornit a vést k prověření relevance a správnosti argumentů.

3.7 Srovnávací analýza (JJ)

Aplikace principu tržního odstupu je obecně založena na srovnání podmínek řízení transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislými podniky. Aby takovéto srovnání bylo proveditelné a obhajitelné, musí být ekonomicky relevantní vlastnosti srovnávaných situací dostatečně srovnatelné. Tato značně vágní formulace v praxi znamená, že žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými situacemi by nemohl závažně ovlivnit podmínku, která je v metodologii prověřována (např. cenu nebo rozpětí), nebo že mohou být učiněny přiměřené přesné úpravy (tj. exaktně doložitelné), aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů. Při použití vhodných úprav můžeme za srovnatelné považovat i transakce, které mezi sebou mají i větší než zanedbatelné rozdíly. Je zde tedy patrná původní filozofie autorů směrnice OECD, že cena v absolutní výši je srovnatelná (tzv. vnitřní srovnatelnost, tj. cena za například tunu pohonných hmot by měla být srovnatelná), případně je rozdíl doložitelný (zatímco jeden z dodavatelů PHM zahrnuje do ceny dopravu, druhý nikoliv a rozdíl je jasně kalkulovatelný).

Srovnávací analýza v širším rozsahu

Teoretický koncept srovnávací analýzy je v zásadě založen na představě srovnání absolutních cen. Vzhledem k praxi si nyní definujeme srovnávací analýzu v širším rozsahu (viz níže), která se hodí pro výše uvedený příklad PHM, a srovnávací analýzu v „užším“ rozsahu, kdy budeme srovnávat společnosti, které již byly vyhodnoceny jako funkčně obdobné, v obdobné situaci a na obdobném trhu. Dle směrnice OECD lze srovnatelnost posuzovat z hlediska několika klíčových ukazatelů. Síla níže uvedených ukazatelů je podmíněna povahou prováděné transakce a stejně tak i zvolenou metodou pro stanovení transferové ceny. Mezi tyto faktory srovnatelnosti patří:

- charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb,
- funkční analýza,
- smluvní podmínky,
- ekonomické okolnosti,
- podnikatelské strategie.

Charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb

Charakteristické vlastnosti majetku a služeb bývají nejčastějším vysvětlením cenových rozdílů obchodovaného zboží nebo služeb na volném trhu. Proto může být při určení srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí srovnání těchto vlastností užitečné. Příkladem jsou fyzické vlastnosti majetku, jeho kvalita a spolehlivost, dostupnost a objem nabídky, či v případě poskytování služeb povaha a rozsah těchto služeb, v případě nehmotného majetku forma a typ majetku (např. patent, obchodní značka nebo know-how), délka a stupeň ochrany nebo předpokládané zisky z užití majetku. Při stanovení transferové ceny je požadavek na srovnatelnost majetku nebo služeb více důležitý než při uplatňování metody CUP u zboží.

Lze říci, že pokud společnost nemá možnost prokázat obvyklost na tzv. vnitřní srovnatelnosti, tj. poskytování srovnatelného plnění do i mimo spojené osoby, jde zejména v případě nehmotného majetku spíše o administrativní cvičení.

Funkční analýza

Funkční analýza je, jak ukázala praxe, jednoznačně nejdůležitější částí srovnávací analýzy a detailně se jí zabýváme jinde. Při funkční analýze je potřeba identifikovat jednotlivé funkce, které spojené podniky vykonávají, a přiřadit jim příslušná rizika. V tomto kroku se také snažíme srovnat ekonomicky významné realizované činnosti a odpovědnosti, použitý majetek a rizika podstoupená stranami příslušných transakcí.

Lze říci, že analýza funkcí a rizik by měla být ostatním oblastem srovnání nadřazena, až po analýze funkcí a rizik by měly být analyzovány ostatní body. Vykonávané funkce značně záleží na rozložení rizik mezi stranami (dle směrnice), a tedy i podmínky, které by každá ze stran očekávala při tržním obchodování. Například pokud na sebe distributor bere odpovědnost za marketing a reklamu tím, že do těchto činností investuje své vlastní zdroje, bude mít právo na přiměřeně vyšší očekávaný výnos z této činnosti, a podmínky takovéto transakce budou rozdílné od situace, kdy distributor funguje pouze jako agent, kterému jsou hrazeny jeho náklady a který obdrží příjem odpovídající jeho činnosti. V souladu s níže uvedenou diskusí týkající se smluvních podmínek se může rovněž zvážit, zda je údajné rozložení rizik v souladu s ekonomickou podstatou transakce. V tomto ohledu by se chování stran mělo obecně brát jako nejlepší důkaz potvrzující skutečné rozložení rizik (což lze tlumočit jako poradci neustále opakovaný princip „substance over form“).

Z výše uvedeného můžeme vyvodit jednoduché a z praxe vzešlé pravidlo, jehož nedodržování je často i nyní jedním ze základních nešvarů řady jak dokumentací, tak reálných (a neudržitelných) cenových a odpovědnostních modelů vnitroskupinových vztahů a které na první pohled napoví, zda může být dokumentace předložena správci daně. Toto pravidlo říká, že **funkce a rizika jsou od sebe neoddělitelná**. Jestliže pozornost správce daně něco upoutá v kapitole věnované funkčnímu profilu poplatníka, bude to jistě oblíbená tabulka rozložení funkcí a rizik, kdy jedna strana vykonává téměř veškeré řídicí funkce (často mateřská organizace s vrcholovým managementem), druhá strana nese veškerá rizika (často dcera jako smluvní výrobce). Tato situace je jen obtížně vysvětlitelná, zejména v situaci, kdy takové nastavení znamená vyvážení části ztráty na subjekty v extrémně limitovaných pozicích.

Smluvní podmínky

To, jak budou mezi strany transakce rozdělena rizika, odpovědnosti a v neposlední řadě přínosy, určují smluvní podmínky. Analýza smluvních podmínek by jako taková měla být součástí výše uvedené funkční analýzy. Podmínky transakce mohou být kromě písemné smlouvy rovněž obsaženy v korespondenci či jiné komunikaci mezi stranami a použity jako důkazní prostředek v daňovém řízení. Pokud neexistují písemné podmínky, smluvní vztahy stran musí být odvozeny z jejich chování a z ekonomických zásad, kterými se obecně řídí vztahy mezi nezávislými podniky. Princip podstaty nad formou je opětovně silně akcentován.

Ekonomické okolnosti

V některých případech se nezávislé ceny mohou na různých trzích rozcházet, a to dokonce i u transakcí, které se týkají stejného majetku nebo služeb. Za účelem dosažení srovnatelnosti je vhodné, aby na trzích, na kterých nezávislé a sdružené podniky fungují, byly zohledněny případné korekce s podstatným dopadem na cenu. Ač se historicky k těmto zdůvodněním daňové správy stavěly spíše skepticky, moderní doporučované přístupy v bodech akčního plánu BEPS naopak lokální specifika silně akcentují.

Podnikatelské strategie

Opět vágně formulovaný bod je velmi často zmiňovaný v situacích, kdy je daňový poplatník například relativně novou společností snažící se proniknout na trhy, měnící svoji strukturu, inovující či vyvíjející nový výrobek a podobně. Subjektivní faktory, jako míra diverzifikace či averze k riziku, hodnocení politických změn a podobně, se v praxi pro svoji neprůkaznost neuvádějí. Z praktického hlediska je řečeno, že subjekt by racionálně mohl za svůj produkt dočasně účtovat cenu, která je nižší než cena za jinak srovnatelné výrobky na shodném trhu. To vede ke snížení současných zisků daňového poplatníka při očekávání zvýšených budoucích zisků. Navíc by daňový poplatník, který uplatňuje zmíněné strategie, mohl mít dočasně vyšší náklady. Směrnice však za důležitější považuje to, zda lze u zkoumané strategie hodnověrně očekávat, že bude v dohledné budoucnosti zisková (přičemž se uznává, že strategie může být neúspěšná), a zda strana fungující nezávisle by byla připravena obětovat ziskovost po obdobný časový úsek za stejných ekonomických okolností a konkurenčních podmínek. Nedávná česká judikatura NSS se poměrně precizně uvedenému hodnocení věnuje ve smyslu principů obecné daňové uznatelnosti nákladů⁷. V obecné rovině lze říci, že tento bod jednoznačně směřuje k nutnosti nazírat na nastavení transferových cen nikoliv optikou zdaňovacího období, ale optikou reálnosti delšího finančního plánu a ekonomické smyslnosti vedoucí spíše k růstu hodnoty společnosti, než k růstu jednoročního účetního zisku.

⁷ Například 5 Afs 61/2015-52.

3.8 BEPS akční plány 8–10 aneb Co se změnilo ve směrnici (JJ)

Iniciativa BEPS je zaměřena především na praktiky, jejichž účelem je minimalizace daňové povinnosti prostřednictvím narušování daňových základů a přesouvání zisku do jurisdikcí s nízkým či nulovým zdaněním, a zajištění toho, aby společnosti byly oceňovány na základě skutečného přispění k celkovému výkonu skupiny. Z pohledu transferových cen jsou nejdůležitější body akčního plánu 8–10, kterým se budeme věnovat v následujícím textu. Poznamenejme, že body 8–10 jsou formulovány jako dodatky či opravy části směrnice, a jsou proto již platné. Jiné body vstoupí v platnost v průběhu následujících let.

Výše uvedená praxe srovnávací analýzy se, vzhledem k době svého vzniku a tehdejšími tématům, věnovala zejména transakcím zaměřeným na zboží a služby. Velký pokrok aktualizace BEPS přinesly ve vztahu k nehmotným plněním. Ve vztahu k nehmotnému majetku bylo vyjasněno, že pouhé právní vlastnictví nezbytně nezakládá právo na všechny výnosy, které jsou generovány využíváním tohoto nehmotného majetku. Byť tento princip byl teoreticky platný vždy, důležitost BEPS spočívá v označení toho, co je známkou onoho ekonomického vlastnictví. Srovnávací analýza byla doplněna analýzou tzv. DEMPE kritérií (tj. ověření, který subjekt ve skupině vykonává činnosti vývoje, zlepšování, údržby, právní ochrany a konečně i využívání vytvořených nehmotných aktiv). Tento člen skupiny je považován za vlastníka nehmotného majetku z ekonomického hlediska. Praxe ukazuje, že i přes velký pokrok vpřed je empirické doložení přinejmenším ošidné. V účetnictví společností se kritéria silně odráží ve vynaložených marketingových nákladech a například pro identifikaci příspěvku k hodnotě ochranné známky by tak bylo v zásadě nutné rozdělit náklady vynaložené ve prospěch subjektu a náklady ve prospěch skupiny. Další částí je aktualizace pokynů pro ujednání o sdílení nákladů. Dle bodů akčního plánu 8–10 se preferuje, aby podíly na výstupu projektu u jednotlivých společností byly stanoveny spíše na základě míry přispění do transakce, než na základě vynaložených nákladů. Akční plány se také věnují tématům služeb s nízkou přidanou hodnotou či obtížně ocenitelným nehmotným aktivům, to však není předmětem tohoto textu.

V samotné srovnávací analýze pak pravidla BEPS dopadají zejména na dvě oblasti, hodnocení smluvních podmínek a funkční analýzu.

Přestože počátečním bodem pro pochopení transakce je zpravidla smluvní ujednání mezi podniky, smlouva někdy neposkytne veškeré potřebné informace pro provedení analýzy transferových cen. Právě v tomto bodě je tudíž nově rozvedena aplikace principu „podstaty nad formou“ do oblasti transferových cen. I zde je kladen velký důraz

na přiřazení zisků do země, kde je vytvářena hodnota. Předmětem by mělo být porovnání smluvního ujednání a skutečného jednání společností, kdy se pro posouzení bere v úvahu reálné chování, nikoli umělá smluvní úprava. Proto by skutečné chování stran mělo podmínky smlouvy objasnit nebo doplnit, případně smlouvu nahradit, pokud není smluvními stranami dodržována. Transakce mezi spojenými osobami by tudíž z pohledu cenové analýzy neměly být založeny na smluvní dokumentaci, která nereflexuje ekonomickou realitu.

Zvýšená pozornost se věnuje analýze rizik smluvně přiřazených společností, u které tato rizika nemají ekonomické opodstatnění, tj. taková rizika, která tato společnost nemůže kontrolovat nebo nemá dostatek finančních zdrojů, aby jí mohly být přiřazeny. Přestože neexistuje jednotný test k posouzení kontroly nad rizikem, mezi faktory, které je třeba vzít v úvahu, patří:

- (i) možnost provést rozhodnutí o podstoupení daného rizika,
- (ii) možnost reakce na riziko,
- (iii) šance na zmírnění dopadu tohoto rizika.

BEPS připouští, že činnosti vedoucí ke zmírnění rizika mohou být outsourcovány – za podmínek, že subjekt má nad rizikem stále kontrolu a může je efektivně řídit. Nově je definován proces zahrnující šest kroků, jehož cílem je určit subjekt nesoucí riziko.

- Prvním krokem je identifikace ekonomicky významných rizik. Častokrát se nepodaří ihned identifikovat všechna podstatná rizika, kterým je podnik vystaven. Avšak výsledky analýzy funkcí nám existenci dodatečných rizik mohou naznačit (viz výše, není funkcí bez rizika, či lépe, není rizik bez funkcí).
- Druhým krokem je určení smluvních předpokladů specifických rizik. Jak již bylo zmíněno výše, tak smluvní podmínky nejsou v žádném případě rozhodujícím indikátorem přiřazení skutečných rizik. Je vždy nutné zohlednit skutečnou ekonomickou realitu jako klíčový faktor.
- Třetím krokem je provedení funkční analýzy v návaznosti na rizika, tedy posouzení, komu se dají přiřadit funkce související s riziky, kdo tato rizika zmírňuje, kdo čelí potenciálnímu vyššímu či nižšímu výnosu v důsledku rizika a kdo má dostatečnou finanční kapacitu rizikům čelit. Jedná se v podstatě o test kontroly nad rizikem, který byl zmíněn výše.
- Čtvrtým krokem je sumarizace poznatků z předchozích kroků a pátým krokem je alokace rizik založená na předchozích poznatcích.
- Posledním šestým krokem je určení vnitropodnikové ceny transakce splňující arm's length principle při zohlednění výsledků alokace rizik.

Alokace rizik a souvisejících zisků by tedy měla být v souladu s umístěním funkcí, které tato rizika řídí, a případně i kapitálu nezbytného pro jejich efektivní krytí.

A zároveň posouzení, zda smluvní podmínky odpovídají reálnému chování subjektů a ekonomické podstatě transakce, by mělo tvořit rozhodující základ při alokaci funkcí a rizik smluvním stranám. Je tedy patrné, že nová znění a doporučení jsou aplikací praktických poznatků z posledních let, jednoznačně vyžadujících zkoumání funkčních a rizikových profilů jednotlivých entit.

Provádění srovnávací analýzy – konkrétní postup

Pro srovnatelnost transakcí či podmínek, za kterých se uskutečňují, musí být naplněno jedno z následujících kritérií:

- a) žádný z rozdílů mezi řízenou a srovnatelnou transakcí by neměl zásadně ovlivnit podmínku (faktor), která je prověřována, tedy případné zjištěné rozdíly mohou být považovány pro účely porovnání za nevýznamné; nebo
- b) je možné provést přiměřené úpravy tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů.

Srovnávací analýza má vždy za cíl nalézt nejspolehlivější srovnatelné údaje. Vyhledávání informací o potenciálně srovnatelných nezávislých transakcích a proces identifikace srovnatelných údajů závisí na předchozí analýze řízených transakcí daňového poplatníka a příslušných faktorů srovnatelnosti.

Typický proces srovnávací analýzy tak, jak ho popisuje Směrnice, zahrnuje devět kroků:

Krok 1: Určení časového období, kterého se má analýza týkat.

Krok 2: Obsáhlá analýza okolností daňového poplatníka.

Krok 3: Pochopení zkoumaných řízených transakcí, a to především na základě funkční analýzy, za účelem volby testované strany, nejvhodnější metody pro stanovení transferových cen dle okolností daného případu, finančního ukazatele, který bude testován (v případě transakční ziskové metody), a za účelem identifikace významných faktorů srovnatelnosti, které by měly být vzaty v úvahu.

Krok 4: Zhodnocení případných stávajících interních srovnatelných údajů.

Krok 5: Určení dostupných zdrojů informací externích srovnatelných údajů, pokud jsou takovéto externí srovnatelné údaje nezbytné ve světle jejich relativní spolehlivosti.

Krok 6: Volba nejvhodnější metody pro stanovení transferových cen a relevantního finančního ukazatele.

Krok 7: Identifikace potenciálních srovnatelných údajů (soulad s Krokem 3 a faktory srovnatelnosti).

Krok 8: Určení úprav srovnatelnosti a jejich provedení.

Krok 9: Interpretace a použití shromážděných údajů, určení odměny dle principu tržního odstupu.

V následujících odstavcích jsou podrobněji rozebrány vybrané kroky.

Obsáhlá analýza okolností daňového poplatníka

Tento krok Směrnice definuje jako analýzu odvětví, konkurence, ekonomických a regulačních faktorů a jiných prvků, které mají vliv na daňového poplatníka a jeho prostředí. Nebere však zatím v úvahu vliv specifické transakce. Tento krok pomáhá pochopit podmínky řízení transakce daňového poplatníka i podmínky nezávislých transakcí, které mají být předmětem srovnání, především pak ekonomické okolnosti transakce.

Zhodnocení řízené transakce a volba zkoumané/testované strany

Zhodnocení zkoumaných řízených transakcí má za cíl identifikovat relevantní faktory, které ovlivní volbu zkoumané strany, volbu a aplikaci nejvhodnější metody pro stanovení transferových cen dle okolností daného případu, finančního ukazatele, který bude testován (v případě transakční ziskové metody) a také volbu srovnatelných údajů, případně určení úprav srovnatelnosti.

Směrnice stanoví, že zatímco může být nezbytné posoudit některé odděleně dohodnuté transakce mezi sdruženými podniky společně za účelem určení, zda jsou dané podmínky v souladu s principem tržního odstupu, jiné transakce dohodnuté mezi danými podniky v rámci balíčku může být nezbytné posuzovat samostatně.

Zkoumané řízené transakce mezi spojenými osobami mohou obsahovat úmyslné vzájemné kompenzace. Úmyslná kompenzace je ta kompenzace, kterou sdružené podniky vědomě zahrnou do podmínek řízené transakce. Pro účely stanovení daňových povinností je tedy nezbytné posoudit pouze případný čistý zisk/čistou ztrátu daných transakcí. Prokázání principu tržního odstupu daňovými poplatníky po vyloučení vzájemných kompenzací je žádoucí.

Při aplikaci některých metod (C+, RPM, TNMM) je nezbytné zvolit stranu transakce, pro kterou je daný finanční ukazatel (přirážka k nákladům, hrubé rozpětí nebo ukazatel čistého zisku) testován. Obecně je testovanou stranou ta, na kterou lze určitou metodu pro stanovení převodních cen aplikovat nejspolehlivěji a pro kterou lze nalézt nejspolehlivější srovnatelné transakce, tj. nejčastěji se bude jednat o tu stranu, která má méně komplexní funkční analýzu.

Srovnatelné nezávislé transakce

Srovnatelná nezávislá transakce představuje transakci mezi dvěma nezávislými stranami, která je srovnatelná se zkoumanou řízenou transakcí. Může se jednat o srovnatelnou transakci mezi jednou ze stran řízené transakce a nezávislou stranou („interní srovnatelná transakce“) nebo o transakci mezi dvěma nezávislými stranami, které nejsou stranami řízené transakce („externí srovnatelná transakce“).

Interní srovnatelné údaje mohou mít přímější a bližší vztah ke zkoumané transakci než externí srovnatelné údaje. Finanční analýza bude pravděpodobně snadnější, neboť bude vycházet z identických účetních standardů a předpisů v souvislosti s interními srovnatelnými údaji i řízenou transakcí. Nemusí být však spolehlivější, protože ne každá transakce mezi daňovým poplatníkem a nezávislou stranou může být považována za spolehlivou srovnatelnou transakci k řízené transakci realizované stejným daňovým poplatníkem. Pokud interní srovnatelné údaje existují, musí splňovat pět faktorů srovnatelnosti stejným způsobem jako externí srovnatelné údaje.

Jako externí zdroj dat srovnávací analýzy v současnosti slouží především komerční a autorské databáze. V první fázi je lze využít jako zdroj pro vytvoření srovnatelného vzorku společností s přihlédnutím k maximální míře srovnatelnosti subjektů. Důraz je především kladen na kvalitu dat, a nikoliv kvantitu. Ve druhé fázi slouží komerční databáze jako zdroj finančních ukazatelů, zdroje dat pro posouzení nastavení transferových cen a pro samotný závěr srovnávací analýzy, tedy stanovení cenového rozpětí zkoumané transakce.

Přijetí či odmítnutí potenciálních srovnatelných údajů

V zásadě existují dva způsoby, kterými lze provádět identifikaci potenciálně srovnatelných údajů třetích stran.

Aditivní přístup

Tento způsob je označován také termínem přídavný a lze ho charakterizovat ve třech následných krocích. V prvním kroku se sestaví seznam třetích stran, které by mohly potenciálně srovnatelné transakce provádět. V druhém kroku se nastaví detailní podmínky srovnatelnosti. Třetí krok spočívá ve sběru informací o transakcích, které jsou těmito třetími stranami skutečně prováděny, a v návaznosti na stanovené podmínky se potvrdí, zda se jedná o skutečně srovnatelné transakce. Tento přístup je využitelný v situacích, kdy osoba, která uskutečňuje vyhledávání, má informace o jiném nezávislém subjektu poskytujícím podobnou službu nebo prodávajícím podobný výrobek. Výhodou při aplikaci aditivního přístupu je, že není nutné znát NACE kód odvětví zkoumané společnosti.

Deduktivní přístup

Druhým způsobem k přijímání či odmítnutí potenciálních srovnatelných transakcí je deduktivní neboli také zužující přístup. Tento přístup je naopak založen na možnosti získat široký soubor společností, které podnikají ve stejném sektoru (podle převažujícího NACE kódu), jejich funkce jsou podobné a neexistují jiné ekonomické vlastnosti, kterými by se společnosti odlišovaly. Zdrojem pro získání tohoto srovnatelného vzorku společností nejčastěji bývají komerční databáze, v praxi se nejčastěji využívá databáze AMADEUS.

Úpravy z hlediska srovnatelnosti

Úpravy srovnatelnosti by měly být zváženy, pokud se očekává, že zvýší spolehlivost výsledků. Příklady úprav srovnatelnosti zahrnují úpravy například z hlediska konzistentnosti účetnictví s cílem eliminovat rozdíly, které mohou vzniknout v důsledku odlišné účetní praxe mezi řízenými a nezávislými transakcemi, z hlediska segmentace finančních údajů s cílem eliminovat významné nesrovnatelné transakce nebo úpravy z hlediska rozdílů v kapitálu, funkcích, majetku nebo rizicích.

Tržní rozpětí

Vzhledem k tomu, že převodní ceny nepředstavují exaktní vědu, nebude vždy možné aplikovat princip tržního odstupu a získat tak jedinou hodnotu, ale bude existovat mnoho situací, kdy aplikace nejvhodnější metody či metod povede k rozpětí hodnot, přičemž všechny tyto hodnoty budou relativně stejně spolehlivé. Pokud je možné stanovit, že některé nezávislé transakce mají nižší úroveň srovnatelnosti než jiné, měly by být eliminovány. Stejně tak mohou být eliminovány i extrémní výsledky v komparativním vzorku nezávislých transakcí. Jediným důvodem pro jejich vyřazení však nesmí být sama extrémnost, ale měla by být provedena podrobnější analýza srovnatelnosti.

V případě, že přetrvávají určité vady srovnatelnosti, které nelze identifikovat a/nebo kvantifikovat, a nelze je tedy ani upravit, pak mohou ke zvýšení spolehlivosti analýzy přispět statistické nástroje, které berou v úvahu střední trend za účelem zmenšení rozpětí (např. mezikvartilové rozpětí nebo jiné percentily).

Pokud relevantní podmínka řízené transakce (např. cena nebo marže) spadá do tržního rozpětí, neměly by být prováděny žádné úpravy. Pokud je relevantní podmínka řízené transakce (např. cena nebo marže) mimo tržní rozpětí stanovené daňovou správou, měl by mít daňový poplatník možnost prezentovat argumenty o tom, že podmínky řízené transakce splňují princip tržního odstupu.

Úměrnost nákladů

Směrnice připouští, že náklady na získávání informací mohou být skutečným problémem, především pro malé a střední podniky, ale také pro ty nadnárodní podniky, které realizují velké množství řízených transakcí v mnoha zemích. Je v ní uveden princip přiměřené/racionální aplikace požadavku na dokumentaci srovnatelnosti. Například při provádění srovnávací analýzy neexistuje požadavek na vyčerpávající prohledávání všech možných relevantních zdrojů informací, což by znamenalo neúměrně vysoké náklady na dosažení srovnatelnosti. Daňoví poplatníci a daňové správy by měli uplatnit vlastní úsudek, aby určili, zda jsou konkrétní srovnatelné údaje spolehlivé s ohledem na úměrnou výši nákladů.

3.9 Závazné posouzení stanovení převodních cen (RB)

Finanční správa již delší dobu avizuje svůj eminentní zájem v oblasti převodních cen. Přirozeně největší obavou je zvýšená míra daňových kontrol v této oblasti, ale také rozšiřující se administrativní náročnost při dokumentování metodiky převodních cen u konkrétních transakcí spojených osob. Příkladem takového dokumentování v praxi je formulář daňového přiznání, který od roku 2014 požaduje v rámci přílohy obsáhlé údaje o transakcích se spřízněnými osobami, a to jednotlivě za každou osobu zvlášť.

Je zřejmé, že je v zájmu daňových správ vytvořit co nejširší škálu požadavků na podniky – poplatníky v záležitostech převodních cen s cílem, aby správci daně získali veškeré informace, které považují za nutné v rámci daňového řízení zjistit. Naopak společnosti usilují o co nejkonkrétnější a nejužší výčet údajů, které mají správci daně poskytnout a zároveň se oprávněně obávají přílišné administrativní náročnosti.

Správné nastavení cenové politiky je v poslední době velmi důležité zvláště u nadnárodních společností, u společností vykazujících ztrátu nebo velmi nízkou míru ziskovosti a u společností uplatňujících slevu na dani z příjmů v rámci poskytnutých investičních pobídek. Tyto podniky by měly být připraveny doložit, že prováděné transakce se spřízněnými osobami jsou v souladu s principy tržního odstupu.

Na základě výše uvedeného se může mnoho podniků obávat budoucího daňového rizika v podobě doměření daně z nesprávně stanovených převodních cen. K eliminaci takové obavy je již od roku 2006 zakotveno v daňových právních předpisech právo poplatníka požádat správce daně o **závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami** (dále jen „závazné posouzení“), které je uvedeno v § 38nc ZDP. Tímto právním institutem jsou do českého daňového práva implementovány nástroje doporučené OECD ve formě tzv. předběžných cenových dohod (neboli také předběžných cenových ujednání, APA). V České republice se také v souvislosti se závazným posouzením často hovoří o editační povinnosti správce daně nebo o rulings.

Závazné posouzení dává poplatníkům možnost ověřit si předem, zda způsob tvorby cen, které jsou sjednávány mezi spojenými osobami (sdruženými podniky), je pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu, jak je obsažen v článku 9 – Sdružené podniky – smluv o zamezení dvojího zdanění a v § 23 odst. 7 ZDP. Pro účely efektivní aplikační praxe vydalo **Ministerstvo financí Pokyn D-333**, který mimo jiné uvádí, že pokud bude poplatník v období, pro které bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, naplňovat všechny podmínky, na jejichž základě správce daně rozhodl, a zásadně

se nezmění skutečnosti ovlivňující způsob tvorby ceny, bude správce daně při stanovení daně v rámci dokazování při daňové kontrole nebo jiném postupu považovat takto vytvořenou cenu za cenu obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Tím je zaručena velmi silná daňová jistota, kterou určitě celá řada nadnárodních podniků ocení.

Žádost o závazné posouzení je poplatník oprávněn podat svému místně příslušnému správci daně. Žádost, jež podléhá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč splatnému současně s podáním žádosti, musí obsahovat všechny povinné náležitosti uvedené v ZDP.

Kromě „běžných“ identifikačních údajů osob zúčastněných v obchodním vztahu žadatel v žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení zdokumentuje skutečnosti, které mohou mít podstatný vliv na posuzovaný způsob tvorby ceny. To jsou především informace o skupině podniků a obchodní činnosti zúčastněných osob, obchodním vztahu a dalších okolnostech majících vliv na obchodní vztah, **způsob, jakým poplatník stanovil převodní cenu**, a další. Již ZDP zde předpokládá, že bude předložena dokumentace tvorby převodních cen, jejíž doporučující forma je uvedena Ministerstvem financí v Pokynu D-334. Nedílnou součástí žádosti je rovněž návrh výroku rozhodnutí.

Daňový subjekt může závazného posouzení využít pro posouzení skutečností, které pro něj vyplnou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, tedy skutečností, které doposud neměly vliv na vyměření daňovou povinnost. Rozhodnutí o závazném posouzení není účinné pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly ve zdaňovacím období, jehož běh započal po uplynutí 3 let ode dne, v němž nabylo toto rozhodnutí právní moci, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší.

Je důležité poznamenat, že při rozhodování o vydání rozhodnutí o závazném posouzení bude správce daně vycházet ze způsobu tvorby ceny, který si zvolil poplatník. Pokud poplatník dostatečně zdůvodní volbu tohoto způsobu, bude se tento způsob považovat za způsobilý pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení – ať již bude výrok kladný či nikoliv. Správce daně tedy v rozhodovacím procesu „nenalézá správný způsob“, jakým by měla být převodní cena vytvořena, nýbrž hodnotí způsob stanovení ceny, který je žadatelem navržen. Proti rozhodnutí o závazném posouzení nelze uplatnit opravné prostředky. To však neznamená, že při negativním výroku nelze žádost podat opakovaně s odlišným návrhem.

Správce daně není zákonem vázán vydat rozhodnutí v určité lhůtě, nicméně toto rozhodnutí vydává bez zbytečných odkladů, neboť při správě daní není přípustné, aby správce daně prodlužoval dobu vydání rozhodnutí vlastní nečinností (obvyklá délka vydání rozhodnutí se pohybuje

mezi 6–9 měsíci od okamžiku, kdy správce daně obdrží kompletní žádost). Doba vydávání rozhodnutí může být prodloužena v závislosti na úkonech, které musí správce daně učinit pro zjištění podmínek pro vydání rozhodnutí, případně o ty úkony, které činí při komunikaci se zahraničním správcem daně, jestliže je žádáno například o tzv. bilaterální závazné posouzení.

Jak je výše uvedeno, závazné posouzení v převodních cenách je zcela jistě moderním prvkem komunikace mezi správci daně a daňovými subjekty, která míří k zajištění jistoty v daňových záležitostech tak komplexní povahy, jaké převodní ceny jistě jsou. Z praktického pohledu je Česká republika řazena mezi země, ve kterých je tento právní institut „běžně“ užíván, když průměrný počet žádostí za deset let fungování tohoto institutu činí 20 žádostí za rok.

Pro celistvý pohled je nutné závěrem poznamenat, že je v současné době v legislativním procesu projednávána právní úprava mezinárodní výměny informací v daňových záležitostech s dopadem na závazná posouzení v převodních cenách. Ta od roku 2017 zabezpečí, že si budou správci daně z různých zemí automaticky vyměňovat informace ohledně vydaných rozhodnutí v této oblasti. Jedná se o implementaci příslušné evropské směrnice (EU DAC III). I doposud však mohly být tyto údaje sdíleny se zahraničními daňovými správami pomocí tzv. spontánní výměny informací.

4 Praktické příklady a zkušenosti z různých situací

4.1 Příklady kalkulací cen na podkladě funkčního profilu (DS)

Pro ilustraci uvádíme zjednodušený příklad, jak použití uvedených metod u společnosti s funkčním profilem smluvního výrobce ovlivňuje absorpci dopadů změn v tržní situaci.

Východisko

Česká společnost A-CZ vyrábí součástky do automobilů, které prodává své mateřské společnosti A-DE, se sídlem v Německu.

Mateřská společnost vybudovala a vlastní vztahy se zákazníky a nakoupené zboží prodává svým zákazníkům, jimž prodává i další svoje výrobky. Mateřská společnost určuje strategii skupiny, vykonává marketingové a prodejní funkce, zajišťuje vývoj výrobků a poskytuje společnosti A-CZ plány a technologické postupy pro výrobu. Společnost A-CZ prodává pouze mateřské společnosti a nemá vlastní marketingové ani výzkumné/vývojové oddělení (s výjimkou pár techniků, kteří kontrolují kvalitu, analyzují data z výroby a poskytují je svým organizačně nadřazeným pracovníkům v mateřské společnosti).

Lze konstatovat, že společnost A-CZ je smluvním výrobcem z hlediska nastíněné klasifikace funkčních profilů, zatímco A-DE principálem (distributorem). Tabulka níže shrnuje výkaz zisků a ztrát („VZZ“) obou společností ve výchozí situaci. První tabulka popisuje výchozí situaci, v níž je prodejní cena zákazníkovi ve výši 150. Výnosy smluvního výrobce A-CZ se rovnají nákladům na prodané zboží („COGS“) u společnosti A-DE.

1) Výchozí situace

A-CZ		A-DE	
Výnosy	105	Výnosy	150
Náklady	100	COGS	105
Zisk	5	Obchodní marže	45
Přirážka výrobce	5,0 %	Marže distributora	30,0 %

Představme si, že dojde k poklesu tržní ceny za výrobek dodávaný zákazníkovi ze 150 jednotek na 135 jednotek. Otázkou je, jak změna prodejních cen dopadne na A-CZ (výrobce) nebo odběratelskou společnost A-DE

(distributor) v závislosti na tom, jaká metoda stanovení převodních cen bude uplatněna. Celou situaci můžeme graficky znázornit následovně:



Podle výše uvedených principů lze očekávat, že A-CZ bude odměňovaná za výrobní činnost metodou TNMM. Předpokládejme toto nastavení a cílenou provozní

ziskovou přírážku k úplným nákladům výkonu ve výši 5 %. Výsledek poklesu ceny je znázorněn v tabulce níže:

2) Fixní zisková přírážka pro výrobce

A-CZ		A-DE	
Výnosy	105	Výnosy	135
Náklady	100	COGS	105
Zisk	5	Obchodní marže	30
Přírážka výrobce	5,0 %	Marže distributor	22,2 %



V případě stanovení převodní ceny pomocí nákladů a ziskové přírážky u výrobce, tj. A-CZ (viz tabulka 2), nemá pokles finální prodejní ceny vliv na převodní cenu, za kterou A-CZ prodává své výrobky společnosti A-DE. A-CZ realizuje stejnou ziskovou přírážku a není poklesem prodejní ceny postižena. Celý efekt nese A-DE.

Pokud bychom ve stejné situaci aplikovali fixní 30% hrubou marži pro společnost A-DE v roli distributora, tak by společnost A-DE i přes pokles prodejní ceny o 10 % realizovala stejnou procentní marži (30 %) a její hrubá marže by klesla pouze o 4,5. Výrobní společnost A-CZ by při dané cenotvorbě prodávala se ztrátou a nesla by hlavní část negativního vlivu poklesu cen.

3) Fixní marže pro distributora

A-CZ		A-DE	
Výnosy	94,5	Výnosy	135
Náklady	100	COGS	94,5
Zisk	-5,5	Obchodní marže	40,5
Zisková přírážka	-5,5 %	Marže distributor	30,0 %



Cenová metoda ad 3) by tak byla v rozporu s omezeným funkčním a rizikovým profilem entity A-CZ, která nemá jak ovlivnit prodejní ceny na trhu a jenom vyrábí podle zadání A-DE. Český finanční úřad by v daném případě oprávněně požadoval, aby místo varianty 3) byla použita varianta 2) a česká entita A-CZ prodávala za náklady zvýšené o ziskovou přírážku.

Na závěr bychom rádi uvedli, že uvedené příklady obsahují silná zjednodušení a praxe je většinou složitější.

4.2 Výpočet ceny metodou C+ v kombinaci s přírážkou dle TNMM (DB)

Jedním z nejčastějších způsobů jak stanovit cenu v rámci vnitropodnikové transakce je vyčíslit náklady přímo související s daným úkonem (tj. výrobou jednoho výrobku nebo poskytnutím jednotky služby) a navýšit je o určitou ziskovou přírážku. Tato metoda se velmi často používá např. u společností, které se zabývají smluvní výrobou. Je možné se s ní setkat i u plnohodnotných výrobců, kteří kromě své hlavní produkce prodávají třetím stranám dodávají některé výrobky či polotovary jiným

společnostem ve skupině v režimu smluvní výroby nebo práce ve mzdě.

Při určení nákladové základny a správné přírážky v těchto případech v praxi často dochází k záměně metody nákladů a přírážky (tzv. C+ metoda, viz sekce 3.3) a ziskové metody čistého rozpětí (tzv. TNMM, viz sekce 3.3) s použitím přírážky k celkovým provozním nákladům (tzv. Full Cost Mark-Up, FCMU) jako ukazatele ziskovosti. To pak může vést k určení nesprávné, zpravidla příliš nízké, úrovně přírážky. Zde je užitečné si vysvětlit, v čem se tyto dvě metody liší a proč mohou mít tyto odlišnosti zásadní dopad na určení správné výše přírážky.

Rozdíl mezi C+ a TNMM

Tyto dvě metody (tj. metoda C+ a metoda TNMM s použitím FCMU jako ukazatele ziskovosti) mají velmi podobný základní princip – tj. aplikaci přírážky na určitou nákladovou základnu. Hlavní rozdíl však spočívá v tom, že metoda C+ aplikuje přírážku pouze na přímé a nepřímé náklady realizované ve zkoumané transakci, zatímco metoda TNMM s použitím FCMU aplikuje přírážku na všechny provozní náklady.

Použijeme-li jako příklad výrobu výrobků, pak metoda C+ s přírážkou 5 % znamená, že výsledná cena za výrobek je vypočtena jako součet přímých a nepřímých výrobních nákladů (tj. přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režie připadající na daný výrobek) a přírážky vypočtené jako 5 % z těchto nákladů. Oproti tomu, budeme-li aplikovat metodu TNMM s 5 % ukazatelem FCMU, pak cena za výrobek musí být taková, aby společnost jako celek dosáhla zisk odpovídající 5 % z celkových provozních nákladů, tj. ze součtu přímých výrobních nákladů, výrobní režie a také správní a obchodní režie (např. nákladů na management, odbytové oddělení atd.). Z toho je zřejmé, že má-li být FCMU 5 %, pak přírážka k výrobním nákladům při metodě C+ musí být vyšší, aby pokryla i ostatní provozní náklady.

Metoda TNMM je tedy určena primárně ke stanovení ziskovosti společnosti jako celku, zatímco metoda C+ se používá na úrovni jednotlivých transakcí (tj. jednotlivých výrobků či služeb).

Problém s hledáním srovnatelných transakcí u C+

V teoretické rovině je rozdíl mezi oběma metodami jednoduchý. V praxi však mohou nastat problémy, zvláště pak se správným nastavením metody C+. Přitom metoda C+ je často preferovanou metodou, např. z toho důvodu, že daná společnost dodává různé výrobky různým společnostem ve skupině. Stanovení cílové ziskovosti na úrovni společnosti jako celku metodou TNMM je proto nedostačující a je třeba nastavit správnou cenu u jednotlivých výrobků.

Pokud se aplikuje metoda TNMM, je možné cílovou ziskovost poměrně jednoduše nastavit s použitím finančních výsledků srovnatelných nezávislých společností (vyhledaných např. pomocí databáze AMADEUS).

U transakcí odměňovaných metodou C+ nastává problém, pokud daná společnost nemá k dispozici tzv. vnitřní srovnatelné transakce, tj. dodává výrobky pouze spojeným osobám, a není tudíž schopná sama odvodit správnou marži z vlastní cenotvorby vůči nezávislým subjektům. Řešením by v takové situaci bylo získat z veřejných zdrojů informace o cenotvorbě srovnatelných nezávislých společností. Často využívaná databáze AMADEUS, ale i další databáze, však většinou uvádějí pouze velmi stručné údaje z finančních výkazů srovnatelných společností. Z výsledků tedy není možné vyčíst, které náklady jsou přímé a nepřímé náklady výroby a které náklady se vztahují ke správní a obchodní režii. Databáze sice často uvádějí náklady na materiál a odpisy, chybí však rozlišení mzdových nákladů na mzdové náklady přímo související s výrobou a mzdové náklady ostatní. Celkové přímé a nepřímé výrobní náklady tedy z databáze není většinou možné získat.

I přesto je možné správné řešení pro metodu C+ dovést s využitím veřejně dostupných údajů o celkové provozní ziskovosti srovnatelných nezávislých společností. Příklad možného postupu je nastíněn níže.

Možná řešení s využitím databáze AMADEUS

Ačkoliv bylo výše zmíněno, že s využitím databáze AMADEUS může být v případě metody C+ (tj. testování skutečné výše přírážky k přímým a nepřímým nákladům výroby) problém, níže uvádíme dvě možná řešení.

1. Rozdíl v nákladových základnách je nepatrný

Jak již bylo uvedeno, rozdíl mezi metodou C+ a TNMM je ten, že nákladová základna u TNMM může být z důvodu zahrnutí veškerých provozních nákladů širší než základna u metody C+, což má za následek to, že výsledná přírážka vychází menší. V některých odvětvích může být rozdíl velmi významný (např. tam, kde existují velká oddělení společně využívaná celou společností – např. oddělení výzkumu a vývoje, oddělení marketingu atd.). V některých odvětvích však může být tento rozdíl malý (např. v oblasti určitých poradenských služeb velká společná oddělení nebývají a naprostá většina provozních nákladů se týká konkrétních poskytovaných služeb). V takových případech by společnost mohla použít ke stanovení přírážky k přímým a nepřímým nákladům přírážku určenou metodou TNMM s ukazatelem FCMU. Mohla by tedy např. prostřednictvím databáze AMADEUS provést srovnávací studii – vyhledat finanční výkazy srovnatelných nezávislých společností a zjistit procento FCMU a toto procento následně použít v rámci metody C+.

2. Úprava provozních nákladů srovnatelných společností

V případě, že výše uvedená situace není případem testované společnosti, může se postupovat následujícím způsobem.

Jak bylo zmíněno, při použití metody C+ při stanovení ceny za zkoumanou transakci neobsahuje nákladová základna obchodní a správní režii společnosti. Z tohoto důvodu je třeba při přípravě srovnávací studie upravit výsledky nalezených srovnatelných společností tak, aby-chom získali jimi realizovanou přírážku k nákladům bez obchodní a správní režie. Vzhledem k tomu, že databáze AMADEUS neobsahuje informace o správní a obchodní režii, může se postupovat tak, že se výsledky nalezených srovnatelných společností upraví:

- upraví se finanční data dostupná v databázi AMADEUS, konkrétně celkové provozní náklady a provozní výsledek hospodaření;
- při úpravě finančních dat se vychází z předpokladu, že poměr správní a obchodní režie k celkovým provozním nákladům bude u srovnatelných nezávislých společností podobný jako u zkoumané výrobní společnosti⁸;

⁸ Z tohoto důvodu se musí při vyhledávání srovnatelných společností brát zvýšený zřetel na tzv. peer skupinu, tj. co možná největší funkční a riziková srovnatelnost v rámci odvětví.

- zjistí se poměr správní a obchodní režie k celkovým provozním nákladům zkoumané výrobní společnosti (tj. xy %);
- upravené provozní náklady srovnatelných společností (tj. bez správní a obchodní režie) se vypočítají podle následujícího vzorce:

Upravené provozní náklady = (Provozní výnosy – Provozní výsledek hospodaření) $\times$ (1 – xy % / 100);

- následně se vypočítá upravený provozní výsledek hospodaření srovnatelných společností podle následujícího vzorce:

Upravený provozní výsledek hospodaření = Provozní výnosy – Upravené provozní náklady

- v posledním kroku se vypočítá přírážka k nákladům podle následujícího vzorce:

Přírážka k nákladům (C+) = Upravený provozní výsledek hospodaření / Upravené provozní náklady

Výsledky analýzy

Podobně jako v předešlém příkladu (sekce 4.4) je výsledkem obou výše uvedených způsobů tržní rozpětí přírážky k nákladům, kde každý bod (procentní přírážka) ve stanoveném rozmezí je stejně spolehlivý a odpovídá principu tržního odstupu. V praxi je však často zaujímán konzervativnější přístup a tržní rozpětí je stanoveno metodou mezi-kvartilového rozpětí (tj. rozpětí výsledků mezi 25. a 75. percentilem) tak, aby byly eliminovány krajní hodnoty.

4.3 Financování mezi spojenými osobami (LK)

Mezi běžné a často velmi významné transakce uskutečňované mezi spojenými osobami patří financování, a to konkrétně poskytování zápůjček a jiných úvěrových finančních nástrojů.

Otázkou je jakým způsobem stanovit „cenu“ (výši úroků) takovéto transakce, aby byla v souladu s principem tržního odstupu.

V případě úvěrových finančních nástrojů se nejčastěji jako vhodná metoda jeví metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP), a to buď s využitím interních, nebo externích srovnatelných dat. V takovém případě je nutné, aby předmětná transakce s/mezi nespojenými subjekty byla srovnatelná s transakcí testovanou. Případně by mělo být možné provést rozumný počet úprav, které srovnatelnost obou transakcí zajistí.

V praxi často dochází k situaci, kdy srovnatelná interní data neexistují (např. společnosti nebyl v daném období poskytnut žádný bankovní úvěr nebo podmínky poskytnutého bankovního úvěru jsou natolik odlišné, že

srovnatelnost s testovanou transakcí nelze rozumně zajistit). V takovém případě je možné využít externích srovnatelných údajů dostupných na finančních trzích.

Jeden z možných přístupů stanovení úrokové sazby u úvěru mezi spojenými osobami na základě externích srovnatelných údajů, který je u nás i ve světě využíván v praxi, je popsán níže.

Stanovení úrokové sazby v souladu s principem tržního odstupu

Pro nalezení srovnatelných externích údajů je možné využít dostupných informací na veřejných finančních trzích o obchodovaných dluhopisech.

Ceny veřejně obchodovaných dluhopisů se udávají v procentech jejich nominální hodnoty představující roční výnos daného dluhopisu do doby jeho splatnosti (tzv. Yield-To-Maturity, „YTM“), což umožňuje jejich snadné vzájemné porovnání.

Tržní ceny veřejně obchodovaných dluhopisů odrážejí riziko nesplacení dluhopisu v termínu, které koresponduje s bonitou dlužníka (vyjádřenou kreditním ratingem) a dále s podmínkami samotného dluhopisu (splatnost, výše kupónu, měna, podřízenost, možnost předčasného splacení atd.).

Pro nalezení srovnatelných externích transakcí je proto potřeba nejprve znát kreditní rating dlužníka v dané transakci mezi spojenými osobami a následně nalézt veřejně obchodované dluhopisy na finančních trzích se srovnatelnými parametry, případně provést potřebné úpravy, jimiž docílíme srovnatelnosti dat tak, aby výsledky bylo možné použít pro stanovení tržního rozpětí úrokové míry testovaného úvěru.

Stanovení kreditního ratingu

Kreditní rating vyjadřuje bonitu či důvěryhodnost dlužníka, tj. pravděpodobnost, že úvěr či dluhopis bude správně a včas splacen. Kreditní rating má významný vliv na podmínky daného finančního nástroje včetně výše úrokové sazby.

Rating mohou stanovit renomované ratingové agentury na základě komplexního rozboru veškerých známých rizik a schopností daného subjektu dostát včas a v plné výši svým závazkům. Mezi nejvýznamnější ratingové agentury patří Moody's, Standard & Poor's a Fitch, ale existuje mnoho dalších agentur.

Jednotlivé ratingové agentury využívají ratingové stupnice, které začínají písmeny AAA (nejvyšší kvalita) a končí písmenem D (velmi vysoká pravděpodobnost selhání). Přičemž ratingy v rozmezí od AAA do BBB– (označení agentury Standard & Poor's) jsou považovány za investiční stupně, zatímco ratingy v rozmezí od BB+ do D jsou

považovány za spekulativní stupně. Subjekty v rámci investičního stupně jsou považovány za subjekty schopné dostát s přijatelnou mírou rizika svým závazkům.

Při ratingovém hodnocení by měly být brány v úvahu jak faktory kvantitativní, tak i faktory kvalitativní. Kvantitativní faktory posuzují zejména finanční podmínky (např. obrát, zisk, kapitálová struktura, likvidita, vývoj peněžních prostředků či jiné běžně používané finanční ukazatele). Kvalitativní faktory jsou naopak ty, které nelze jednoduše objektivně posoudit, a to například pozice společnosti na trhu, vztahy s obchodními partnery, řízení rizik, strategie společnosti, konkurence, diverzifikovanost portfolia výrobků či služeb atd.

V běžné praxi se málokdy setkáme se společností na českém trhu, která by měla k dispozici kreditní rating udělený renomovanou ratingovou agenturou. Nicméně, kreditní rating dané společnosti je výchozím bodem pro nastavení a posouzení podmínek testovaného úvěru poskytnutého spojenou osobou, a proto je nutné ho stanovit.

Pro stanovení, případně alespoň přibližné nastínění kreditního ratingu dlužníka je možné v praxi s určitou mírou nepřesnosti využít jednu z následujících metod.

1) Altmanovo Z-Score pro hodnocení bonity podniku

Altmanovo Z-Score bylo publikováno v roce 1968 profesorem financí na New York University Stern School of Business Edwardem Altmanem. Model je založený na statistických údajích 60 firem kótovaných v letech 1945–1965 na burze a hodnocení vhodných poměrových ukazatelů, které by nejlépe postihly směřování daných společností k bankrotu a jimž byla následně přiřazena různá priorita. Výsledkem je vzorec vyjadřující finanční stabilitu společnosti pomocí jediné hodnoty (Z-Score), která hodnotí, s jakou pravděpodobností se ve střednědobém horizontu dostane firma do bankrotního stavu. Tuto hodnotu je následně možné navázat na ratingové stupnice využívané renomovanými ratingovými agenturami.

Altmanovo Z-Score je v praxi využíváno pro hodnocení finančního zdraví a celkové finanční situace podniku. Nicméně jedná se o velice zjednodušený model, který pracuje pouze s vybranými finančními ukazateli a žádným způsobem neuvažuje a tedy ani nehodnotí kvalitativní faktory ovlivňující kreditní rating dané společnosti. Na druhé straně poskytuje alespoň přibližné ohodnocení bonity daného dlužníka, ze kterého lze vycházet pro účely další analýzy.

2) Moody's metodika

Agentura Moody's pravidelně vydává metodiky pro stanovení kreditního ratingu společností v různých odvětvích, např. banky, realitní fondy atd. Jednotlivé metodiky shrnují faktory (kvalitativní i kvantitativní), které jsou považovány za významné při posouzení kreditního ratingu

společnosti v daném odvětví. Jednotlivé faktory jsou vyhodnoceny a následně jim jsou přiřazeny váhy, které určují, jakým způsobem tyto faktory ovlivňují (pozitivně nebo negativně) kreditní rating dané společnosti.

Moody's metodika představuje v praxi běžně využívanou metodu stanovení kreditního ratingu společnosti. Vzhledem k tomu, že Moody's metodika posuzuje nejen kvantitativní, ale i kvalitativní faktory hodnocené společností, poskytuje v porovnání s Altman Z-Score vzorcem spolehlivější metodu pro stanovení kreditního ratingu dlužníka.

Získání externích srovnatelných transakcí a jejich analýza

Pokud máme k dispozici (indikativní) kreditní rating dlužníka, je v dalším kroku potřeba najít veřejně obchodované dluhopisy s parametry srovnatelnými s testovaným úvěrem.

Ceny veřejně obchodovaných dluhopisů k danému datu („YTM“) lze získat například s využitím databáze „Thomson Reuters Eikon“. Uvedená databáze obsahuje současná a historická finanční data a analýzy globálních kapitálových trhů.

Při vyhledávání srovnatelných dluhopisů lze omezit a specifikovat vybrané parametry tak, aby byla zajištěna co největší srovnatelnost vybraných externích dat s testovanou transakcí.

Pokud však parametry hledaných dluhopisů specifikujeme velmi úzce, získaný počet dluhopisů bude ze statistického pohledu velmi pravděpodobně nedostačující, případně nenajdeme takovéto dluhopisy žádné. Proto je ve většině situací nutné parametry hledaných dluhopisů stanovit širěji, abychom dostali dostatečný vzorek dat, a následně provést potřebné úpravy parametrů, které s testovaným úvěrem nejsou zcela srovnatelné, tak, aby srovnatelnost všech nebo alespoň významných parametrů byla zajištěna.

Při vyhledávání srovnatelných dluhopisů lze omezit a specifikovat zejména následující kritéria:

- (i) region – v praxi je nejčastěji využíván trh americký, který je více likvidní než trh evropský, a je tak možné získat větší vzorek srovnatelných dat.
- (ii) odvětví – lze vyhledat pouze dluhopisy vydané korporátní společností z vybraného odvětví, čímž je zaručena větší srovnatelnost s testovanou transakcí. Nicméně pro určitá odvětví nemusí být k dispozici dostatečný počet srovnatelných dat a v takovém případě je nutné výběr rozšířit.
- (iii) kreditní rating dlužníka – tento parametr lze při výběru srovnatelných dat omezovat různými způsoby tak, aby bylo možné získat rozumný vzorek dat. Nejjednodušší způsob je omezit výběr pouze

na stanovený (indikativní) kreditní rating, abychom nemuseli provádět další úpravy zajišťující srovnatelnost získaných externích dat s testovanou transakcí. Nicméně takovýto způsob nemusí vést (a ve většině případů skutečně nevede) k nalezení dostatečného počtu srovnatelných dluhopisů. V takovém případě je potřeba parametry výběru rozšířit (např. 2–3 stupně směrem dolů a 2–3 stupně směrem nahoru), ale následně provést potřebné úpravy získaných dat (možný postup viz níže). Specifický přístup je většinou volen, pokud se (indikativní) kreditní rating dlužníka nachází v rozmezí spekulativních stupňů. V takovém případě jsou v praxi vyhledány dluhopisy s kreditním ratingem dlužníka na úrovni posledních investičních stupňů a následně jsou provedeny příslušné úpravy zohledňující skutečný rating dlužníka v testované transakci. Dluhopisy se spekulativním ratingem totiž vykazují většinou mnohem větší disperzi než dluhopisy s ratingem investičním, což by mohlo zkreslit výsledné tržní rozpětí úrokové míry.

- (iv) splatnost dluhopisů – opět jako v případě kreditního ratingu lze výběr omezit na konkrétní stanovenou dobu splatnosti testovaného úvěru (např. 5 let), případně z důvodu získání většího množství dat stanovený parametr rozšířit (např. 3–10 let) a následně provést úpravy zajišťující srovnatelnost získaných dat s testovanou transakcí.
- (v) seniorita a zajištění – pro získání dostatečného objemu dat je ve většině případů nutné tyto parametry omezit na „seniorní“ a „nezajištěné“. Přičemž úvěry poskytované v rámci skupiny jsou většinou nezajištěné. Případná podřízenost testovaného úvěru (což je velice běžný parametr úvěru od spojeného subjektu) je v analýze zohledněna prostřednictvím snížení kreditního ratingu dlužníka, čímž je reflektována skutečnost, že testovaný dluh je v zásadě „rizikovější“. Tento postup vychází z „Moody’s notching“ metody a je běžně využíván v praxi.

Tímto postupem získáme informace o cenách veřejně obchodovaných dluhopisů, které lze s výjimkou specifických parametrů považovat za srovnatelné s testovanou transakcí. Tyto specifické parametry dále upravíme tak, aby byla zajištěna větší srovnatelnost získaných externích dat s testovanou transakcí.

Zejména je nutné provést úpravy zohledňující (indikativní) kreditní rating dlužníka v testované transakci a splatnost daného úvěru, pokud tyto parametry nebyly při výběru externích dat úzce vymezeny. Dle praktických zkušeností mají tyto parametry významný vliv na výslednou tržní úrokovou míru. Příslušná data pro provedení takovýchto úprav vychází z porovnání tzv. industrial yield

curves a lze je získat z „Thomson Reuters Eikon“ databáze.

Dalším parametrem významně ovlivňujícím výsledné rozpětí úrokové míry je měna testovaného úvěru. Zatímco získané externí dluhopisy jsou většinou emitovány v amerických dolarech, neboť pro získání externích dat je používán americký trh, měna testované transakce může být (a velice často je) odlišná. Data pro provedení potřebných úprav lze opět získat z „Thomson Reuters Eikon“ databáze.

Abychom zajistili co největší srovnatelnost získaných externích dat s testovanou transakcí, je možné provést další úpravy získaných dat, např. zohlednit, že testovaná transakce obsahuje „put“ nebo „call“ opci, případně, že se jedná o jiný trh než americký. Tyto úpravy většinou mají menší dopad na výsledné tržní rozpětí úrokové míry stanovené na základě získaných externích dat.

Výsledky analýzy

Výsledkem výše uvedené analýzy je tržní rozpětí úrokové míry testované transakce stanovené na základě metody externí srovnatelné nezávislé ceny.

Za účelem zvýšení spolehlivosti analýzy je v praxi běžně místo plného rozpětí srovnatelných dat využíváno jejich mezikvartilové rozpětí. Podle statistické teorie obecně platí, že soubor výsledků pro konkrétní parametry bude vykazovat normální distribuci. Výsledky, které jsou vyšší nebo nižší než medián, jsou pro celý soubor právě tak reprezentativní jako hodnota mediánu, a tudíž neexistuje žádný statistický důvod proč omezit analýzu pouze na tento jeden jediný bod. Avšak u bodů, které leží na opačných pólech křivky, existuje riziko, že budou anomální, a tudíž nereprezentativní pro stanovení tržního odstupu. Proto je v praxi zaujímán konzervativní přístup a tržní rozpětí je stanoveno metodou mezikvartilového rozpětí (tj. rozpětí výsledků mezi 25. a 75. percentilem).

Jelikož oblast převodních cen není exaktní vědou, lze argumentovat, že jakýkoliv bod ve stanoveném rozmezí je stejně spolehlivý a odpovídá principu tržního odstupu. Oporu pro tento závěr lze nalézt i v judikatuře Nejvyššího správního soudu.⁹

Pokud pro účely stanovení úrokové míry u úvěru poskytnutého mezi spojenými osobami v souladu s principem tržního odstupu neexistují srovnatelná interní data (což v praxi většinou neexistují), není, dle našeho názoru, vzhledem k významnému vývoji na finančních trzích v posledních letech, možné bez provedení výše uvedené analýzy spolehlivě takovouto úrokovou míru stanovit.

⁹ Rozsudky číslo 8 Afs 80/2007-105, 8 Afs 51/2009-61.

Autorský tým



(RB) Ing. Mgr. Radim Bláha, Staněk, Tomíček & Partners, s.r.o.

Radim Bláha je daňovým a právním konzultantem společnosti Staněk, Tomíček & Partners a lektorem přímých daní na vysokých školách i v komerčním sektoru. Ve své dvacetileté praxi působil ve finanční správě a posléze na Ministerstvu financí v přímých daních. Jako ředitel přímých daní implementoval metodiku mezinárodního zdaňování a převodních cen a podílel se na práci OECD a EU.



(DB) Ing. David Borkovec, PwC

David Borkovec je partnerem ve společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika. Poradenství v oblasti daně z příjmů právnických osob a převodních cen se věnuje od roku 1999. Je rovněž členem sboru nezávislých expertů pro účely sestavování poradní komise dle tzv. Arbitrážní úmluvy EU.



(JJ) Ing. Jiří Jakoubek, BDO

Jiří Jakoubek se věnuje problematice převodních cen devět let. V praktické i akademické rovině se zaměřuje zejména na využití metod oceňování v oblasti převodních cen.



(VK) Ing. Vítězslav Kapoun, Generální finanční ředitelství

Vítězslav Kapoun se převodními cenami zabývá od roku 2009, nejprve v pozici kontrolora na finančním úřadě a v současnosti z pozice vedoucího Oddělení mezinárodního zdanění-přímé daně na Generálním finančním ředitelství metodicky řídí kontrolu převodních cen v České republice.



(LK) Mgr. Lucie Karpíšková, EY

Lucie Karpíšková se věnuje daňové problematice již téměř dvanáct let. Zabývá se zejména poradenstvím v oblasti daně z příjmů právnických osob, přičemž otázky převodních cen se věnuje v posledních pěti letech.



(DS) Ing. Daniel Szmargowski, KPMG

Daniel Szmargowski má přes patnáct let zkušeností jako daňový poradce v oblasti daně z příjmů právnických osob. Víc než polovinu své kariéry se věnuje problematice převodních cen a souvisejícím mezinárodním daňovým otázkám. Má bohaté zkušenosti s jednáním se státními orgány včetně zastupování klientů během kontrol převodních cen či s vyjednáváním závazných posouzení.



(JT) Mgr. Jiří Teichmann, Deloitte

Jiří Teichmann pracoval v několika mezinárodních poradenských firmách. Otázkám převodních cen se věnuje téměř dvacet let.



(IW) Ing. Igor Wotke, Honeywell

Igor Wotke se od roku 2004 zabývá mezinárodním zdaněním právnických osob a především převodními cenami. V období 2009–2015 působil v předních poradenských společnostech v ČR a Kanadě. V současnosti pracuje ve společnosti Honeywell jako manažer převodních cen pro region Evropa, Střední východ a Afrika.

Zaměstnavatel jako určovatel příslušného státu v oblasti sociálního zabezpečení¹

Mgr. Vít Holubec

MPSV, oddělení koordinace sociálního zabezpečení



Jednou ze základních funkcí evropských předpisů v oblasti koordinace sociálního zabezpečení je určení jednoho konkrétního tzv. příslušného státu, jehož právním předpisům podléhá osoba v situaci s přeshraničním prvkem. V sociálním systému takto určené země pak vzniká účast na pojištění a jsou odváděny příspěvky na sociální zabezpečení. Zaměstnavatel, resp. jeho sídlo či místo podnikání, funguje v některých případech jako kolizní kritérium určující příslušný stát jeho zaměstnance.

1 Situace, ve kterých se od sídla zaměstnavatele odvíjí stát pojištění

Zaměstnavatel může hrát určující úlohu při stanovení příslušného státu samozřejmě pouze u osob, které jsou v postavení zaměstnanců. Výchozím hraničním určovatelem pro zaměstnané osoby je místo, kde vykonávají své zaměstnání (*lex loci labouris*).² To ale nelze použít v případech, kdy je zaměstnanec běžně činný na území více členských států – v takovém případě je na něj nutno aplikovat speciální kolizní normy obsažené v čl. 13 odst. 1 nařízení č. 883/2004.

Tento článek v případě zaměstnance obvykle vykonávajícího činnost na území dvou nebo více členských států směřuje příslušnost k pojištění buďto na stát jeho bydliště, nebo na stát, na jehož území se nachází sídlo nebo místo podnikání podniku nebo zaměstnavatele.

Stát bydliště je příslušný, pokud na jeho území dotčený zaměstnanec vykonává podstatnou část své činnosti³, pokud je pracovník zaměstnán dvěma či více podniky nebo zaměstnavateli sídlícími v různých členských státech nebo pokud se sídlo jeho zaměstnavatele nachází mimo EU.⁴

V ostatních situacích, popsanych v čl. 13 odst. 1 písm. b) body i) až iii) nařízení č. 883/2004, je příslušnost k pojištění zaměstnance směřována na **stát sídla nebo místa podnikání podniku nebo zaměstnavatele**. Tento stát může být příslušný rovněž v případě unijních pracovníků vykonávajících pracovní činnost zcela mimo území EU.⁵

2 Zaměstnavatel jako kolizní kritérium

Ačkoliv se použití zaměstnavatele jako hraničního určovatele může na první pohled jevit jako jednoduchý a jasný způsob jak určit stát, jehož právním předpisům má jeho zaměstnanec podléhat, čert se jak známo skrývá v detailech.

U kolizních norem je zásadní, aby byly jednoznačné, tedy směřovaly na jeden konkrétní a nezaměnitelný stát, který bude pro pojištění dotčených osob příslušný. Proto, jak vyplývá z konstantní judikatury Soudního dvora EU⁶, je nutné, aby kolizní normy stanovené unijním právem měly jednotný výklad a význam. Jinak by totiž hrozilo, že vlivem rozdílného výkladu kolizní normy ve světle národních předpisů by se za příslušný stát pro dotčenou osobu považovalo buďto vícero států nebo naopak žádný z nich.

¹ Tento článek vyjadřuje názory autora, nikoliv instituce, ve které působí.

² Určením použitelných právních předpisů se zabývá hlava II nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, základní princip pojištění dle místa výkonu výdělečné činnosti stanoví čl. 11 odst. 3 písm. a) tohoto nařízení. Prováděcí postupy stanoví navazující nařízení EP a Rady (ES) č. 987/2009.

³ K vymezení podstatné části činnosti viz čl. 14 odst. 8 nařízení č. 987/2009 a Praktický průvodce, část II, bod 3.

⁴ Čl. 14 odst. 11 nařízení č. 987/2009.

⁵ Viz rozhodnutí Soudního dvora ve věcech C-266/13 Kik, ECLI:EU:C:2015:188 a C-60/93 Aldewereld, EU:C:1994:271.

⁶ Viz např. rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C137/11 Partena, ECLI:EU:C:2012:593, bod 54.

To by vedlo k popření základního principu, že osoby migrující v rámci EU podléhají v oblasti sociálního zabezpečení právním předpisům jediného členského státu.⁷

Kritérium zaměstnavatele použité v nařízení č. 883/2004 odkazuje doslova na „sídlo nebo místo podnikání podniku nebo zaměstnavatele“. Toto vymezení ve skutečnosti zahrnuje dvě různá pod-kritéria, tj. jednak „sídlo“ (registered office) a jednak „místo podnikání“ (place of business) a taky dvě alternativy nosného subjektu, tj. jednak „podnik“ (undertaking) a jednak „zaměstnavatel“ (employer). Taková směsice je vše jen ne jednoznačná a vede nutně k otázce, jaký je mezi těmito pojmovými prvky vlastně vztah. Odpověď lze nalézt v předchozí právní úpravě v nařízení č. 1408/71, kde byla v ekvivalentních ustanoveních použita srozumitelnější formulace „registered office or place of business of the undertaking or individual employing him“ poměrně jasně indikující, že v případě, kdy je zaměstnavatelem právnická osoba, je podstatné její sídlo, a pokud je zaměstnavatelem fyzická osoba, vychází se z místa jejího podnikání. Stejným způsobem je potřeba rozumět i textu nařízení č. 883/2004, protože přes mírně odlišnou (a matoucí) formulaci nebylo cílem zákonodárce tento koncept měnit.

Koordinální nařízení však nestanoví, kdo má být považován za podnik, resp. zaměstnavatele pracovníka, a donekádna neobsahovala ani definici sídla nebo místa podnikání. To se změnilo v roce 2012, kdy novelizujícím nařízením č. 465/2012 bylo do prováděcího nařízení č. 987/2009 vloženo nové výkladové ustanovení čl. 14 odst. 5a. To říká, že „pro účely hlavy II základního nařízení se „sídlem nebo místem podnikání“ rozumí sídlo nebo místo podnikání, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí podniku a kde jsou vykonávány funkce jeho ústřední správy“.

Z tohoto vymezení vyplývá, že není nutně rozhodující místo, které má podnik či zaměstnavatel **formálně** uvedeno jako své sídlo nebo místo podnikání, ale podstatné je, z jakého místa je **fakticky** daný podnik řízen a kde je **skutečně** vykonávána jeho ústřední správa.

Jde o koncept odvozený zejména z judikatury Soudního dvora Evropské unie v oblasti zdanění. Jeho cílem je eliminovat případné snahy podniků o účelovou manipulaci příslušností k právním předpisům jejich zaměstnanců např. administrativním přesunem formálně zapsaného sídla podniku do jiného státu, nebo zakládáním firem v podobě poštovních schránek (tzv. letter-box companies) nebo formálně založených provozů či zástěn (tzv. brass

plate), jejichž fyzická přítomnost se omezuje prakticky jen na štítek na dveřích kanceláře. Je tak znemožněno, aby sociální pojištění zaměstnanců bylo vázáno na čistě administrativní společnost či její formálně zapsané sídlo bez přenesení skutečných rozhodovacích pravomocí.

3 Doporučený postup pro posouzení sídla nebo místa podnikání zaměstnavatele

Již v důvodové zprávě legislativního návrhu Evropské komise k novelizačnímu nařízení č. 465/2012 se výslovně počítalo s tím, že nově vložená definice sídla zaměstnavatele bude dále rozpracována Správní komisí pro koordinaci systémů sociálního zabezpečení.⁸ Ta tak učinila ve výkladovém instrumentu k určování příslušnosti k právním předpisům, tzv. Praktickém průvodci použitelnými právními předpisy v EU, EHP a ve Švýcarsku⁹ (dále jen „Praktický průvodce“). Vycházela přitom zejména z nosného rozsudku Soudního dvora v oblasti zdanění ve věci C-73/06 Planzer Luxembourg.¹⁰ Soudní dvůr v něm mj. upřesnil, že určení místa podnikání vyžaduje zohlednění souboru činitelů, mezi nimiž se v první řadě nachází sídlo společnosti, místo ústřední správy, místo setkávání řídicích osob společnosti a místo, obvykle totožné, kde se rozhoduje o obecné politice společnosti. Mohou rovněž být zohledněny další prvky, jako je bydliště hlavních řídicích osob, místo konání valných hromad, místo uložení správních a účetních dokumentů a místo uskutečňování většiny finančních, zejména bankovních transakcí.

V bodě 7 části II Praktického průvodce je proto institucím sociálního zabezpečení členských států doporučeno, aby při posuzování sídla nebo místa podnikání zaměstnavatele braly v úvahu následující kritéria:

- místo, kde má podnik své sídlo a svoji správu,
- dobu, po kterou byl podnik usazen v členském státě,
- počet administrativních zaměstnanců, kteří pracují v daném úřadu,
- místo, kde je uzavírána většina smluv se zákazníky,
- kancelář, která určuje politiku společnosti a provozní záležitosti,
- místo, kde jsou umístěny hlavní finanční funkce, včetně bankovních,
- místo, které je podle nařízení EU určeno jako místo odpovědné za řízení a uchovávání záznamů týkajících se regulačních požadavků konkrétního průmyslu, do kterého je podnik zapojen,
- místo, kde dochází k náboru pracovníků.

⁷ Viz čl. 11 odst. 1 nařízení 883/2004.

⁸ Jde o expertní fórum při Evropské komisi složené z jejích zástupců a delegací všech členských států, které se zabývá zejm. výkladovými a prováděcími otázkami k unijní koordinaci sociálního zabezpečení – viz čl. 71 a 72 nařízení č. 883/2004.

⁹ Publikovaný na webu Evropské komise <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=868&langId=cs>.

¹⁰ ECLI:EU:C:2007:397, viz zejména body 60 a 61.

4 Praktické obtíže při určování příslušného státu podle sídla nebo místa podnikání zaměstnavatele

Z principiálního hlediska lze proti výše popsané úpravě máloco namítnout. Je jistě legitimní a zcela v souladu s judikaturou Soudního dvora¹¹, aby nebylo podnikům umožněno snižovat náklady na pracovní sílu tím, že budou podřazovat své zaměstnance ryze administrativně fungujícím provozovnám účelově zřízeným ve státech s výhodnějšími odvody v oblasti sociálního zabezpečení. Ve flagrantních případech zaměstnávání pracovníků u společností v podobě poštovních schránek či formálních provozů tato úprava funguje v zásadě bez problémů.

Praxe ale ukazuje, že vedle takto jasných situací existuje nemalá „šedá zóna“, ve které je obtížné postihnout důmyslnější a propracovanější případy manipulace příslušnosti k právním předpisům. Týká se to hlavně těch oblastí podnikání, kde pracovníci typicky působí na území více členských států a sídlo zaměstnavatele je pro ně tedy rozhodujícím kolizním kritériem – zejména jde o mezinárodní dopravu. V té lze již nějaký čas pozorovat např. podnikatelský model zaměstnávání řidičů kamionů prostřednictvím účelově zřízených společností ve vybraných státech, kdy organizace a povaha činnosti těchto firem budí na první pohled pochybnosti, zda jde o skutečně ekonomicky samostatné subjekty.

Vezměme si příklad spediční firmy, která účelově založí „dceřinou“ společnost v sousedním státě s nižšími odvody na sociální zabezpečení (atraktivní může být i nižší mzdová úroveň), aby pro realizaci svých zakázek využívala řidiče zaměstnané touto „dceřinou“ společností a tím snížila své provozní náklady. Pokud by se jednalo o pouhou „poštovní schránku“ bez jakéhokoli skutečného zázemí, která pouze poskytuje řidiče své „mateřské“ společnosti, tak by za místo jejího sídla bylo nutno považovat sídlo její „mateřské“ společnosti, která ji ve skutečnosti řídí, a řidiči by tak byli pojištěni ve státě původní spediční firmy a nikoliv účelově zřízené „poštovní schránky“. Pokud by ale u této „dceřiné“ společnosti byla vytvořena potřebná infrastruktura pro zaměstnávání a dispečink řidičů a management této firmy (tvořený zaměstnanci zakládající spediční firmy) byl prezentován jako autonomní, budou se výše uvedená kritéria v zásadě jevit jako naplněná, ačkoliv ve skutečnosti je fungování této „dceřiné“ společnosti přímo řízeno její „mateřskou“ spediční firmou, bez níž není schopna samostatné ekonomické existence

a účelovost jejího založení je zřejmá. V takovém případě je daleko obtížnější dovodit, že by za sídlo zaměstnavatele dotčených řidičů měla být považována původní „mateřská“ spediční firma.

Důvodem je, že ani výše uvedená kritéria ani judikatura Soudního dvora neváží místo sídla zaměstnavatele k místu skutečného výkonu podnikatelské činnosti společnosti a nebrání tedy tomu, aby ústřední správa a řízení společnosti byly odtrženy od místa (státu), kde je vykonáván samotný „business“.¹² Pro obhájení legitimního sídla podniku postačí tedy ve světle současné definice zejména prokázat, že je z daného místa podnik opravdu řízen a nacházejí se zde skutečné rozhodovací pravomoci, a to bez ohledu na to, že reálná ekonomická činnost podniku probíhá výhradně v jiném státě či státech. Zatímco posouzení existence potřebné infrastruktury pro řízení podniku nepředstavuje pro kontrolní orgány velké potíže, je velmi problematické v praxi prokázat, kdo a z jakého místa ve skutečnosti podnik vede a určuje jeho politiku a provozní záležitosti.

5 Definice zaměstnavatele v situaci mezinárodního pronájmu pracovníků působících na území dvou či více států

Kromě výše uvedených obtíží s určením sídla zaměstnavatele je problematická i absence unijní definice samotného zaměstnavatele, a to zejména v případech, ve kterých má pracovník působící na území dvou či více členských států fakticky vztah k více podnikům – např. v situacích agenturního zaměstnávání či mezinárodního pronájmu pracovníků. Zatímco jeden z podniků působí ve vztahu k pracovníkovi v roli tzv. právního zaměstnavatele, se kterým má uzavřenu pracovní smlouvu, druhý je v postavení tzv. ekonomického zaměstnavatele, u nějž pracovník fakticky působí a který jej může částečně či plně odměňovat, určovat jeho každodenní pracovní náplň apod. Pokud se právní a ekonomický zaměstnavatel nacházejí v odlišných státech a zároveň se jedná o pracovníka vykonávajícího souběžně činnost ve vícero zemích, vzniká otázka, který ze zaměstnavatelů (právní či ekonomický) má být nositelem kolizního kritéria a podle sídla kterého z nich se tedy určí stát pojištění pracovníka. Podle národních předpisů dotčených států totiž může být za zaměstnavatele považován pro odvody sociálního zabezpečení buďto právní anebo ekonomický zaměstnavatel, což může vést

¹¹ Podle které není subjektům práva poskytnuta možnost volby, aby si určily, právním předpisům kterého členského státu si přejí podléhat (např. C-345/09 van Delft, ECLI:EU:C:2010:610, bod 52).

¹² Na rozdíl od podmínek vysílání pracovníků dle čl. 12 odst. 1 nařízení č. 883/2004, kdy vysílající podnik musí vykonávat podstatné činnosti na území členského státu, ve kterém je usazen.

k odlišnému náhledu na to, který stát je příslušný. Je proto potřeba, aby i definice zaměstnavatele měla jednotný unijní význam nezávislý na národních úpravách, a tím bylo umožněno jednoznačné určení státu pojištění.

Koordinální nařízení tyto situace výslovně neřeší a nestanoví, který z *takových* podniků má být považován za zaměstnavatele pro účely určení příslušnosti k pojištění pracovníka. Podle Praktického průvodce by nicméně dotyčná osoba měla podléhat právním předpisům členského státu, ve kterém je umístěn podnik, s nímž má tato osoba nejtěsnější spojení z hlediska výkonu zaměstnanecké činnosti. Tento podnik bude pro účely nařízení považován za zaměstnavatele dotyčné osoby, od jehož sídla nebo místa podnikání se bude odvíjet určení příslušného státu.¹³

Ze stejné premisy vychází i v Praktickém průvodci stanovený požadavek, aby byl za zaměstnavatele považován pouze ten podnik, se kterým má dotčený pracovník tzv. přímý vztah. Jde o koncept judikovaný Soudním dvorem¹⁴ jako jedna z podmínek vyslání pracovníka a jako takový je rozveden v části I bodu 4 průvodce a zmíněn rovněž v Rozhodnutí Správní komise č. A2¹⁵ ze dne 12. 6. 2009 o výkladu článku 12 nařízení č. 883/2004. Podle tohoto výkladového rozhodnutí „*v zájmu stanovení, zda takový přímý vztah trvá, z čehož by vyplývalo, že pracovník nadále podléhá zaměstnavateli, který ho vyslal, je třeba přihlídnout k několika aspektům, včetně odpovědnosti za přijímání zaměstnanců, pracovní smlouvu, odměny (aniž jsou dotčeny případné dohody mezi zaměstnavatelem ve vysílajícím státě a podnikem ve státě zaměstnání ohledně vyplácení pracovníků), propouštění a včetně pravomoci stanovit povahu práce*“.

Této konstrukci, že za zaměstnavatele bude považován podnik, ke kterému má dotčený pracovník přímý vztah (obdobně jako v případě vysílání), resp. nejtěsnější spojení z hlediska výkonu zaměstnanecké činnosti, nelze upřít logické opodstatnění. Na druhou stranu je ale nutno podotknout, že vychází z pouhé analogie mezi odlišnými právními instituty (zatímco u vyslání jde alespoň o institut stejného právního předpisu, v případě pracovněprávní oblasti jde už skutečně o analogii dosti volnou). Ačkoliv se jedná o výklad uvedený v Praktickém průvodci schváleném Správní komisí a jde tedy o *de facto* závazné interpretační vodítko pro instituce členských států,

z hlediska posílení principu právní jistoty by byla jistě vhodnější explicitní úprava definice zaměstnavatele v koordinačních nařízeních nebo alespoň v rozhodnutí Soudního dvora přímo k těmto nařízením.

6 Závěr

Důsledkem nedokonalosti současné úpravy je jednak to, že ve složitějších situacích ztěžuje jednoznačné určení příslušného státu, avšak současně může být (a taky bývá) využita pro vytváření účelových schémat,¹⁶ které podnikům umožňují manipulovat příslušností k právním předpisům jejich zaměstnanců, a tím mnohdy na úkor úrovně jejich sociálního zabezpečení snižovat náklady na pracovní sílu.

Nalezení efektivního řešení není jednoduché. Detailnější či jednoznačnější úpravu definice zaměstnavatele a jeho sídla by mohla přijmout Správní komise pro koordinaci systémů sociálního zabezpečení, ať už ve formě specifického výkladového rozhodnutí nebo doplnění Praktického průvodce. Problémem je, že tyto instrumenty nemají charakter formálního pramene práva a nejsou tedy *de iure* závazné.¹⁷ Jakkoliv mohou dát institucím členských států výkladová vodítka či návod na postup, nelze se na ně plně spoléhat v rámci národních soudních řízení, neboť soudce k nim přihlídnout může, ale nemusí.

Pomoc by mohla přijít ze strany Soudního dvora, který zcela běžně svou judikaturou definuje či konkretizuje obecné pojmy v unijních předpisech. Položení relevantních předběžných otázek je ale zcela v rukou národních soudců a nelze předjímat, zda se vhodná kauza v dohledné době před Soudním dvorem objeví.

Na expertní úrovni se objevují i úvahy, zda – s ohledem na časté tendence podniků optimalizovat mzdové náklady bez ohledu na zájmy svých zaměstnanců – je vůbec zaměstnavatel vhodným „nosičem“ kolizního kritéria pro koordinaci sociálního zabezpečení. Přetavení těchto úvah do podoby legislativního návrhu na paradigmatickou změnu hlavy II nařízení č. 883/2004 ale zatím nic nenapovídá, navíc s ohledem na komplikovaný unijní legislativní proces by šlo o běh na dlouhou trať.

¹³ Tento pokyn v Praktickém průvodci vychází z rozsudku Soudního dvora ve věci C-29/10 Koelzsch, ECLI:EU:C:2011:151, v oblasti pracovního práva.

¹⁴ Viz např. rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C202/97 FTS, ECLI:EU:C:2000:75, bod 22 a 24 a tam citovaná starší judikatura.

¹⁵ Publikováno v Úředním věstníku EU - OJ C 106, 24. 4. 2010, s. 5–8.

¹⁶ V jednom ze sousedních států byl takový model dokonce komerčně nabízen subjektem poskytujícím právní poradenství firmám zajišťujícím mezinárodní kamionovou dopravu.

¹⁷ Ačkoliv mají výkladová rozhodnutí Správní komise svou váhu a autoritu a je na ně odkazováno v řadě rozsudků Soudního dvora EU, formálně právní závaznost nemají, což bylo potvrzeno mj. v rozhodnutí SDEU ve věci 98/80 Romano, ECLI:EU:C:1981:104.

Dokazování v daňovém právu – vybrané doktrinní a komparativní poznámky aneb Lze vůbec unést důkazní břemeno?

Ing. Roman Landgráf
daňový poradce, č. osvědčení 1284



Tento nebo podobný příběh jistě zná dosti důvěrně velká řada z nás: Po zahájení daňové kontroly předloží poplatník své účetnictví (případně daňovou evidenci dle § 7b ZDP¹ nebo evidenci pro účely DPH podle § 100 ZDPH²) za předmětné kontrolované období. Následně správce daně vyzve poplatníka, aby k určitým (správcem daně zdánlivě nahodile vybraným) nákladům (výdajům, odpočtům DPH) prokázal, že se věci skutečně odehrály tak, jak je uvedeno v předloženém účetnictví (resp. v určitém účetním dokladu), jednoduše přitom konstatujíc, že přeci samotné účetnictví (resp. samotné účetní doklady) toto neprokazuje.

1 Úvod

Poplatník pak tedy předloží správci daně **další různé listinné důkazní prostředky** (nabídky, objednávky, smlouvy, dodací listy, předávací protokoly apod.). Správce daně však následně odpoví, že ani tyto dodatečně předložené důkazní prostředky nejsou způsobilé jednoznačně prokázat, že věci (skutky) se odehrály právě tak, jak je uvedeno na předložených (listinných) důkazních prostředcích, respektive právě tak, aby to prokazovalo nárok daňového subjektu na daňově uznatelný náklad (resp. odpočet DPH); správce daně přitom poplatníka poučí (obvykle ve výzvě o předložení důkazních prostředků), že pokud poplatník relevantní fakta neprokáže, správce daně mu předmětné náklady (odpočet DPH) neuzná. Daňový subjekt tedy následně horečně přemýšlí, jak by z této pro něj nepříjemné situace vyvázl; často právě v této situaci vyhledává pomoc odborníka, obvykle v našich řadách. Pro prokázání relevantních skutkových zjištění tedy správci daně **navrhne provedení svědeckých výpovědí** určitých

lidí, u kterých si daňový subjekt pamatuje (nebo u kterých to vyplývá z jeho poznámek nebo z jím držených listin), že byli (nebo velmi pravděpodobně mohli být) přímými svědky relevantních skutkových událostí. Následně tedy správce daně tyto svědky vyzve, aby se dostavili k provedení svědecké výpovědi; současně daňový subjekt upozorní, že se může této výpovědi zúčastnit. Svědecké výpovědi pak tedy proběhnou, některé z nich se na základě dožádání konají před jinými finančními úřady (svědecké výpovědi se tak mohou konat prakticky po celé České republice, a někdy i mimo ni); některé z nich třeba neproběhnou vůbec, protože svědek se ani na opakovanou výzvu nedostavil. Následně pak správce daně pozve daňový subjekt, aby mu předložil **výsledek kontrolního zjištění**.

V tomto výsledku správce daně konstatuje, že provedené dokazování nerozptýlilo pochybnosti správce daně o tom, že předmětné relevantní skutky se odehrály právě tak, aby naplnily hypotézu norem daňového práva stanovujících nárok na daňově uznatelný náklad, respektive na odpočet DPH. Často přitom správce daně konstatuje, že **nebylo najisto prokázáno**, že daňový subjekt pořídil právě takové plnění od právě takového dodavatele. K provedeným svědeckým výpovědím pak správce daně konstatuje, že odpovědi svědků nebyly dostatečně konkrétní (když svědci například odpovídali, že si určité události – vzhledem k uplynulému času – již přesně nepamatují), přičemž neopomene uvést, že i neúčast některých svědků přispěla k tomu, že relevantní skutky nebyly prokázány.

Takto se daňový subjekt ocitá v situaci, kdy správci daně předložil kompletní účetní evidenci a všechny další listinné důkazy, které měl k dispozici, a kdy správci daně navrhl (a také se jich následně osobně zúčastnil) provedení

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

² ZDPH = zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

svědeckých výpovědí všech osob, o kterých se alespoň mohl důvodně domnívat, že byly přímými účastníky relevantních událostí. Zkrátka **další důkazní prostředky už nemá a ani mu není známa existence jiných důkazních prostředků** v držení jiných osob. Z předloženého výsledku kontrolního zjištění je přitom naprosto zřejmé, že správce daně se chystá doměřit daň právě a jen na základě toho, že podle jeho názoru daňový subjekt neunesl důkazní břemeno stran předmětných nákladů (odpočtu DPH).

V rámci jednání při příležitosti předložení výsledku kontrolního zjištění se tedy daňový subjekt správce daně dotáže, **jak tedy podle správce daně se skutky odehrály**, vezmeme-li v úvahu, že správce daně tvrdí, že se neprokázalo, že se odehrály právě tak, jak tvrdí daňový subjekt (respektive jak bylo uvedeno v daňovém subjektu vedeném účetnictvím). Na toto správce daně obvykle odpovídá tak, že není jeho povinností zjišťovat skutečný stav věci. Často k tomu daňový subjekt následně ještě replikuje, že z výsledku kontroly zjištění plyne, že správce daně nemá žádné pochybnosti o tom (resp. že se má za prokazané), že daňový subjekt určitá plnění poskytl svým zákazníkům, přičemž z konkrétního instrumentálního, technologického nebo logického hlediska je nepochybné, že tato plnění poskytnutá zákazníkům by nemohla existovat (nastat), pokud by současně neplatilo, že daňový subjekt předtím pořídil související plnění (dodávky, subdodávky), jejichž existenci ovšem správce daně rozporuje.

Ani tato **námítka logické nekonzistence** výsledku kontrolního zjištění ovšem správce daně nezvyklá: stále si drží své tvrzení, že jelikož daňový subjekt neprokázal, nelze uznat daňový náklad, respektive odpočet DPH. Následně tedy v průběhu jednání u příležitosti předložení výsledku kontrolního zjištění daňový subjekt uvede, že s ohledem na skutečnost, že správce daně navrhuje doměřit daň právě a jen na základě toho, že daňový subjekt neunesl (podle názoru správce daně) své důkazní břemeno, se mu jeví jako legitimní, požádat správce daně, aby mu sdělil, **jaké důkazní prostředky**, nebo alespoň jaké druhy nebo typy důkazních prostředků, v předmětné daňové kontrole **chybí** (absentují); tedy aby mu sdělil, jaké důkazní prostředky (alespoň typy nebo druhy důkazních prostředků), v reálném světě existující, by mohl daňový subjekt ještě předložit nebo navrhnout, aby unesl důkazní břemeno v intenzitě a rozsahu požadovaném správcem daně. Správce daně obvykle na tuto otázku odpovídá vyhýbavě, respektive vůbec.

Daňový subjekt si klade legitimní otázky

Daňový subjekt si tedy v důsledku této zkušenosti (tohoto „příběhu“) celkem přirozeně pokládá například tyto otázky:

1) K čemu že jsem tedy vedl řádné a kompletní účetnictví, když správce daně v průběhu daňové kontroly

může jednoduše konstatovat, že samotné doklady nic neprokazují?

- 2) Jaký mělo smysl, že jsem bazíroval na tom, aby na všechna plnění (na všechny účetní případy) byly objednávky, resp. smlouvy, a také dodací listy, resp. předávací protokoly, když správce daně může v průběhu daňové kontroly konstatovat (podobně jako v případě účetnictví), že samotné doklady nic neprokazují?
- 3) A pokud tedy správce daně konstatuje, že samotné účetnictví nebo samotné i další listinné doklady nic neprokazují, jak je možné, nebo podle čeho se řídí úvaha správce daně, že toto konstatování směřuje správce daně jen vůči vybraným dokladům (například jen vůči vybraným přijatým fakturám), zatímco v případě jiných dokladů (např. stovek a tisíců dalších přijatých faktur) to ponechal bez povšimnutí? Je to otázka jen náhodného výběru, nebo v tom hraje roli určité předporozumění³ (presumpce) na straně správce daně? Pokud má být rozhodnutí správce daně přezkoumatelné, a tedy zákonné, neměl by správce daně toto své předporozumění popsat (jako součást své správní úvahy)?
- 4) Pokud správce daně trvá na neunesení důkazního břemene i poté, co daňový subjekt předložil a navrhl veškeré důkazní prostředky, které má k dispozici nebo o kterých je mu známo, včetně navrzení a provedení svědeckých výpovědí, a správce daně právě a jen z tohoto neunesení důkazního břemene vyvozuje nepříznivé důsledky pro daňový subjekt, není legitimní si pokládat otázku, **jaká vlastně je právem požadovaná úroveň (intenzita) důkazního břemene daňového subjektu?** Vždyť každý ví, resp. je všeobecně sdíleným názorem či zkušeností, že na 100 % (jistota) se nedá prokázat prakticky nic – to by ovšem znamenalo, že pokud správce daně z nějakého důvodu trvá na tom, že ve vztahu k určité rozhodné skutkové otázce důkazní břemeno leží na daňovém subjektu a současně očekává míru prokázání 100%, je vysoce pravděpodobné, že ve většině případů daňový subjekt takové břemeno objektivně nemůže unést, a to bez ohledu na to, zda se relevantní skutky odehrály či nikoli, a i bez ohledu na to, v jaké míře se daňový subjekt staral, aby si důkazní prostředky obstaral. Skutečně se má takto doměřovat daň legálním (právně a ústavně konformním) způsobem?
- 5) Nemělo by to být tak, resp. nemohl by daňový subjekt legitimně očekávat, že pokud se správce daně chystá doměřit daň, že **je to správce daně**, kdo (alespoň v určité míře či intenzitě) **prokáže pro tento závěr relevantní skutky?** Nemělo by to v konkrétním případě znamenat, že za situace, kdy správce daně konstatuje neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu i poté, co daňový subjekt navrhne nebo předloží veškeré rozumně požadovatelné důkazní prostředky, je to správce daně, kdo je povinen prokázat

³ V hermeneutickém slova smyslu.

(alespoň v určité míře nebo intenzitě) jak se podstatné skutky či události odehrály? Neboli jinak řečeno: poté co daňový subjekt předloží veškeré po něm rozumně požadovatelné důkazní prostředky na podporu svých skutkových tvrzení (která jsou alespoň *prima facie* racionální) a správce daně v **pozici rozhodujícího orgánu** konstatuje, že požadované míry naplnění důkazního břemene nebylo dosaženo, nebylo by spravedlivé, přiměřené, racionální, legitimní a tedy legální po správci daně v **pozici protistrany** požadovat, aby prokázal, jak se tedy skutky podle něj odehrály? Je možné připustit mnohdy fatální doměření daně pouze na základě toho, že relevantní **skutková fakta se nepodařilo v požadované míře prokázat**, a to daňovému subjektu ani správci daně, a to dokonce často i v situaci, že ani daňový subjekt ani správce daně si již žádné další důkazní prostředky ani neumějí představit? Nemělo by toto doměření spíše spočívat na co možná **nejférovějším odhadu daňové povinnosti** (slovy českého práva: stanovení daně podle pomůcek), než na pouhém neuznání veškerých správcem daně zpochybněných nákladů při ovšem současném ponechání všech (i přímo věcně a logicky souvisejících) příjmů?

- 6) Jakou roli v tom všem hraje zcela evidentní zákonné ustanovení uvedené v § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), že správce daně prokazuje skutečnosti **vyvracející** věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí (například účetnictví) a účetních záznamů, jakož i jiných listin? Nemohl by se daňový subjekt spolehnout na zcela jasný textuální výklad tohoto ustanovení, že správce daně opravdu má povinnost prokázat skutečnosti **vyvracející**, a tedy nikoliv pouze stroze konstatovat, že účetnictví či listiny nejsou způsobilé prokázat?

2 Dokazování jako klíčová část daňově-právního procesu

Není samozřejmě žádných pochyb o tom, že dokazování představuje klíčovou část každého právního řízení, zejména pak řízení sporného. V každém právním sporu se v podstatě řeší jednak otázky skutkové a jednak otázky právní. Je přitom široce vnímanou realitou, že skutkové otázky jsou v tomto naprosto primární (krucální).

Je tomu tak zejména proto, že logika právních norem spočívá v tom, že právní normou definované následky nastanou pouze a jen tehdy, pokud je naplněna hypotéza této normy, tedy pokud zde jsou taková skutková zjištění, na kterých tato hypotéza stojí. Pokud tedy například v daňovém řízení, konkrétně například při postupu

zvaném daňová kontrola (a souvisejícím doměřovacím řízením), jde o to, zda se uplatní dispozice hmotněprávní normy, která stanoví například daňově uznatelný náklad nebo odpočet DPH, je potřeba v tomto řízení vyřešit skutkovou otázku, zda tu jsou nebo nejsou skutky, které představují hypotézu předmětných norem. Úspěch nebo neúspěch při prokázání takových skutků tedy přímo a neodvratně implikuje úspěch či neúspěch v celém daňovém řízení.

V daňovém řízení, podobně jako v jiných správních řízeních⁴, je potřeba si uvědomit zvláštnost, kdy **správce daně vystupuje ve dvojí roli**: jednak (i) jako **protistrana** ve sporu o správnost nebo nesprávnost (zákonost nebo nezákonnost) stanovení daně, a jednak (ii) jako **orgán, který celé řízení vede** a také v něm procesně⁵ a hmotně⁶ rozhoduje. Pokud se tedy týká námi zde diskutované otázky dokazování, je vhodné si uvědomit, že obecně se jedná o situaci (proces), kdy jedna i druhá strana činí určitá tvrzení (výroky) a současně jedna i druhá strana pro svá tvrzení navrhuje provedení určitých důkazů. V tomto ohledu tedy správce daně vystupuje v roli protistrany (podobně jako protistrana před soudem).

Následně pak orgán, který řízení vede (v našem případě správce daně, který řízení vede), navržené důkazní prostředky provede (např. ohledání listin či jiných věcí, provedení svědecké výpovědi), případně rozhodne o jejich neprovedení. Následně pak rozhodující orgán (např. správce daně v roli rozhodujícího orgánu) takto provedené dokazování vyhodnotí a rozhodne, která skutková tvrzení byla prokázána a která nikoliv. Pokud některá z podstatných skutkových otázek **zůstala** podle názoru tohoto orgánu **neprokázána**, pak tento orgán za pomoci zákonem stanovených důkazních břemen dovodí, jaké z obou protistran tato skutečnost jde k tíži.

Právní normy stanovující důkazní břemeno takto pomáhají rozhodujícímu orgánu vyřešit situaci, kdy se podstatné skutkové otázky nepodařilo dostatečně prokázat.

Z nastíněné úvahy je tedy zřejmé, tj. je potřeba uvažovat tak, že jednou věcí je, jaké skutky a události se skutečně reálně odehrály, a věcí druhou je pak, zda, jakým způsobem a v jaké intenzitě se tyto skutky podařilo či nepodařilo prokázat. Je tedy potřeba z racionálně logické pozice rozlišovat situaci, kdy určité skutky reálně *nastaly nebo nenastaly* od situace, kdy se tyto skutky *podařilo nebo nepodařilo* prokázat. Jinými slovy je potřeba se vystříhat zkratkovitého uvažování (resp. logické chyby v uvažování), že pokud se určitý skutek nepodařilo prokázat, že je možné konstatovat, že tento skutek (jistě) nenastal. Tato

⁴ Pokud tedy alespoň pro tento okamžik připustíme platnost teze, že daňové řízení je (zvláštním) druhem správního řízení v obecném smyslu.

⁵ Rozhoduje ve věcech procesu.

⁶ Činí hmotněprávní rozhodnutí, například stanovení daně.

úvaha má přitom dost společného i s dalším široce uznávaným právně-logickým pravidlem, podle kterého neexistenci nějaké skutečnosti nikdy nelze prokázat najisto (často se hovoří o tzv. negativní důkazní teorii).

3 Jaká míra důkazu je považována za dostatečnou

Z výše uvedeného současně vyplývá, že klíčovou právní (nikoliv skutkovou) otázkou je, jaká míra důkazu je považována za dostatečnou pro konstatování, že určité tvrzení bylo prokázáno. Z výše uvedených stručných analýz procesu dokazování je totiž možno dovodit, že pokud se určitou konkrétní skutkovou otázkou nepodaří prokázat, pak to **pro tu stranu, která takto neunesla své důkazní břemeno, znamená prohru ve sporu**. Platí zde jednoduše řečeno tato implikace [podmínka => důsledek]: (jestliže) skutková otázka nebyla dostatečně prokázána => (pak) strana nesoucí důkazní břemeno právě ve vztahu k této skutkové otázce spor prohrála. Vztaheno tedy k námi promyšlenému daňovému procesu, je významnou otázkou, **jakou míru důkazu je správce daně (v roli rozhodujícího orgánu) pro prokázání určité skutečnosti oprávněn požadovat, respektive jakou míru důkazu je povinen akceptovat**. S tím souvisí otázka, zda a jak tuto míru v českém daňovém právu určují psané normy (zákony), či zda a jak ji určuje české soudcovské právo (nebo, chcete-li: judikatura českých správních soudů). Stojí přitom za připomenutí, že je všeobecně známým faktem, že prakticky žádnou skutečnost nelze prokázat na 100 %.⁷

Čeští správci daně v drtivé většině⁸ případů požadují, aby daňový subjekt prokázal „najisto“, „nade vší pochybnost“, „mimo jakoukoli pochybnost“. Požadují tedy tu nejprísnejší normu na kvalitu důkazů, resp. požadují tu nejvyšší možnou míru (intenzitu) důkazu, tu nejvyšší pravděpodobnost (prakticky – nebo alespoň v rétorické rovině – se tváří, že vyžadují jistotu, tedy 100% pravděpodobnost). Přitom je potřeba si uvědomit, jak jsme zmínili výše, že český správce daně současně vnímá jako jasnou právní normu, že prakticky ke všem relevantním skutkovým tvrzením nese důkazní břemeno pouze daňový subjekt, kdy navíc správce daně obvykle vyvíjí jen minimální aktivitu z moci úřední zjišťovat (vyšetřovat) relevantní fakta. Tato kombinace právních norem a správní praxe [důkazní břemeno pouze na daňovém subjektu + požadavek na maximální míru („jistotu“) důkazů + minimální *ex officio* aktivita správce daně stran zjišťování skutků] je tedy přinejmenším k zamyšlení (viz také dále), pokud tedy ve svém důsledku není přímo na hraně či za hranou ústavněprávní konformity.

Úrovně důkazu

Obecně je možno říci, že teorie i praxe rozlišuje různé úrovně důkazů a že existují i rozličné stupnice těchto úrovní. Je tedy možno uvést například tuto (řazeno sestupně vzhledem k intenzitě důkazu):

- Důkaz mimo jakoukoli pochybnost;
- Důkaz mimo rozumnou pochybnost;
- Jasný a přesvědčivý důkaz;
- Převaha důkazů (vyšší míra pravděpodobnosti než 50%, resp. vyšší pravděpodobnost je na jedné straně sporu než na druhé).

4 Komparativní poznámky

Ve dnech 2. až 4. 6. 2011 se ve švédské Upsale konala **výroční konference Evropské asociace profesorů daňového práva**⁹, která se týkala právě důkazního břemene v daňovém právu. Pro účely tohoto našeho pojednání si tedy povšimněme některých podnětných a zajímavých myšlenek, které minimálně z komparativního úhlu pohledu mají co říci i tuzemské teorii a praxi daňového práva (přitom nutno zdůraznit, že již dvanáctileté členství v Evropské unii, ve které právě v oblasti práva daňového dochází k významné harmonizaci, význam a legitimitu komparace s právními systémy zejména jiných členských států výrazně posiluje).

Souhrnná generální zpráva

Podle souhrnné generální zprávy ze zmíněné konference¹⁰ nejvyšší úroveň důkazu mezi reportujícími zeměmi uplatňují Německo a Finsko. Podle německého práva, důkazy o skutečnostech musí být natolik **přesvědčivé**, aby mohly být akceptovány soudy. Daňová správa akceptuje prohlášení, pokud **nevyvolávají vážné pochybnosti** (nižší úroveň). Ve Finsku je obecný požadavek na úplnost důkazů, i když praxe se často **spokojí s úrovní „více než pravděpodobné“**.

Holandsko, Belgie, Francie, Norsko a Švédsko uplatňují pravidlo **pravděpodobného důkazu**.

V Rakousku je úroveň nastavená na **věrohodných faktech**. Také v USA se důkazní břemeno přesunuje na daňovou správu v případě, že daňový poplatník předloží „**věrohodná fakta**“; uplatňuje se také **princip převahy důkazů**.

Švédsko jako hostitelská země předmětné konference v dotazníku pro jednotlivé národní referenty uvedlo, že obecným pravidlem ohledně důkazních požadavků je, že každá strana musí demonstrovat „pravděpodobnost“ / „hodnověrnost“ příjmů / výdajů.

⁷ A to přitom úplně pomíjím jednu zcela zásadní větev obecné filozofie, že věci (pravda) a (pro)jevy věcí jsou dva naprosto odlišné světy.

⁸ Tedy alespoň podle zkušeností autora.

⁹ European Association of Tax Law Professors (EATLP).

¹⁰ Viz (Meussen, 2011).

Rakousko

Národní **rakouská** zpráva¹¹ uvádí, že dle § 138 rakouského daňového řádu¹² musí daňový poplatník na žádost daňové správy, s cílem rozptýlit pochybnosti, vysvětlit obsah svého podání, případně jej změnit, a prokázat jeho správnost. Pokud podle konkrétní situace (konkrétních okolností) **nelze očekávat**, že poplatník je schopen předložit přesvědčivý důkaz, je dostatečné, pokud prokáže, že zápis provedený daňovým poplatníkem je pravděpodobný (prokázat, že **věc se jeví spíše pravděpodobná**)¹³. Odmítnutí poplatníka dodat důkazy nezbaví daňovou správu povinnosti vyšetřovat relevantní skutkové podstaty případu, a to až do té míry, do jaké je to možné a rozumné. Ustanovení § 138 rakouského daňového řádu **nestanoví obecný posun důkazního břemene** na žádost daňové správy. Porušení povinnosti daňového poplatníka spolupracovat je v důsledku předmětem uvážení při posuzování důkazů. Pokud poplatník nesplní své povinnosti při vedení účetnictví (nepředloží účetní evidenci), vede to ke stanovení daně odhadem (podle pomůcek).

Německo

Národní **německá** zpráva¹⁴ uvádí, že obecnou úrovní důkazů je **přesvědčivý** důkaz. Judikatura je odvozena z německého soudního řádu finančního,¹⁵ zejména z ustanovení § 96 odst. 1 první věta.¹⁶ Tato obecná úroveň je použitelná pro daňový soud a stejně tak pro trestní soud. Nicméně tato vysoká úroveň důkazů je v různých typech případů **redukována**. Pro německou daňovou správu neexistuje žádné zákonné pravidlo obdobné výše uvedenému § 96 německého soudního řádu finančního. Situace daňové správy je od situace soudu významně odlišná. Každoročně finanční úřady zpracují miliony daňových výměrů. Je tedy prakticky nemožné zkontrolovat všechna relevantní fakta na výše uvedené obecné úrovni přesvědčivých důkazů. Z toho důvodu daňová správa nemusí být přesvědčena o skutečnostech v daňových přiznáních. Z toho důvodu daňová správa spíše důvěřuje prohlášení v daňových přiznáních, dokud nevzniknou vážné pochybnosti (jedná se o tzv. princip kreditu důvěry). Nicméně pokud dojde ke ztrátě kreditu důvěry nebo pokud vznikne kontroverze mezi daňovým poplatníkem a správcem daně ohledně určitého faktu, úroveň důkazu je stejná jako před daňovým soudem.

Holandsko

Holandská národní zpráva¹⁷ uvádí, že v holandském daňovém právu jsou fakta prokázána, pokud je soudce

posoudí jako pravděpodobné. Fakta jsou považována za **pravděpodobná**, když je více pravděpodobné, že se něco uskutečnilo, než že se to neuskutečnilo. Toto pravidlo je založeno v judikatuře daňových soudů. Důkazní břemeno se znesnadňuje, pokud nejsou splněny určité informační požadavky (viz níže ohledně převrácení důkazního břemene).

USA

Národní zpráva **USA**¹⁸ ohledně otázky úrovně důkazu uvádí, že důkazní břemeno v netrestních daňových věcech spočívá na **převaze** důkazů. V případě trestání (nikoli trestněprávního), kde pro stanovení sankce je klíčové zjištění znalostí či úmyslů poplatníka, je standardem **jasný a přesvědčivý** důkaz. V případě trestněprávních věcí je standardem důkaz **mimo rozumnou pochybnost**. Všechny tyto standardy pocházejí z rozhodování soudů, v trestněprávních případech se jedná o široce respektovaný standard trestního práva.

Spojené státy mají **rozsáhlé požadavky na evidenci a zveřejňování**. Tyto požadavky mají dopad na schopnost daňových poplatníků plnit své důkazní břemeno tím, že produkují věrohodné důkazy na podporu jejich daňových tvrzení. Daňoví poplatníci musí udržovat záznamy, které plní předpisy ministerstva financí. U poplatníka, který nesplnil své povinnosti udržet potřebné záznamy, je zabráněno přenesení důkazního břemene na stát. Požadavky na vedení záznamů nejsou v daňovém právu USA uniformní. Významný judikát¹⁹ týkající se výdajů na prezentaci vyžaduje, aby vláda provedla rozumný odhad minimálních výdajů s ohledem na obchodní a podnikatelské aktivity poplatníka a povolila odpočet jako běžné a nezbytné výdaje podniku v této odhadované výši, a to i v případě, že poplatník nevedl žádné záznamy.

Neexistují žádné limitace nebo difference v požadavcích na důkazy s ohledem na různé procesní pozice v daňových věcech. Pokud důkazy předložené státem nebo poplatníkem jsou průkazné, důvěryhodné a přípustné, soud nebo jiný rozhodující orgán **posoudí jejich relativní váhu** pro vydání rozhodnutí. Odvolací úředníci také hodnotí relativní váhu důkazů předložených poplatníkem a státem při analýze rizika soudního sporu.

Důkazní standardy a požadavky jsou nezávislé na druhu daně. Poplatník **nemá větší důkazní břemeno**

¹¹ Viz Heinrich (2011).

¹² Bundesabgabenordnung (BAO).

¹³ § 138 BAO: „Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.“

¹⁴ Viz Seer (2011).

¹⁵ Finanzgerichtsordnung (FGO).

¹⁶ „Das Gericht entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung; die §§ 158, 160, 162 der Abgabenordnung gelten sinngemäß.“

¹⁷ Viz Koopman (2011).

¹⁸ Viz Ordower (2011).

¹⁹ Cohan v. Commissioner, 39 F.2d 540 (2d Cir. 1930).

v případech, ve kterých má finanční správa problémy s přístupem k záznamům třetí strany.

5 Pravidla o důkazním břemeni

Jak jsme tedy již výše uvedli, i v situaci, kdy provedené dokazování nevede podle rozhodujícího orgánu ke konstatování, že určitá zásadní skutková otázka byla prokázána, musí rozhodující orgán nějak rozhodnout, přitom mu zvláště významným způsobem pomáhají normy stanovující důkazní břemeno v určitých otázkách pro některou ze zúčastněných stran. Tyto normy totiž umožňují rozhodujícímu orgánu i v tomto případě důkazní nedostatečnosti rozhodnout, a to v neprospěch právě té strany, která své důkazní břemeno neunesla.

Jak právo stanoví důkazní břemeno

Významnou právní (nikoliv skutkovou) otázkou tedy je, právě i ve vazbě na výše uvedené, jakým způsobem platné právo stanoví důkazní břemeno v tom kterém právním procesu. Připomeňme přitom, že právní určení, která ze stran má důkazní břemeno k té které skutkové otázce, je klíčové pro neúspěch té které strany v procesu, pokud nastane situace, že rozhodující orgán konstatuje, že podstatná skutková otázka nebyla dostatečně (v požadované míře – viz výše) prokázána. Je to možné říci také jinak: Po provedeném dokazování rozhodující orgán určí, zda byla ta která podstatná skutková otázka prokázána v požadované míře. U té podstatné skutkové otázky, u které dojde k závěru, že nebyla prokázána v požadované míře, vyřeší právní otázku, zda a případně která ze stran má vůči této skutkové otázce důkazní břemeno. Na základě této normy o důkazním břemeni pak je tento rozhodující orgán oprávněn **učinit rozhodnutí nepříznivé právě pro tu stranu, která vůči této skutkové otázce nesla důkazní břemeno**. Tedy v případě důkazní nedostatečnosti je to v podstatě právě a jen norma o důkazním břemeni, jež určí, která strana bude ve sporu neúspěšná.

V případě daňového práva to tedy konkrétně znamená, že pokud správce daně jako rozhodující orgán dojde k závěru, že klíčové skutkové otázky nebyly v dostatečné míře prokázány, pak jako rozhodující orgán je nucen vyhledat normy stanovující důkazní břemeno. Pokud podle těchto norem dojde k závěru, že skutková otázka neprokázaná v požadované míře je součástí důkazního břemene daňového subjektu, měl by rozhodnout v neprospěch daňového subjektu [daňový subjekt je v tomto řízení (sporu) neúspěšný]. Pokud však podle norem stanovujících důkazní břemeno dojde k závěru, že skutková otázka neprokázaná v požadované míře je součástí důkazního břemene správce

daně (vystupujícího v pozici protistrany), měl by rozhodnout v neprospěch správce daně. V případě důkazní nedostatečnosti v daňovém řízení je tedy **nalezení normy stanovující důkazní břemeno otázkou kruciólní**, téměř vždy (a navíc téměř vždy výhradně) určující pro hmotněprávní výsledek (např. doměření či nedoměření daně).

Odpovědnost správce daně

Jak jsme se již zmínili, správce daně vystupuje ve dvou rolích, a to jako jedna ze stran sporu (daňový subjekt versus správce daně) a zároveň jako orgán státní moci, který toto sporné řízení řídí a rozhoduje²⁰. Právě pokud se týká jeho role řídicího a rozhodujícího orgánu, je potřeba zdůraznit normu uvedenou v § 92 odst. 2 daňového řádu, podle které je správce daně povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně tak nemůže rezignovat na své povinnosti ani při důkazní pasivitě daňového subjektu či jím záměrně uváděných nesprávných údajů.²¹

Důkazní břemeno správce daně

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je správce daně povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Při plnění tohoto ustanovení tedy správce daně vystupuje zejména v roli protistrany. Pro textuální zakotvení této normy o důkazním břemeni správce daně je podle mého názoru velmi podstatné si povšimnout, že zákonodárce zde naprosto jasně a zřetelně (*acte claire*) výslovně uvádí, že správce daně je povinen prokázat skutečnosti **vyvracející** (tedy nikoli jenom uvést *nějaké* pochybnosti) správnost, věrohodnost... Pro textuální výklad je přitom směrodatný běžný jazykový význam slova, případně za použití zásadních (široce akceptovaných) jazykových slovníků. Takto je možné zjistit, že synonymem jsou slova jako: *zvrátit, popřít, zničit*. Vyvrátit správnost také znamená falzifikovat. V angličtině by tomu nejbližší odpovídaly výrazy jako *disprove, refute*.

Klasik nejen české právní vědy prof. Otta Weinberger²² k pojmu vyvrácení důkazu uvádí,²³ že důkaz lze vyvrátit:

- a) důkazem nepravdivosti některého argumentu (za argument se přitom považuje důkazový prostředek, tj. dokázaný nebo zřejmý výrok, kterým lze provést důkaz),
- b) důkazem formální nesprávnosti demonstrace, tj. důkazem, že tvrzení neplatí z daných premis (= nesprávnost úsudku),
- c) důkazem nepravdivosti závěru.

²⁰ Viz Landgráf (2009, s. 11); Vašutová (2011, s. 802).

²¹ Viz Baxa (2011, s. 509).

²² Narozen roku 1919 v Brně, zemřel v roce 2009 v rakouském Grazu. Mezinárodně významný český právní filosof a logik, v letech 1972–1989 vedl Institut pro právní filosofii v Grazu.

²³ Viz Weinberger (1959, s. 164).

Důkazní břemeno daňového subjektu

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Tato zákonná norma tedy stanoví, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních, nese daňový subjekt. Důkazní břemeno daňového subjektu neznámá, že ten musí prokazovat cokoliv, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné, nýbrž jen skutečnosti, které sám uvádí (tvrdí).²⁴ Jak jsme již zmínili, ohledně požadované intenzity plnění tohoto důkazního břemene panuje v českém daňovém právu, zejména v jeho aplikační oblasti, v podstatně dosti silný úzus o tom, že toto břemeno lze unést jenom při předložení takových důkazů, které postaví tvrzení daňového subjektu „najisto“, resp. „mimo jakoukoli pochybnost“, tedy se vyžaduje ten nejpřísnější požadavek (nejpřísnější pravidlo) pro míru důkazu.

Komparativní poznámky

Ve většině zemí zúčastněných na předemtné konferenci v Uppsale je obecným pravidlem²⁵, že **důkazní břemeno je rozděleno mezi daňového poplatníka a daňovou správu**. Běžným způsobem je, že **daňová správa musí prokázat zdanitelné příjmy a daňový poplatník daňové náklady**. Takto je to v Dánsku, Belgii, Španělsku, Německu, Švédsku, Finsku, Holandsku a Rusku.

Tento princip nicméně **spočívá na rozdílných teoriích**:

- V Německu, Švédsku, Holandsku, Norsku a Španělsku je tento princip odvozen z teorie, že důkazní břemeno by **mělo spočívat na straně, pro kterou je jednodušší získat informace o určité skutečnosti**.
- V Dánsku spočívá v teorii, že důkazní břemeno by mělo spočívat na té straně, která činí nárok, jenž ovlivňuje druhou stranu.
- A konečně ve Finsku je toto pravidlo založeno na schématu, podle kterého je důkazní břemeno na té straně, **kteřá by utrpěla horší následky, pokud by se skutečnost nebrala v úvahu**.

Ačkoli tento stejný princip není výslovně aplikován ve Francii, Itálii a Turecku, platí v těchto zemích pravidlo, že ta strana, která si přeje uplatnit právo, musí předložit důkazy o skutečnostech, na nichž je toto právo založeno. To tedy v praxi znamená, že se v těchto zemích uplatní prakticky stejný princip, jaký byl uveden výše.

Podle norského, amerického a řeckého práva poplatník nese důkazní břemeno prokázat všechny relevantní skutečnosti. V Norsku je toto pravidlo založeno na principu samovyměření a v Řecku je poplatník povinen prokázat

pravdivost daňového přiznání. V USA je daňový poplatník považován za stranu, která má více informací o příjmech a výdajích než daňová správa. Tyto země, na rozdíl od většiny zemí, **nedělají žádný rozdíl mezi příjmy a výdaji**.

Na rozdíl od všech ostatních zemí, **rakouské právo obecně klade důkazní břemeno na daňovou správu**. Daňový poplatník však **musí spolupracovat**, a to tak, že plní řadu povinností, jako například zveřejňovat všechny relevantní skutečnosti, které by mohly vést k daňové povinnosti. V některých případech, například pokud je případ neobvyklý, nebo v případě, že daňová správa má omezený přístup k informacím, musí daňový poplatník **spolupracovat na zvýšené úrovni**.

Švédsko

Švédsko jako hostitelská země v dotazníku pro jednotlivé národní referenty uvedlo, že ve Švédsku, podobně jako v jiných zemích je obecným pravidlem týkajícím se rozdělení důkazního břemene to, že **daňová správa prokazuje příjmovou stranu, zatímco poplatník prokazuje nákladovou stranu**. Toto pravidlo spočívá v daňové praxi a je postaveno na představě, kdy každá strana musí provést **dokazování toho, co je pro ni jednodušší**. Obvykle je pro daňovou správu jednodušší prokázat, že příjmy byly přijaty, a pro poplatníka naopak prokázat, že náklady byly realizovány.

Holandsko

V **holandské** národní zprávě²⁶ se uvádí, že co se týče obecného pravidla důkazního břemene je situace v Holandsku podobná jako ve Švédsku. Tato judikatorní doktrína spočívá na „férovém rozdělení důkazního břemene“, které daňový soud používá jako základní princip pro všechna rozhodnutí týkající se dokazování. Tato alokace důkazního břemene je často shrnuta takto: pokud nárokujete nějakou skutečnost, musíte ji prokázat.²⁷

Toto pravidlo platí stejně pro daňovou správu jako pro daňové soudy. Ve skutečnosti se toto pravidlo o důkazním břemenu jeví jako metoda pro soudy pro vydání rozhodnutí v případech, kdy fakta zůstávají nejistá. Dá se říci, že pravidla o alokaci důkazního břemene nejsou ničím jiným než **pravidly o alokaci rizika**, která odpovídají na otázku, kdo nese důsledky nejistoty o skutkových otázkách.

V trestněprávních otázkách je situace úplně jiná. Zde neexistuje, minimálně teoreticky, žádné rozdělení důkazního břemene mezi vyšetřovatele a obviněným. Obviněný nemá žádnou formální odpovědnost pro zjištění faktů. Presumpce nevinu způsobuje, že důkazní břemeno leží úplně na vyšetřovateli a že jakékoliv pochybnosti ohledně faktů jdou ve prospěch obviněného.

²⁴ Viz Baxa (2011, s. 510).

²⁵ Viz Meussen (2011).

²⁶ Viz Koopman (2011).

²⁷ Srovnej *semper necessitas probandi incumbit ei qui agit*.

Pokud daňový poplatník **nevyplnil požadované přiznání**, neodpověděl na specifické otázky správce daně nebo nesplnil povinnosti účetnictví, zákon stanoví, že důkazní břemeno spočívá úplně na poplatníkovi. Toto se nazývá, i když nepřesně: **obrácení důkazního břemene**. Daňová správa může stanovit daň na základě odhadu (posudku), který musí být férový. Toto odhadnuté stanovení se považuje za korektní do té doby, dokud poplatník neprokáže mimo důvodnou pochybnost, že je nesprávné. Toto obrácení důkazního břemene je obecně nazýváno *probandum diabolicum*.

Rakousko

Rakouská národní zpráva²⁸ uvádí, že podle § 115 spolkového daňového řádu²⁹ je **povinností daňového úřadu** vyšetřit všechny relevantní faktuelní a právní skutečnosti za účelem uložení daní.³⁰ Tedy obecně **daňová správa nese důkazní břemeno**. Daňový poplatník ale musí splnit řadu povinností spolupráce v daňovém řízení.

Podle § 119 spolkového daňového řádu³¹ musí poplatník úplně a pravdivě sdělit daňové správě všechny relevantní skutečnosti, které by mohly vést k daňové povinnosti.

Pokud poplatník uplatňuje daňové náklady, daňová správa po něm může požadovat **zveřejnění příjemce plateb** (komu bylo nebo má být zapláceno). Pokud tak daňový poplatník neučiní, nejsou tyto náklady odpočitatelné.³²

Na základě obecné povinnosti daňového subjektu ke spolupráci v daňovém řízení dovodil rakouský správní soud (v dlouhé řadě judikátů), že ve všech takových případech, kdy je pro daňovou správu nemožné (z faktuelních nebo právních důvodů) vyšetřit skutky, mají daňoví poplatníci povinnost **spolupracovat na zvýšené úrovni**. Takováto povinnost ke spolupráci na zvýšené úrovni existuje například:

- v případech, které jsou neobvyklé,
- v případech, ve kterých daňová správa má omezený přístup k informacím (například v případě bankovního nebo profesního tajemství),

- v daňových postupech, které jsou zahájeny na návrh poplatníka,
- v přeshraničních případech.

V případech, kdy poplatník nese povinnost spolupracovat na zvýšené úrovni, to stále ještě neznamená, že je na něm prokázat existenci relevantních právních skutečností daného případu. Jak již bylo uvedeno, pokud je to podle okolností pro poplatníka nemožné, postačí, že fakta jsou spíše pravděpodobná. Povinnost spolupracovat na zvýšené úrovni znamená povinnost předložit příslušné doklady. I ve zmíněných případech povinnosti poplatníka spolupracovat na zvýšené úrovni je ve výsledku stále povinností daňového úřadu volně uvážit s ohledem na důkazy poskytnuté daňovým poplatníkem. Pokud daňová správa nevěří v pravdivost daňovým poplatníkem předložených vyjádření a dokumentů, musí (v rámci vyměření daně) zdůvodnit proč (**objektivní důkazní břemeno**).

Na rozdíl od povinnosti spolupracovat na zvýšené úrovni (která ponechává důkazní břemeno na daňové správě), v některých ustanoveních daňového práva je výslovně stanoveno, že poplatník má povinnost něco prokázat (**subjektivní důkazní břemeno**). V těchto případech je poskytnutí důkazu součástí právních skutečností daňového ustanovení. Pokud poplatník nepodá důkaz (nemůže prokázat), právní skutečnosti ustanovení nejsou naplněny, a proto (obvykle požadované) právní následky nenastanou.

Německo

Z německé národní zprávy vyplývá³³, že německé daňové soudy (Finanzgericht, Bundesfinanzhof) stejně tak jako německá daňová správa jsou **povinny z moci úřední zjišťovat** daňové relevantní fakta.^{34, 35} Proto daňový soud ani daňová správa výslovně nejsou vázáni podáními a důkazy návrhy stran (účastníků). To tedy znamená, že soud sám rozhoduje, jak shromáždí (zajistí) důkazy.

Nicméně toto je jenom jedna strana mince. Daňový subjekt je **současně povinen spolupracovat** během daňového

²⁸ Viz Heinrich (2011).

²⁹ Bundesabgabeordnung (BAO).

³⁰ BAO § 115: „Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.“

³¹ BAO § 119: „Offenlegungspflicht: (1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.“

³² § 162 BAO: „(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. (2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.“

³³ Viz Seer (2011).

³⁴ Viz Finanzgerichtsordnung (FGO), § 76 odst. 1: „Das Gericht erforscht den Sachverhalt von Amts wegen. (...) Das Gericht ist an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden.“ (Dostupné např. na <http://www.gesetze-im-internet.de>.)

³⁵ Viz Abgabeordnung (AO), § 88 odst. 1: „Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden.“ (Dostupné např. na <http://www.gesetze-im-internet.de>.)

nebo soudního řízení.^{36, 37} Zákon výslovně uvádí, že poplatník je povinen pravdivě sdělit všechna relevantní fakta a předložit všechny jemu známé důkazy. Plnění povinnosti poplatníka spolupracovat ovlivní rozsah dokazování, které musí být provedeno z moci úřední. Čím méně daňová správa nebo daňový soud zná o daňovém případě, tím méně je k dispozici důvodů pro ověření daňového výměru. Daňová správa ani daňový soud nemusí provádět vyšetřování až do zcela křišťálové čistoty. Pokud poplatník nesplní svoji povinnost spolupracovat a daňová správa nebo daňový soud nemají žádný další důvod ke zkoumání faktů, jsou daňový soud a daňový úřad legitimizovány stanovit základ daně pouze odhadem na základě standardu pravděpodobnosti.^{38, 39}

Obecné pravidlo o důkazním břemeni v německém daňovém procesním právu existuje a vyplývá z judikatury.⁴⁰ Původ tohoto pravidla může být nalezen v civilním procesním právu (Normenbegünstigungstheorie – teorie prospěchu normy). V literatuře se toto pravidlo nazývá **základní pravidlo o důkazním břemeni**. V posledních letech toto základní pravidlo bylo zkompletováno v oblasti teorie⁴¹. Tato teorie zohledňuje odpovědnost důkazů a důvod pro nedostatek důkazů⁴². V komplexním pojetí je toto základní pravidlo **založeno na těchto čtyřech kombinovaných pravidlech**:

Ve vztahu k faktům týkajícím se **příjmové** strany (tj. ohledně zdanitelných příjmů):

- 1) V případech, kdy nedostatek důkazů **je způsoben nedostatkem spolupráce** poplatníka, je vyměření daně možné na redukované úrovni pouhé pravděpodobnosti příjmově relevantních faktů (**riziko důkazu je na daňovém poplatníkovi**).
- 2) V případech, kdy nedostatek důkazů **není způsoben nedostatkem spolupráce** na straně poplatníka, stanovení daně předpokládá (je podmíněno) přesvědčivé důkazy příjmově relevantních faktů (**riziko důkazu je na daňovém úřadu**).

Ve vztahu k faktům týkajícím se **výdajové** strany (tj. ohledně daňově uznatelných výdajů):

- 3) V případech, kdy nedostatek důkazů **je způsoben nedostatkem spolupráce** daňového poplatníka, stanovení daně předpokládá (je podmíněno) přesvědčivé důkazy nákladově relevantních faktů (**riziko důkazu je na straně daňového poplatníka**).
- 4) V případech, kdy nedostatek důkazů **není způsoben nedostatkem spolupráce** daňového subjektu, stanovení daně je možné na redukované úrovni pouhé pravděpodobnosti výdajově relevantních faktů (**riziko důkazů je na straně daňového úřadu**).

Pravidlo je použitelné pro daňovou správu stejně tak jako pro daňové soudy. V **trestních případech** je soud povinen respektovat presumpci nevinu na straně obviněného. Soud je tedy povinen zjistit všechna příjmově relevantní fakta bez ohledu na to, zda poplatník spolupracuje či nikoliv. Na druhé straně, ve prospěch obviněného musí trestní soud zohlednit výdajově daňově relevantní fakta, i když tato jsou pouze na principu pravděpodobnosti.

Na otázku, **zda v Německu existuje princip převahy**, podle něhož vyhraje ta strana, které svědčí vyšší míra pravděpodobnosti, německá národní zpráva konstatuje, že obecně řečeno, německé daňové procesní právo nezná princip převahy. Nicméně oprávnění ke stanovení daně odhadem⁴³, které používá standard „více pravděpodobný než nikoliv“, je srovnatelné s tímto principem. Kromě toho toto pravidlo by mohlo být použitelné v případech smíšených nákladů, kdy náklady jsou způsobeny z různých důvodů, například z důvodů podnikatelských na jedné straně a z důvodů osobních na straně druhé. Na rozdíl od zmíněného principu převahy německý federální daňový soud v současnosti používá **dělicí princip**⁴⁴. Takto soud odhaduje procento podnikatelského a osobního užívání. Pouze podnikatelská poměrná část je daňově odpočitatelná.

³⁶ Viz Abgabeordnung (AO), § 76 odst. 1: „Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben.“

³⁷ Viz Finanzgerichtsordnung (FGO), § 76 odst. 1: „Die Beteiligten sind dabei heranzuziehen. Sie haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären.“

³⁸ Viz Abgabeordnung (AO), § 162 odst. 1 a 2: „Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 verletzt.“

³⁹ Viz Finanzgerichtsordnung (FGO), § 96 odst. 1: „Das Gericht entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung; die §§ 158, 160, 162 der Abgabenordnung gelten sinngemäß.“

⁴⁰ Viz Bundesfinanzhof, rozsudek ze dne 25. 7. 2000 (IX. R 93/97).

⁴¹ Sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung.

⁴² Viz např. Bundesfinanzhof, rozhodnutí ze dne 17. 10. 2001 (I R 103/00).

⁴³ Viz Abgabeordnung (AO), § 162: „Schätzung von Besteuerungsgrundlagen“.

⁴⁴ Viz např. Bundesfinanzhof, rozhodnutí ze dne 21. 9. 2009 (GrS 1/06).

USA

Americký národní reportér ve své zprávě⁴⁵ uvádí, že soudní řešení netrestních daňových sporů je v USA spíše výjimkou než pravidlem.⁴⁶ Ministr financí jednající prostřednictvím komisaře IRS má pravomoc se s poplatníkem vypořádat i za méně, než bylo původně požadováno. Komisař deleguje tuto pravomoc se vypořádat odvolacímu orgánu. Úkolem odvolacího orgánu je vypořádat (netrestní) daňové kontroverze v maximální možné míře bez soudních sporů. Odvolací orgán určuje částku, o kterou je ochoten se vypořádat, na základě **vyhodnocení „rizika soudního sporu“**. Při úvahách ohledně tohoto vyhodnocení odvolací orgán analyzuje účinek pravidel o důkazním břemenu a další faktory, jakými jsou právní precedenty, dostupná skutková data, věrohodnost poplatníka a další faktory, které by soud mohl vzít v úvahu při vydání rozhodnutí.

Při analýze rizika soudního sporu odvolací orgán vyhodnotí každý případ a snaží se určit pravděpodobnost vítězství státu nebo poplatníka. Pokud odvolací orgán dojde k tomu, že daňový poplatník má 60% šanci na vítězství a stát 40%, odvolací orgán nabídne kompromis ohledně předmětné daňové povinnosti poplatníka na základě poměru 60/40. Pokud například předmětem sporu je částka 100 dolarů, odvolací orgán bude akceptovat platbu 40 dolarů a případ uzavře.

IRS provádějící daňovou kontrolu nemá pravomoc vyměřit daň. V důsledku dokončení daňové kontroly daňový kontrolor zašle daňovému poplatníkovi dokument (*thirty day letter*), ve kterém daňový kontrolor uvádí navrhované změny v daňovém přiznání. Ve lhůtě 30 dní pak poplatník může:

- souhlasit se změnami a zaplatit dodatečnou daň, nebo
- zaslat protest odvolacímu orgánu, čímž dojde k přesunutí složky (spisu) z oddělení kontroly na odvolací orgán k dalšímu projednání a případnému urovnání, nebo
- vyjádřit nesouhlas s navrhovanými změnami.

V případě c) nebo pokud daňový subjekt neodpověděl vůbec, vydá IRS tzv. oznámení o deficitu (*notice of deficiency*). Daňový poplatník může následně věc předložit daňovému soudu (Tax Court) k posouzení deficitu před placením dodatečné daně.

Na úrovni procesu daňové kontroly IRS nemůže navrhopvat či přijímat kompromis (dohodnout se) ohledně výše daně. Kontrola zpravidla sleduje pouze specifické otázky, které ovlivnily daňové přiznání poplatníka. Daňový kontrolor má poměrně rozsáhlý prostor pro uvážení ohledně přijetí nebo odmítnutí důkazů na podporu tvrzení poplatníka.

Soudní spor (nikoli v trestních věcech): Podle americké jurisprudence, žalobce v soudním řízení nese důkazní břemeno. V daňových záležitostech je poplatník žalobcem (před daňovým soudem se nazývá navrhovatel) a v počátku nese důkazní břemeno jak ohledně příjmů, tak výdajů. Na rozdíl od některých jiných zemí, v USA důkazní břemeno není závislé na tom, zda se jedná o otázku ohledně příjmů nebo výdajů. Vychází se přitom z logiky, že daňový poplatník má lepší informace než stát ohledně faktů týkajících se příjmů a výdajů. Daňový poplatník má povinnost zveřejňovat tyto skutečnosti ve svém daňovém přiznání. Státním úřadem stanovená daň nebo oznámení o deficitu používají presumpce správnosti. Poplatník musí předložit důkaz pro překonání této presumpce, aby ohledně jeho důkazního břemene v soudním řízení došlo k uplatnění **principu převahy hodnověrných důkazů**.

Na základě **změny zákona od roku 1998**⁴⁷ může daňový poplatník **přesunout důkazní břemeno na stát**, pokud předloží hodnověrné důkazy na podporu svých tvrzení. Takové hodnověrné důkazy mohou překonat presumpci správnosti výměru daně. Pro takové přesunutí důkazního břemene poplatník musí:

- splnit povinnosti k doložení položek vykazovaných v přiznání,
- vést požadované záznamy,
- spolupracovat s úřadem (IRS), pokud jsou požadovány informace, důkazy, dokumenty, jednání.

V případech, ve kterých úřad rekonstruuje základ daně fyzické osoby na základě statistické evidence odvozené od nesouvisejících poplatníků, stát nyní (od roku 1998) nese důkazní břemeno.

Kromě zmíněné obecné možnosti k přesunutí důkazního břemene na stát se aplikují i různá speciální pravidla o důkazním břemenu.

Důkazní břemeno je významné pouze v takových daňových sporech, které substantivně obsahují skutkové otázky. Mnohé daňové spory, které dojdou k americkému daňovému soudu, se týkají interpretace daňového práva. Pokud jsou zvažovány skutkové otázky, tyto otázky jsou často předmětem míry a nikoliv záležitostí existence či neexistence daňové povinnosti. Jako příklad je možno uvést, že častou otázkou je hodnota majetku. Soudy nemusí v těchto případech vybírat mezi hodnotou uváděnou státem a hodnotou uváděnou poplatníkem, ale mohou vybrat (a také tak často činí) hodnotu v rozmezí mezi těmito dvěma hodnotami.⁴⁸ V těchto případech obě strany předloží své důkazy o hodnotě. V případech týkajících se

⁴⁵ Viz Ordower (2011).

⁴⁶ Z oficiálního vyjádření IRS (Internal Revenue Service, jedná se federální vládní agenturu představující úřad ministerstva financí) vyplývá, že více než 80 % kontroverzí je urovnáno bez soudních sporů.

⁴⁷ Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 (IRRA).

⁴⁸ Viz například soudní rozhodnutí *Turner v Commissioner*, 13 T.C.M. (CCH) 462 (1954): Soud stanovil, že hodnota vstupenky na parník, kterou poplatník vyhrál, je středem mezi hodnotou uváděnou IRS a hodnotou uváděnou poplatníkem.

posouzení, zda poplatník má či nemá daňovou povinnost, soudy rozhodují spíše **na základě převahy důkazů**, které obě strany předložily, než na základě toho, která strana nesla důkazní břemeno. Existují **pouze vzácné případy**, ve kterých důkazní pozice je tak vyrovnaná, že soud použije **důkazní břemeno jako pravidlo vyřazovací**.⁴⁹

Empirické studie z roku 2003 se snažily zjistit dopad legislativy z roku 1998 (viz výše) o přenesení důkazního břemene, a to s ohledem jak na rozhodovací výsledky, tak na kompromisní stanovení daně. Tato studie alespoň zčásti prokázala, že došlo k poklesu počtu případů, které jdou k daňovému soudu než k urovnání. Kromě toho nedávná analýza⁵⁰ velkého počtu rozhodnutí amerického daňového soudu uvádí, že v (netrestních) daňových věcech **důkazní břemeno téměř nikdy není rozhodující**. Daňový soud spíše rozhoduje **téměř každý případ na základě převahy důkazů**, které obě strany, poplatník a stát, soudu předložily.

6 České právo týkající se důkazního břemene

Připomeňme si **základní schéma** procesu dokazování podle českého daňového práva:

- Na úrovni správního daňového řízení stojí proti sobě dvě strany: daňový poplatník a správce daně (zde v roli protistrany).
- Celý proces daňového řízení, tedy i proces dokazování, řídí správce daně (zde v roli řídicího a rozhodujícího orgánu). V této roli správce daně musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co neúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů.
- Obě dvě strany sporu, tedy daňový subjekt a správce daně, mohou na podporu svých tvrzení navrhnout a předkládat rozličné důkazní prostředky.
- Obě dvě strany sporu si musí být současně vědomy, že zákon jim stanovuje důkazní břemena – pokud některá ze stran své důkazní břemeno neunesl, může to být důvodem, pro který bude ve sporu neúspěšná.
- Po předložení, zajištění a provedení důkazů určí správce daně jako rozhodující orgán, které skutkové otázky byly prokázány a které nikoliv. Při tom se musí vypořádat s právní otázkou, jaká je právem vyžadovaná úroveň důkazního břemene, a zda právě takovouto úroveň předložené a provedené důkazy naplňují či nikoliv.
- Pokud ohledně významných skutkových otázek dojde správce daně jako rozhodující orgán k závěru, že

nedošlo k naplnění požadované úrovně důkazního břemene, tedy že podle názoru tohoto rozhodujícího orgánu nebyla tato skutková otázka prokázána, je správce daně jako rozhodující orgán oprávněn rozhodnout v neprospěch té strany, která své důkazní břemeno nesplnila (neunesla).

- Takto tedy rozhodne v neprospěch správce daně (jako protistrany), pokud správce daně neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
- Takto tedy rozhodne v neprospěch daňového subjektu, pokud daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

Základní právní otázky

Z výše uvedeného schématu je tedy evidentní, že **správce daně v roli rozhodujícího orgánu si musí vyjasnit zejména tyto právní otázky**:

- Jaká je právem požadovaná úroveň důkazu? Musí být prokázána najisto, nebo stačí prokázat v úrovni mimo rozumnou pochybnost, nebo rozhoduje pravidlo o převaze důkazů, či postačí úroveň pravděpodobnosti větší než 50 %?
- Jaký je přesný obsah důkazního břemene správce daně a jaký je přesný obsah důkazního břemene daňového subjektu?

Dovoluji si tvrdit, že k oběma uvedeným skupinám právních otázek existuje v české (daňově)právní literatuře dosud jen velmi málo materiálu.

Vykládá soud ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DR „správně“?

Ve vztahu ke druhé skupině je nicméně možno konstatovat, že v judikatuře českých správních soudů již existuje významná judikatorní linie, kterou bychom mohli pojmenovat **„účetnictví jako důkaz“** a která se odvíjí zejména od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 (EURO PRIM s.r.o.), uveřejněného pod č. 1572/2008 Sb. NSS. V tomto rozsudku se soud zejména zabýval otázkou výkladu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu,⁵¹ tedy v podstatě otázkou obsahu důkazního břemene správce daně. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které zní: *„Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*, vyložil Nejvyšší správní soud takto: *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se*

⁴⁹ Tie-breaker rule.

⁵⁰ Jones, The Burden of Proof 10 Years After the Shift, 121 Tax Notes 287 (2008).

⁵¹ Pro zjednodušení zde přitom odhlížíme od faktu, že rozsudek se fakticky zabýval ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) předchozího zákona o správě daní a poplatků. Opravňuje nás k tomu nejen to, že ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se textově nijak významně neliší, ale i skutečnost, že NSS takto nastoupenou judikatorní linii drží i v novějších rozsudcích, které se výslovně týkají novějšího ustanovení.

skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno.“ Velmi jednoduchým srovnáním tohoto soudního výkladu s textem zákona lze již na první pohled konstatovat, že **si lze klást otázku, do jaké míry se zde soud nechal inspirovat zákonem** a do jaké míry něčím jiným (nějakým nontextuálním [zřejmě i nonlegálním] argumentem, nějakým svým předporozuměním). Jde přitom zejména o to, a už jsme to zmínili výše, že zatímco zákon výslovně hovoří o prokázání skutečností **vyvracejících** věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost (...), tak NSS konstatuje, že správce daně je povinen prokázat, že o souladu se skutečností **existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí** účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Může se o tom samozřejmě vést legitimní debata (darmo není právo podle některých teoretiků spíše diskursivní věda), ale já si **dovoluji tvrdit, že NSS tímto výkladem**, který nadále drží v desítkách dalších rozhodnutí až do současnosti, **nikoli nevýznamně důkazní břemeno správce daně ulehčil, resp. úroveň zákonného důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu významně snížil**. Prokázat skutečnosti, které vyvrátí věrohodnost, průkaznost atd. není přeci totéž jako prokázat existenci (pouhých) vážných pochybností. Pro úvahy a diskuse nad legalitou a legitimitou takového soudního výkladu mohou být inspirativní výše nastíněné komparativní poznámky. Je tak možno například zjistit, že v mnohých zemích je požadavek na úroveň důkazního břemene finančního úřadu významně vyšší, než jak vyplývá z výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu. A to je přitom třeba ještě **neodhlížet od faktu, že dosti častá praxe finančních úřadů při hodnocení důkazního řízení je pro daňový subjekt obvykle ještě daleko nepříznivější**; jinými slovy řečeno, v praxi finančních úřadů je možno se velmi často setkat s tím, že tyto postupují tak, jako by výše nastíněná judikatorní linie ani neexistovala, resp. jako by ani neexistovalo ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

7 Závěr

Smyslem tohoto pojednání bylo zejména poukázat na to, že v oblasti dokazování v daňovém právu existují otázky, které podle mého názoru nejsou v české judikatuře dosud uspokojivě vyřešeny a ke kterým se česká daňověprávní doktrína vyjadřuje jen málo. Pokud by snad někdo měl pocit, že se jedná o čistě akademickou disputaci, je potřeba zmínit, že **velká část všech neúspěchů daňového subjektu** v daňových sporech se správcem daně, resp. že velká část daňových doměrků po skončené daňové kontrole, **stojí pouze na tom, že provedené dokazování nenaplnilo podle správce daně požadavek na úroveň důkazního břemene**, které tíží daňový subjekt. Jinými slovy řečeno, velká část doměrků daně po skončené daňové kontrole stanoví často velmi fatální důsledky pro daňový subjekt v situaci, kdy **zásadní skutkové otázky přetrvávají v pozici neprokázaných** (tedy alespoň podle názoru finančního úřadu). Nedomáhá se tedy k doměření daně na základě toho, že by se správci daně podařilo prokázat, že relevantní fakta se odehrála jinak, než jak tvrdí daňový subjekt, ale čistě pouze na základě toho, že je konstatováno neunesení důkazního břemene na straně daňového subjektu. Pokud se pak například jedná o situaci (v praxi nikoliv ojedinělou), že daňový subjekt předloží a navrhne prakticky všechny důkazní prostředky, které vůbec připadají v úvahu, a správce daně přesto doměří daň, a to na základě konstatování, že daňový subjekt své důkazní břemeno neunesl, aniž by přitom zohlednil fakt, že prokázání té které konkrétní skutkové otázky je v úrovni, kterou požaduje správce daně (prokázat „najisto“ nebo „nade vší pochybnost“), pro kohokoliv naprosto objektivně nemožné, je **možno velmi vážně uvažovat o překročení hranice ústavní konformity**.

Pro řešení výše nastolených otázek není jistě bez významu podívat se na to, jak podobné věci řeší v jiných zemích. Z výše uvedeného stručného popisu přístupu některých zemí je dosti zřetelně vidět, že **většina zemí zúčastněných na konferenci EATLP v Uppsale aplikuje pravidla a přístupy, které jsou pro dokazování z pohledu daňového subjektu méně přísné** (resp. které jsou přísnější pro finanční správu), než je obvyklé v České republice. Můžeme tak tedy vidět, že v mnohých zemích je daleko větší povinnost správce daně vyšetřovat *ex offio* skutečný stav věcí, že úroveň dokazování i v daňových věcech je často postavena na principu převahy důkazů a že v mnohých situacích se jak správce daně, tak daňový soud spokojí s dokazováním na úrovni „spíše pravděpodobné“.

Pokud má české daňové právo v oblasti dokazování naplnit ambice materiálního právního státu, tj. zejména být v souladu s ústavní ochranou vlastnictví a autonomie osob, a s tím souvisejícím požadavkem na právní jistotu a předvídatelnost a právem na spravedlivý proces, je podle mého názoru ještě potřeba na poli teorie i praxe vykonat řadu kroků. Alespoň vykročení na tuto cestu bylo neskromným cílem tohoto pojednání.

Bibliografie

- [1] BAXA, Josef, Onřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. 2011. *Daňový řád*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 1880 s. ISBN 9788073575649.
- [2] HEINRICH, Johannes. 2011. *Austria: Questionnaire „The Burden of Proof in Tax Matters“*, EATLP Conference. [online]. [cit. 2016-02-03]. Dostupné z: [http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Austria%20\(2\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Austria%20(2).pdf).
- [3] KOOPMAN, Robert Jan a Ramon DWARKASING. 2011. *National Report The Netherlands*. [online]. [cit. 2016-02-04]. Dostupné z: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20The%20Netherlands.pdf>.
- [4] LANDGRÁF, Roman. 2009. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 1. část. *Daňový expert*. č. 6.
- [5] MEUSSEN, Gerard, Börje LEIDHAMMAR, Klaus-Dieter DRUËN, Daniel DRISSEN a Giuseppe MARINO. 2011. *General report EATLP Conference 2-4 June 2011 Uppsala, Sweden, „Burden of proof“*. [online]. [cit. 2016-02-03]. Dostupné z: <http://www.eatlp.org/uploads/public/upsala/General%20report.pdf>.
- [6] ORDOWER, Henry. 2011. *United States of America – The Burden of Proof in Tax Matters: prepared for the European Association of Tax Law Professors 2011 Annual Meeting*. [online]. [cit. 2016-02-03]. Dostupné z: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20USA.pdf>.
- [7] SEER, Roman. 2011. *National Report of Germany on the Questionnaire „The burden of proof“*. [online]. [cit. 2016-02-03]. Dostupné z: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof-%20German.pdf>.
- [8] VAŠUTOVÁ, Vendula. 2011. Specifika dokazování v odlišných právních procesech. *Právní rozhledy*. č. 22, s. 795–803.
- [9] WEINBERGER, Ota. 1959. *Logika*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství.



SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE DAŇOVÝCH PORADCŮ A AUDITORŮ

BMDCONSULT

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

Rádi Vám řešení BMD nezávazně
představíme a zodpovíme Vaše dotazy!
www.bmd.com/cz

BMD SYSTEMHAUS GmbH KIT s.r.o.
Ing. Lenka Hamerníková
Tel.: +420 731 654 361
hamernikova@kit.cz

Malé zamyšlení nad sankčním systémem daňového řádu

JUDr. Jaroslav Kobík

V posledních dnech je mediálně připomínána otázka sankcí v daňovém řízení, a to mimo jiné i v souvislosti s kontrolním hlášením (§ 101h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), zejména pokud jde o vhodnost nastavení těch sankcí, které s kontrolním hlášením souvisejí a které se mají připravovanou novelizací zmírnit, jakož i s jejich zamýšleným a skutečným účinkem v aplikační praxi.

Je sice nesporné, že jistou sankci za případné poruchy při správě daní, a to obecně v platební rovině, lze nejen legitimně obhájit a vysvětlit, ale i pochopit, nicméně otevřená zůstává otázka, zda-li to zákonodárce s tvrdostí sankcí tentokrát poněkud nepřehnal, a to i s ohledem na pouze omezenou možnost jejich moderace, s přihlédnutím k žádoucí individualizaci každé jednotlivé věci.

V rámci úpravy obsažené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), jsou sankční ustanovení soustředěna v části čtvrté daňového řádu.

1 Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti, § 246 daňového řádu

Jde o sankci za spáchání přestupku vně přestupkového zákona (viz § 2 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, dále jen „zákon o přestupcích“), kterým je porušení zákonné povinnosti mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu), za nějž lze uložit fyzické osobě pokutu do 500.000 Kč. Když odhlédnu od skutečnosti, že z hlediska kvality právního řádu by bylo vhodné normovat určitou problematiku na jednom místě, tak s ohledem na skutečnost, že maximální výše zde normované pokuty je shodná i s dřívější právní úpravou obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), a také s ohledem na význam a důležitost daňového tajemství, lze také stávající úpravu považovat za potřebnou, přiměřenou a proporcionální. Snad jen stojí za to podotknout, že pokuta za tento přestupek se zákonně uloží pouze tehdy, pokud by jednání pachatele nepodléhalo přísnějšímu postihu jako trestný čin (viz § 2 odst. 1

zákona o přestupcích), kdy v úvahu přichází zejména ustanovení § 180 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (Neoprávněné nakládání s osobními údaji), s tím, že postačí jeho být i jen nedbalostní zavinění.

2 Pořádková pokuta, § 247 daňového řádu

V pořadí druhé sankční ustanovení části čtvrté daňového řádu normuje pořádkovou pokutu, která je koncipována v prvním odstavci jako sankce, kterou správce daně uloží tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje správu daní tím, že přestože byl napomenut, dále ruší pořádek, dále tím, že neuposlechne pokynu úřední osoby, a konečně také tím, že navzdory dřívějšímu napomenutí se chová nadále urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní. Výše této sankce je zákonnou úpravou stanovena do 50.000 Kč, přičemž tuto sankci je podle přesunutého nového odst. 5 (viz níže) možno ukládat i opakovaně, při naplnění zde stanovených podmínek pro takovéto opakované ukládání pořádkové pokuty. Novelizací provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a další související zákony, došlo s účinností ode dne 1. 1. 2015 k přesunutí dřívějšího ustanovení § 248 odst. 2 daňového řádu do ustanovení jeho § 247, kam byl vložen nový odst. 5, na jehož základě je tak možné i nadále ukládat pořádkovou pokutu i opakovaně, nevedlo-li uložení dřívější pokuty k nápravě, za současného splnění předpokladu, že protiprávní stav trvá. Toto přesunutí do ustanovení pojednávajícího o pořádkové pokutě bylo, slovy důvodové zprávy, provedeno proto, neboť opakovaně ukládat pokutu by mělo být z povahy věci možné pouze u pořádkové pokuty, která má primárně vynucovací charakter.

Shodnou novelizací provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. došlo také ke zvýšení pořádkové pokuty normované ve druhém odstavci § 247 z dřívější částky do 50.000 Kč na částku do 500.000 Kč, přičemž tuto pokutu je možné ukládat rovněž opakovaně (viz výše uváděné ustanovení § 247 odst. 5 daňového řádu), a to bez jakéhokoli omezení maximální částkou. Předchozí právní úprava upravovala

v § 37 odst. 1 ZSDP obdobnou pořádkovou pokutu s možností jejího opakovaného uložení, limitovanou celkovou částkou, maximálně do 2 milionů Kč. Nezbytnost provedené změny je však diskutabilní, když podle v současnosti posledních aktuálních dat za rok 2014 finanční správa uložila 3 pokuty podle § 247 odst. 1 v celkové částce 3.000 Kč a pokut podle § 247 odst. 2 uložila 86 v celkové částce 621.750 Kč, tedy průměrná výše uložené pokuty je zaokrouhleně na celé koruny 7.230 Kč. Nelze se tak vyhnout dojmu, že tato úprava je pouze součástí celkového preventivně represivnějšího postoje vůči daňovým subjektům, aniž by pro její přijetí existovala reálná potřeba aplikační praxe. Na tom nic nemění ani důvodová zpráva obhajující navrhované zvýšení horní hranice pořádkové pokuty na 500.000 Kč zájmem na účinnějším boji s daňovými úniky. Novelizovaná pokuta má umožnit správci daně adekvátně sankcionovat závažné porušování daňových předpisů, resp. dostatečně účinně vynucovat plnění zákonných povinností tak, aby výše předmětné pokuty byla adekvátní potenciální výši daňového úniku v dané věci (zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní). Lze se tak ptát, zda správce výběr daní nenahradí v některých případech výběrem pokut a zda nakonec nebude eventuálně později vybraná daň pouze jakýmsi „příslušenstvím“ již vybrané pokuty a správce daně bude teprve v řízení vyměřovacím zjišťovat, zda uložil pokutu v adekvátní výši. Je tak otázkou, nakolik jsou touto právní úpravou respektovány principy právního státu, zejména pak princip potřebnosti, přiměřenosti a proporcionality při zvýšení horní hranice této sankce, s možností opakovaného uložení pokuty při nestanovení jejich úhrnné celkové výše, byť i tato sankce má umožnit správci daně čelit závažnému ztěžování nebo maření správy daně.

3 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, § 247a daňového řádu

Shodnou novelizací provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. došlo také k vložení nového ustanovení § 247a daňového řádu, které normuje další pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, která postihuje nesplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně. Jde rovněž o sankci za nesplnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně a dále postihuje také nedodržení povinné elektronické formy podání (viz § 72 odst. 1 a 4 a také § 74 odst. 4 daňového řádu). Za nesplnění registrační a ohlašovací či oznamovací povinnosti a nesplnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti je správce daně oprávněn uložit pokutu do 500.000 Kč, a to zde – na rozdíl od úpravy obsažené v § 247 odst. 2 daňového řádu – bez předchozí výzvy správce daně ke splnění této povinnosti, a to z povahy věci samotné, jelikož se zde nejedná

o vynucování čistě formálního dodatečného splnění povinnosti. Správce daně danou skutečnost již zjistil a podle toho také příslušně koná např. v registraci z moci úřední. Jde o sankci za protiprávní stav. Skutečnost, že podle dřívější úpravy nebylo možné uložit pokutu za nesplnění registrační a ohlašovací či oznamovací povinnosti, byla jedním z důvodů pro rozšíření sankčního systému o tuto speciální pokutu. Jde tedy opět o rozšíření sankčního systému daňového řádu, a to o pokutu, která má motivovat daňové subjekty k plnění jejich povinností hrozbou sankce a která je součástí celkového represivnějšího postoje správců daně vůči daňovým subjektům.

Druhým okruhem jednání, které je možné postihnout sankcí podle § 247a daňového řádu, je nedodržení povinné elektronické formy podání v případech, kdy je toto podání povinen daňový subjekt nebo jeho zástupce podat pouze datovou zprávou způsobem uvedeným v ustanovení § 71 odst. 1 daňového řádu, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Státní moc se na základě tohoto zákonného ustanovení rozhodla sloužit podnikajícím občanům (čl. 2 odst. 3 Ústavy) tak, že nastavila tyto mantinely v daňovém řádu způsobem, který jí vyhovuje a pochybivše občany trestá někdy i za jejich pouhou nedostatečnou počítačovou gramotnost. V těchto případech vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu ve výši 2.000 Kč a pokud nesplněním této povinnosti daňový subjekt současně závažně ztíží správu daní, pak je správce daně oprávněn uložit ještě další pokutu, až do výše 50.000 Kč.

4 Pokuta za opožděné tvrzení daně, § 250 daňového řádu

Již dřívější úpravou daňového řádu je stanovena pokuta za opožděné tvrzení daně jako další ze složek sankčního systému podle daňového řádu, která sankcionuje opožděné podání daňového přiznání, hlášení, vyúčtování, a to i v případě dodatečných podání. Výše této pokuty je zakotvena přímo v daňovém řádu, a to v procentních částkách odvíjejících se od vady v tvrzení daně. Tato pokuta vzniká přímo ze zákona v takto stanovené výši, pokud nastanou zde předpokládané skutečnosti. Tuto pokutu sice deklaratorně správce daně stanoví platebním výměrem, ale správce daně ji daňovému subjektu uložit musí, pokud nastanou zákonem předvídané skutečnosti. Daňový řád tedy sankcionuje jak pozdní úhradu daně, a to úrokem z prodlení, tak i opožděné tvrzení daně, a to včetně např. opožděného podání vyúčtování již zaplacené daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Stanovená sazba 0,05 % z částky tvrzené (a uhrazené daně) odpovídá roční sazbě 18,25 %, takže sazba pokuty za opožděné tvrzení daně je vyšší, nežli dlouhodobá sazba úroku z prodlení za opožděnou úhradu daně. Podle mého názoru jde vzhledem k rozdílné společenské nebezpečnosti obou opomenutí o zřejmou disproporci ve výši obou sankcí, a to bez ohledu

na moderace sankcí do zákona posléze doplněné, jakož i na dílčí změkčení provedené § 38o zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt je ovšem liberován z prvních pěti pracovních dní zmeškání a také je pokuta uložena v poloviční výši, pokud bude příslušné opoždění řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podáno do 30 dnů od marného uplynutí původní lhůty pro jeho podání a pokud se jedná o první takové prodlení v kalendářním roce.

Stanovená procentní výše sankce podle typu opožděného tvrzení je limitována jednak maximálním procentem, ale také maximální částkou 300.000 Kč, na straně druhé je stanovena také minimální částka této pokuty na 200 Kč. Pro případy, kdy vypočtená výše pokuty této částky nedosáhne, správce daně takovou pokutu nepředepíše. Pokud nebude dodatečné daňové tvrzení podáno vůbec a dojde k doměření daně, pak je stanovena minimální výše pokuty za opožděné tvrzení daně na částku 500 Kč, a to i v případech, kdy by byla vypočtená částka nižší než 500 Kč. Zde s ohledem na skutečnost, že se jedná o objektivizovaný následek, který dopadá plošně na veškeré daňové subjekty, které se dopustily této vady v tvrzení, nelze spatřovat deficit v této úpravě. Navíc platí, že tato pokuta dopadá pouze na situace, kdy je zpoždění v tvrzení delší než 5 pracovních dnů, tedy jsou liberovány 4 pracovní dny zpoždění, kdy tato pokuta nevzniká, pokud v tomto časovém intervalu daňový subjekt svou zákonnou povinnost podat příslušné daňové tvrzení, byť opožděně, splní.

5 Penále, § 251 daňového řádu

Dalším institutem ze sankčního instrumentária daňového řádu je institut penále, které je stanoveno procentní sazbou podle částky doměřené daně, přičemž penále vzniká pouze z částky doměřené správcem daně nad případnou částku uvedenou v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování a také z částky doměřené správcem daně z moci úřední bez podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování daňovým subjektem. I zde s ohledem na skutečnost, že se jedná o objektivizovaný následek, který dopadá plošně na veškeré daňové subjekty, které se dopustily této vady v tvrzení, nelze spatřovat deficit v této úpravě, když je zákonnou úpravou liberováno jednak případné vyměření daně nad návrh daně obsažený v příslušném řádném daňovém tvrzení daňového subjektu a je také liberována částka daně obsažená v dodatečném daňovém tvrzení daňového subjektu. Konečně také dřívější právní úprava obsažená v ustanovení § 37b ZSDP obsahovala obdobné vymezení procentních částek s výjimkou penále u snížení daňové ztráty, kde bylo původně stanoveno penále ve výši 5 %, oproti současné úpravě, kde je nyní stanovena 1 % sazba.

6 Úrok z prodlení, § 252 daňového řádu

Úrok z prodlení představuje sankci pro daňový subjekt plynoucí z případné existence nedoplatku na jeho osobním daňovém účtu a jako takový představuje ekonomickou náhradu za výpadek v daňových příjmech státu (i podle důvodové zprávy k daňovému řádu). Úrok z prodlení je stanoven ve výši repo sazby ČNB platné v první den příslušného kalendářního pololetí navýšený o 14 procentních bodů, přičemž výše 2T repo sazby ČNB je od 2. 11. 2012 stanovena na 0,05 %, takže od 1. 7. 2012 je procentní výše úroku z prodlení 14,05 %. I zde s ohledem na skutečnost, že se jedná o objektivizovaný následek, který dopadá plošně na veškeré daňové subjekty, které se nalézají v prodlení s platbou daně, tedy na jejich osobním daňovém účtu je evidován nedoplatek, nelze spatřovat deficit v této úpravě, a to i s ohledem na skutečnost, že obdobnou úpravu obsahovala i dřívější právní úprava obsažená v ustanovení § 63 ZSDP (pozn. od 1. 1. 2007 po novelizaci ZSDP provedené zákonem č. 230/2006 Sb.). V této souvislosti je však vhodné upozornit též na změnu této úpravy provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., když s účinností ode dne 1. 1. 2015 došlo ke zrušení třetí věty druhého odstavce § 252 daňového řádu, která zněla: „Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.“ Touto opticky nenápadnou změnou tak došlo k vypuštění zastropování úroku z prodlení maximální časovou lhůtou, v jejímž běhu bylo možné zákonně uplatňovat úrok z prodlení, přičemž toto shodné časové omezení úroku z prodlení v délce 5 let bylo také obsaženo v dřívější právní úpravě obsažené v ustanovení § 63 ZSDP, ve znění od 1. 1. 2007. Tímto tedy došlo k opuštění časového omezení limitujícího zákonně možný vznik úroku z prodlení, které platilo od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2014.

Toto vypuštění časového omezení je dle důvodové zprávy obhajováno sjednocením právní úpravy úroků z prodlení v rámci daňového řádu, když je zde spatřován nedůvodný rozdíl v tom, že u úroků z posečkání není obdobná časová limitace (§ 157 odst. 2 daňového řádu). Daňový subjekt, který by měl povolené posečkání v čase delší než pět let, se tak ocitá v horším postavení, jelikož zde nedochází k ukončení úročení úrokem z posečkání, na rozdíl od ukončení úročení úrokem z prodlení. Sekundárně pak je tato změna také odůvodněna tím, že ani u „sankčních úroků správce daně“ není časová limitace v běhu tohoto úroku (viz § 155 odst. 5 a § 254 daňového řádu, pozn. tehdy ještě neexistovalo ustanovení § 254a). Lze sice poznamenat, že náprava tohoto rozdílu se mohla odvíjet i opačným směrem, tedy zavedením pětiletého časového omezení i u jiných úroků, což se však nezvolilo jako vhodné řešení a lze se jen domnívat, proč tomu tak bylo, když by takovéto řešení nebylo pro stát výhodné a časová limitace u „sankčních úroků správce daně“ by nevyloučila případné úspěšné náhrady škod v režimu zákona č. 82/1998 Sb.,

o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Také se lze jen dohadovat, nakolik tato změna souvisí s poklesem repo sazby ČNB, která byla ke dni 1. 1. 2007 2,5 %, s jejím postupným navyšováním v čase, kdy od 8. 2. 2008 dosáhla v tomto časovém intervalu maximální hodnoty 3,75 %, aby následně klesala až na aktuální hodnotu 0,05 %. Jakkoli je tato změna odůvodňována, nelze nevidět, že zcela zapadá do celkového represivnějšího postoje vůči daňovým subjektům, aniž by to bylo skutečně nezbytné, resp. potřebné.

7 Úrok z neoprávněného jednání správce daně, § 254 daňového řádu

Daňový řád pamatuje také na sankce pro správce daně sankcionující jeho platební a další delikty při výkonu správy daní. Přitom ohledně platebních deliktů je potřebné zmínit také ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, které normuje sankci pro správce daně za pozdní vrácení vratitelného přeplatku daňovému subjektu, přičemž za pozdě vrácený je považován vratitelný přeplatek vrácený k žádosti daňového subjektu až po uplynutí lhůty stanovené v § 155 odst. 3 daňového řádu, či vratitelný přeplatek vrácený daňovému subjektu bez žádosti až po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro vrácení takového přeplatku. Typicky se jedná o zákonnou lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku z vyměření nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento úrok za pozdní vrácení vratitelného přeplatku je současnou právní úpravou co do svého výpočtu nastaven zrcadlově shodně jako úrok z prodlení, a to ve výši repo sazby ČNB platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, navýšené o 14 procentních bodů.

Samotné ustanovení § 254 daňového řádu normuje úrok z neoprávněného jednání správce daně ve shodné výši repo sazby ČNB platné pro první den příslušného kalendářního pololetí navýšené o 14 procentních bodů a věcně se jedná o paušalizovanou náhradu škody daňovému subjektu za chybu správce daně spočívající ve vydání nezákonného rozhodnutí, které je následně pro nezákonnost zrušeno, změněno nebo je prohlášeno jeho nicotnost, anebo za nesprávný úřední postup správce daně v ostatních případech. Tomuto charakteru úroku z neoprávněného jednání správce daně, jakožto paušalizované náhrady škody, pak zcela odpovídá též to, že úrok přiznaný daňovému subjektu podle tohoto ustanovení, ale také úrok za pozdní vrácení vratitelného přeplatku správcem daně (§ 155 odst. 5 daňového řádu), se započítává na případně přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu v režimu úpravy zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Při zamyšlení nad sankčním systémem je vhodné též uvést, že toto zrcadlové nastavení sankcí za delikty daňových subjektů (§ 252 úrok z prodlení), a shodně též ve vztahu k deliktům správce daně, je nutné považovat za odpovídající, vhodné a potřebné. Jestliže je odůvodňován úrok z prodlení, který má sanovat výpadky v příjmech státu (resp. veřejných rozpočtech) tak, že (slovy důvodové zprávy) musí peněžní prostředky stát získat z jiných zdrojů, tedy že se v podstatě jedná o cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, pak zcela shodné argumenty lze použít i pro daňový subjekt, který také musí získávat peněžní prostředky z jiných zdrojů, pokud mu nejsou včasné vráceny vratitelné přeplatky, či pokud dokonce dojde k odčerpání jeho peněžních prostředků v důsledku nezákonného nebo nicotného rozhodnutí správce daně nebo v důsledku jeho nesprávného úředního postupu. Za zpravidla odpovídající pak je nutné považovat také dvojnásobný úrok náležející daňovému subjektu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, podle § 254 odst. 2 daňového řádu, zejména s ohledem na takto intenzivní neoprávněný zásah správce daně do práv daňového subjektu, ale totéž by mělo platit i v případě, že správce daně sice nevydává exekuční příkaz, ale např. převede vzniklý přeplatek na úhradu nedoplatku vzniklého na základě později zrušeného či změněného rozhodnutí správce daně. Bohužel se ale i v této otázce občas vyskytují náznaky a názory ohledně budoucího možného snížení tohoto úroku z neoprávněného jednání správce daně s tím, že tento úrok by měl být shodný s úrokem podle nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku a veřejných rejstříků právnických a fyzických osob (dále jen „NV č. 351/2013 Sb.“). Podle § 2 tohoto NV č. 351/2013 Sb. úrok z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů. Pokud by došlo k obecnému sjednocení úroku z prodlení v daňovém řádu, pak by jistě nebyl dán prostor pro pochybnosti ohledně zachování principů právního státu, zejména ve vztahu k principu potřebnosti, přiměřenosti a proporcionality, a to i ve vztahu k novému úroku z daňového odpočtu podle § 254a (k tomu dále níže). Bohužel jak již uvedeno výše, tyto náznaky a názory však vyznívají spíše tak, že by mělo dojít pouze ke snížení úroku z neoprávněného jednání správce daně, při současném zachování sazby ostatních úroků v daňovém řádu na současné výši. Pokud by skutečně k takové legislativní změně došlo, pak lze mít zcela důvodné pochybnosti nejen ve směru k dodržení výše uváděných principů právního státu, ale současně by došlo k dalšímu zesílení represivního přístupu státu vůči jeho daňovým subjektům, což by mělo zcela jistě též negativní dopad do daňové kázně daňových subjektů. Takový stav by pak řetězově vyvolal poptávku po dalším posílení represe ze strany

státu vůči svým daňovým subjektům. Jsem toho názoru, že i pro stát by bylo výhodnější dodržovat elementární pravidla, zde tedy férové shodné nastavení sazeb úroku v daňovém řádu, a to bez ohledu na to, komu ten který úrok svědčí.

8 Úrok z daňového odpočtu, § 254a daňového řádu

Samostatnou kapitolou je úrok z daňového odpočtu zavedený do daňového řádu novelizací provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., který přiznává daňovému subjektu nárok na tento úrok, pokud postup k odstranění pochybností, vedený správcem daně k řádnému nebo dodatečnému daňovému tvrzení, trvá déle než pět měsíců. Úrok z daňového odpočtu náleží daňovému subjektu od prvního dne po uplynutí pěti měsíců trvání tohoto postupu, a to až do dne vrácení daňového odpočtu, anebo do dne použití daňového odpočtu na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Úrok z daňového odpočtu je stanoven ve výši repo sazby ČNB zvýšené pouze o 1 procentní bod.

I s ohledem na skutečnost, že toto ustanovení bylo do textu zákona doplněno až v průběhu jeho projednávání Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR, lze usuzovat na to, že bylo takto reagováno jak v tušení výroku rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 5. 11. 2014, který otázku úroku z vratitelného přeplatku z nadměrného odpočtu řešil v situaci, kdy obdobné ustanovení v daňovém řádu neexistovalo, tak i v pozdní reakci na ustálenou judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) v obdobných věcech. Bohužel se přijatá právní úprava úroku z daňového odpočtu značně odchyluje od řešení obsaženého ve výše uvedeném rozsudku, a to jak pokud jde o okamžik vzniku nároku na tento úrok (zde NSS s využitím rozsudku SDEU aproboval lhůtu tří měsíců od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován), tak i na jeho výši (zde NSS rozhodoval v situaci, kdy neexistovalo ustanovení § 247a daňového řádu a dospěl k závěru, že se zde použije jak ustanovení § 155 odst. 5, tak i případně § 254 odst. 1 daňového řádu – tedy úrok ve výši repo sazby ČNB navýšené o 14 procentních bodů). Navíc i prejudikatura SDEU k otázce nepřiměřené zátěže pro daňové subjekty, spojené s prověřováním oprávněnosti odpočtů DPH, která se má odstranit finanční kompenzací v podobě úroků za nepřiměřeně dlouhé prověřování správcem daně, spojuje vznik nároku na úrok od správce daně nejen s postupem k odstranění pochybností, ale s jakýmkoliv kontrolními postupy správce daně, které vedou k oddálení vrácení nadměrného odpočtu daňovému subjektu. V podmínkách daňového řádu tedy nejen s postupem k odstranění pochybností, ale i s daňovou kontrolou, která má pro vznik tvrzeného přeplatku stejné důsledky.

Nemohu proto považovat úpravu úroku obsaženou v ustanovení § 247a daňového řádu za souladnou s právem podle Evropské unie. Pokud přihlédnu k rozdílně dlouhému období, po které má daňový subjekt bezúročně strpět zadržení odpočtu v důsledku prověřování správcem daně, jakož i k upřednostnění pouhého postupu k odstranění pochybností, který může do daňové kontroly přerůst, anebo který tato kontrola nahradí se stejnými důsledky pro daňový subjekt, a zejména s ohledem na výši tohoto úroku stanovenou ustanovením § 247a pouze ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 1 procentní bod (tedy v současnosti ve výši 1,05 %), považuji takovou finanční kompenzaci za projev arogance státní moci. Pokud totiž daňový subjekt správci daně daň pozdě zaplatí, stíhá jej úrok z prodlení ve výši 14,05 %, počítáno od data splatnosti. Naproti tomu pokud správce daně témuž subjektu prověřuje oprávněnost odpočtu uvedeného v daňovém přiznání, a to při jeho veškeré součinnosti po dobu 6 měsíců, aby poté vyměřil a vrátil přeplatek v souladu s podaným přiznáním, přizná mu správce daně nárok na úrok pouze za jeden měsíc, a to ve výši 1,05 % ročně. Takovouto finanční kompenzací s ohledem na cenu peněz (např. úvěr od banky), nelze hodnotit ani vzdáleně jako přiměřenou. O odůvodnění této hrubé disproporce se pokusil předkladatel zákona v důvodové zprávě. Podle něj je účel daného úroku jiný, nežli je tomu u ostatních úroků. Smyslem je totiž motivovat správce daně k tomu, aby z jeho strany nedocházelo ke zbytečným průtahům v rámci postupu k odstranění pochybností, nikoliv hradit daňovému subjektu ekonomickou újmu, kterou utrpěl v důsledku dlouhodobého prověřování tvrzení daňového subjektu a v důsledku toho opožděného vrácení přeplatku. Tak by tomu snad mohlo být, pokud by byl předmětný úrok předepisován k náhradě úředním osobám, které se na příliš dlouhém prověřování podílely, což v současných podmínkách nepovažuji za reálné. Stejně tak i část odůvodnění, podle kterého „výše tohoto úroku musí být nastavena tak, aby nevytvářela nežádoucí motivaci pro daňové subjekty k tomu, aby z jejich strany docházelo k záměrnému protahování postupu k odstranění pochybností s cílem dosáhnout majetkového prospěchu v podobě výhodného zúročení peněz“, je zcela odtržena od reality. Lze tak jen s nadějí očekávat dalšího judikatorního vývoje této otázky, která je dostatečně ilustrativní, pokud jde o zesilování represivního přístupu státu ke svým daňovým subjektům, už vzhledem k tomu, že uvedená kompenzace náleží pouze těm daňovým subjektům, jejichž nárok na odpočet daně byl oprávněný.

9 Promíjení sankcí

9.1 Řízení o prominutí daně nebo příslušenství daně, § 259 daňového řádu

Právní úprava obsažená v tomto ustanovení daňového řádu umožňuje vedle prominutí samotné daně také prominutí příslušenství daně, přičemž příslušenstvím daně se

podle ustanovení § 2 odst. 5 daňového řádu rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Na základě tohoto ustanovení je tedy případně možné dospět také k prominutí příslušenství daně, nicméně právní úprava tohoto ustanovení představuje pouze procesní úpravu pro promíjení, když odkazuje na pravomoc k prominutí vyplývající z jiného zákona. Příkladem takového zákonného zmocnění k prominutí vně daňového řádu je ustanovení § 44a odst. 12 zákona č. 218/2009 Sb., rozpočtová pravidla (dále jen „rozpočtová pravidla“), na jehož základě je Generální finanční ředitelství oprávněno z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení s ním, s výjimkou odvodu neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. a) a b). Dalším takovým zákonným zmocněním k prominutí je pak úprava obsažená přímo v daňovém řádu, když byla s účinností ode dne 1. 1. 2015 novelizací provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. vložena také nová ustanovení § 259a až 259c, na jejichž základě a za podmínek zde stanovených je možné dospět k prominutí penále (§ 251) či prominutí úroku z prodlení (§ 252) a úroku z posečkané částky (§ 157). Nikoliv tedy – alespoň prozatím – k prominutí jakékoli podle daňového zákona uložené pokuty. Současně je vhodné upozornit na nové ustanovení § 259c, k němuž důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že: „*Vedle těchto dvou institutů se v § 259c normují společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně, která se mají vztahovat na všechny případy prominutí, tedy včetně stávajících případů upravených zvláštní právní úpravou. ... Ustanovení § 259c daňového řádu upravuje hmotněprávní podmínky prominutí daně i příslušenství daně, které lze vztáhnout jak na prominutí individuální (podle nově navrhovaných § 259a a 259b, jakož i podle zvláštní právní úpravy), tak na prominutí hromadné podle § 260 daňového řádu (s výjimkou odstavce 1, který lze aplikovat pouze u prominutí individuálního).*“ Za povšimnutí tak zejména stojí tvrzení uvedené v důvodové zprávě, podle kterého se nově zavedená společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně mají vztahovat také na prominutí stanovená zvláštní právní úpravou, tedy i na prominutí podle § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel.

9.2 Prominutí penále, § 259a daňového řádu

Jak již výše uvedeno, novým zákonným zmocněním umožňujícím prominutí vloženým do daňového řádu s účinností ode dne 1. 1. 2015 novelizací daňového řádu provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. je ustanovení § 259a daňového řádu, které normuje možnost pouze částečného prominutí penále. Tato možnost prominutí penále je však podmíněna skutečností, že musí být uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Zákonná úprava § 259a odst. 1 daňového řádu textuje, že je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud je uhrazena

doměřená daň, z níž je generováno penále. Toto by případně mohlo vyvolat dojem, že je nezbytné uhradit tuto daň ještě před podáním samotné žádosti o prominutí penále. Toto je ještě podpořeno textací důvodové zprávy k této otázce, kde je uváděno: „*Druhou základní podmínkou, jejíž splnění je nezbytné pro prominutí části penále, je úhrada daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Zákon má tímto způsobem motivovat daňové subjekty k úhradě hlavního závazku v podobě daně, jejímž doměřením penále vzniklo. Pokud daňový subjekt podá žádost o prominutí penále, aniž by doměřenou daň uhradil, půjde o nepřipustné podání. Správce daně v důsledku toho zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. b). Nepůjde tedy o meritorní rozhodnutí, ve kterém by se správce daně věnoval důvodnosti žádosti.*“ Generální finanční ředitelství (dále jen „GŘŘ“) však k promíjení příslušenství daně vydalo Pokyn GŘŘ-D-21 (dále jen „Pokyn D-21“), který tuto otázku řeší podrobněji a správněji ve vztahu k případnému rozhodnutí o zastavení řízení pro nepřipustnost podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a to tak, že úhradu daně správce daně zkoumá ke dni, v němž by mělo být vydáno rozhodnutí o zastavení řízení (viz čl. II. 1. B. Úhrada daně Pokynu D-21). Není tak vyloučeno, aby daňový subjekt podal žádost o prominutí penále dříve a až následně uhradil příslušnou daň, byť nelze doporučit dlouhé otálení s úhradou daně, aby správce daně v mezidobí nerozhodl o zastavení řízení. Obdobně výše uvedené platí i o promíjení úroků (viz § 259b odst. 1 daňového řádu a čl. III. 1 Formální požadavek Pokynu D-21).

Výše možné moderace penále prostřednictvím jeho prominutí je omezena maximálním možným procentem prominutí na 75 % podle ustanovení § 259a odst. 2 daňového řádu, a to na základě toho, jak správce daně posoudí rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední, přičemž není správce daně vázán návrhem daňového subjektu, takže není teoreticky vyloučeno, aby správce daně v souladu s respektováním zásady rovnosti a legitimního očekávání rozhodl o vyšším prominutí než daňovým subjektem žádáném, a to až do zákonné maximální procentní hranice 75 % stanoveného penále. Na druhou stranu nelze ani diskvalifikovat případné žádosti daňových subjektů přesahující maximální procentní hranici 75 % stanoveného penále, nicméně správce daně je i při rozhodování o takové žádosti vázán maximální zákonnou procentní hranicí 75 %, kterou nemůže zákonně překročit, a nemůže tedy prominout penále nad tuto hranici. Přestože zákonodárce slovy důvodové zprávy vyjádřil přání odlišit od daňových subjektů, které řádně plní své povinnosti, ty daňové subjekty, které je řádně neplní, neumožňuje zákon prominutí penále ve výši 100 %. Související otázkou je, nakolik tato maximální hranice prominutí penále v aplikační praxi správců daně bude vůbec reálně dosažitelná. Již zmíněný Pokyn D-21 tuto úpravu následné moderace penále prostřednictvím jeho prominutí dále omezuje. V rámci úpravy obsažené v čl. II. 3. A. a čl. II. 3. B. Pokynu D-21 totiž

zavádí další omezující podmínky pro výpočet částky prominutí penále, a to tak, že pod jednotlivými zde uváděnými body uvádí skutečnosti, se kterými je spojeno pouze odečtení od maximální možné zákonné horní hranice 75 % možného prominutí penále. Je tak otázkou, zdali vůbec reálně někdy může daňový subjekt dosáhnout zákonem garantované maximální možné úrovně prominutí penále 75 %, a to zejména s ohledem na věcný obsah zde uváděných skutečností, se kterými je spojeno značné odečtení z maximální zákonné možné hranice prominutí penále. Toto odečtení je stanoveno v intervalu od 20 do 100 % zákonné možného maximálního prominutí penále. Takto koncipovaná úprava možného prominutí penále v této části Pokynu D-21 tak může působit i na aplikační praxi správců daně v rámci moderační penále prostřednictvím jeho promíjení natolik restriktivním způsobem, že nebude reálně možné vypočítat prominutí penále v zákonné maximální výši reprezentované hranicí 75 % stanoveného penále. Dále je možnost prominutí penále také omezena společnými ustanoveními o prominutí daně nebo příslušenství daně normované v ustanovení § 259c daňového řádu. I tuto otázku Pokyn D-21 při prominutí penále specifikuje ve svém čl. II. 2. A., když při naplnění jakékoli zde textované skutečnosti vylučuje možnost prominutí. I zde, s ohledem na textaci zejména některých bodů, nelze nevidět jejich značně restriktivní charakter (např. některé možné problémy s doručením výzvy vydané podle § 89 a následně vyměření daně podle pomůcek bez součinnosti daňového subjektu).

Této skutečnosti si zřejmě bylo GFŘ vědomo, a proto v Pokynu D-21 tuto otázku řeší, byť tak činí skrytě a zjevně natolik, že si tohoto možného řešení zřejmě nepovšimnou ani finanční úřady při posuzování žádostí o prominutí a rozhodování o nich. Jedná se o úpravu obsaženou čl. V. – Vztah k veřejné podpoře Pokynu D-21, kde je upravena možnost označená jako vybočení, která uvádí: „[vybočení] Pokud bude chtít správce daně vybočit svým rozhodnutím o žádosti podniku o prominutí z hranic stanovených pokynem, dostane se do režimu podpory de minimis za předpokladu, že majetková výhoda nepřekročí limity stanovené pro podporu de minimis, nebo veřejné podpory za předpokladu, že majetková výhoda překračuje limit stanovený pro podporu de minimis (v tomto případě se další postup řídí dle čl. V. 3. Odst. [podpora mimo režim de minimis] tohoto pokynu).“ Tímto je tak umožněno i pro finanční úřady, zjevně zejména s ohledem na charakter individuální věci, odchýlit se od tabulkového výpočtu promíjení penále a prominout případně i více, než by plynulo z tabulkového výpočtu. I zde se však zjevně správci daně nebude chtít vybočit svým rozhodnutím z tabulkových výpočtů, a to i s očekávatelnou argumentací zásadou rovnosti a legitimního očekávání. Je tak zejména na daňovém subjektu – žadateli o prominutí penále, aby s ohledem na charakter své individuální věci správce daně přesvědčil, že v jeho věci je žádoucí vybočit z tabulkového výpočtu. Také není vhodné se ponechat zkrát zde použitou

terminologií veřejné podpory, když není a ani nemůže být sporu o tom, že možnost vybočení se z povahy věci nutně musí dotýkat všech daňových subjektů, tedy nejen těch, u nichž je veřejná podpora posuzována ve vztahu ke společnému soutěžnímu trhu, tedy u podniků ve smyslu práva Evropské unie. Pokud totiž platí, že takto může správce daně postupovat, pokud jde o „podnik“, potom je ve smyslu zásady rovnosti daňových subjektů před správcem daně, zakotvené v § 6 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti*, zřejmé, že je oprávněn takto postupovat ve vztahu ke všem daňovým subjektům. Je otázkou, nakolik je takovéto metodické řešení věci žádoucí, a to nejen s ohledem na zásadu rovnosti a legitimního očekávání, ale i s ohledem na možná rizika z takového řešení plynoucí.

9.3 Prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky, § 259b daňového řádu

Dalším novým zákonným zmocněním umožňujícím prominutí vloženým do daňového řádu s účinností ode dne 1. 1. 2015 novelizací daňového řádu provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. je ustanovení § 259b daňového řádu normující prominutí úroku z prodlení (§ 252 daňového řádu) a úroku z posečkané částky (§ 157 daňového řádu). Také tato možnost prominutí uvedených úroků (dále jen „úrok“) je však zákonnou úpravou podmíněna skutečností, že musí být uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. I zde platí, že přestože zákonná úprava § 259b odst. 1 daňového řádu textuje, že je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku, pokud je uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl, což by případně mohlo vyvolat dojem, že je nezbytné uhradit tuto daň ještě před podáním samotné žádosti o prominutí penále, je i zde tato otázka řešena podrobněji a správněji ve vztahu k případnému rozhodnutí o zastavení řízení pro nepřipustnost podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, v Pokynu D-21. I zde se uvádí, že úhradu daně správce daně zkoumá ke dni, v němž by mělo být vydáno rozhodnutí o zastavení řízení (viz čl. II. 1. B. Úhrada daně Pokynu D-21). I zde tak není vyloučeno, aby daňový subjekt podal žádost o prominutí úroku dříve a až následně uhradil příslušnou daň, byť nelze doporučit dlouhé otálení s úhradou daně, aby správce daně v mezidobí nerozhodl o zastavení řízení (v podrobnostech viz výše, u prominutí penále). Na rozdíl od promíjení penále je právní úpravou obsaženou v ustanovení § 259b daňového řádu umožněno prominout úrok nejen zčásti, ale i zcela, a to pokud došlo k prodlení s úhradou daně z důvodů, které lze s přihlédnutím k okolnostem případu ospravedlnit. Při posouzení rozsahu prominutí je správce daně zákonnou úpravou také povolán k tomu, aby zohlednil, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu důvody zakládají tvrdost uplatněného úroku. Ani v případě promíjení úroku není správce daně vázán návrhem

daňového subjektu, tedy ani zde není teoreticky vyloučeno, aby správce daně v souladu s respektováním zásady rovnosti a legitimního očekávání rozhodl o vyšším prominutí než daňovým subjektem žádaném, a to až do celkového prominutí uplatněného úroku. I v případě promíjení úroku je možnost prominutí omezena společnými ustanoveními o prominutí daně nebo příslušenství daně normovanými v ustanovení § 259c daňového řádu, a i tuto otázku Pokyn D-21 při prominutí úroku specifikuje ve svém čl. III. 2. A., když při naplnění jakékoli zde textované skutečnosti vylučuje možnost prominutí. I zde, s ohledem na textaci zejména některých bodů, nelze nevidět jejich možný značně restriktivní charakter (zapojení se do obchodů podle bodu 3. v některých případech, vyměření daně podle pomůcek v některých případech). Pokud žádost daňového subjektu případně úspěšně projde tímto testem, pak se dále posuzují procentuálně vyjádřené ospravedlnitelné důvody prodlení uvedené v čl. III. 3. A. Pokynu D-21, které je u fyzických osob možno ještě dále navýšit o procentuálně vyjádřené skutečnosti uvedené v čl. III. 3. B. Pokynu D-21, zohledňující nepříznivou ekonomickou a sociální situaci u fyzických osob a existenci důvodu k posečkání, když mezitímní mezisoučet může přesáhnout 100 %. Uplatní se i snížení tohoto mezitímního mezisoučtu, a to podle skutečností uvedených včetně jejich procentního vyjádření v čl. III. 3. C Pokynu D-21, které reprezentují četnost porušování povinností při správě daní podle § 259c odst. 1 daňového řádu. Takto by měl být vypočten jakýsi quasi nárok daňového subjektu na prominutí úroku. Pokud jde o výše zmíněné „ospravedlnitelné důvody“ prodlení s platbou daně, jsem toho názoru, že bylo chybou uvést v Pokynu jejich přehled vyčerpávajícím způsobem. Jednak proto, že od stolu prostě nelze všechny takové důvody objektivně určit, a dále proto, že některé zcela zjevně ospravedlnitelné důvody, které jsou správcům daně nepochybně známy, tento jejich výčet kupodivu neobsahuje. Příklad: Plátce DPH podá přiznání k této dani a správce daně zahájí postup k odstranění pochybností, v důsledku kterého vznikne v přiznání tvrzený přeplatek později, až když jsou pochybnosti správce daně odstraněny. Není nijak výjimečná situace, kdy plátce v mezidobí nemá na úhradu DPH za další zdaňovací období. Daň přizná, ale nezaplatí. Vznikne mu tak nedoplatek na této dani, který je

úročen až do data jeho uhrazení z opožděně vzniklého přeplatku. Pokud správce daně povede postup k odstranění pochybností déle než pět měsíců, vzniká plátci daně za dobu dalšího prověřování nárok na úrok podle § 254a daňového řádu ve výši repo sazby navýšené o 1 procentní bod, zatímco on má hradit správci daně úrok z prodlení ve výši repo sazby navýšené o 14 procentních bodů, a to za celou dobu existence nedoplatku. Pokud postup k odstranění pochybností trvá kratší dobu, nemá plátce daně nárok na úrok od správce daně vůbec. Prominout úrok z prodlení v takovémto případě nelze, neboť podle Pokynu nejde o „ospravedlnitelný důvod“ prodlení. Zajímavá na tom je skutečnost, že podle Pokynu č. D-330, který vymezoval nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle § 55a ZSDP, se o „ospravedlnitelný důvod k prominutí“ jednalo.

I zde, zřejmě v zájmu spravedlivého řešení výjimečných situací, Pokyn D-21 umožňuje, byť tak činí skrytě, aby správce daně vybočil z hranic stanovených tímto pokynem, ve smyslu jeho čl. V. – Vztah k veřejné podpoře Pokynu D-21 (viz výše, u prominutí penále). Tímto je tak umožněno i pro finanční úřady, zjevně zejména s ohledem na charakter individuální věci, odchýlit se od tabulkového výpočtu promíjení úroku a prominout případně i více, než by z tohoto tabulkového výpočtu vyplývalo. I zde se však obávám, že správci daně nebudou chtít vybočit svým rozhodnutím z tabulkových výpočtů, a to i s očekávatelnou argumentací zásadou rovnosti a legitimního očekávání. Je tak zejména na daňovém subjektu – žadateli o prominutí úroku, aby s ohledem na charakter své individuální věci správce daně přesvědčil, že v jeho věci je takové vybočení z tabulkového výpočtu opodstatněné a obhajitelné. Také není vhodné se ponechat zmást zde použitou terminologií veřejné podpory, když není a ani nemůže být sporu o tom, že možnost vybočení se z povahy věci nutně musí dotýkat všech daňových subjektů, tedy nejen těch, u nichž je veřejná podpora posuzována ve vztahu ke společnému soutěžnímu trhu, tedy u podniků ve smyslu práva Evropské unie. Je otázkou, nakolik je takovéto metodické řešení věci žádoucí, a to nejen s ohledem na zásadu rovnosti a legitimního očekávání, ale i s ohledem na možná rizika z takového řešení plynoucí.

Závaznost judikatury pro rozhodování správce daně

Ing. Tomáš Hajdušek
daňový poradce, č. osvědčení 1381
vedoucí Sekce správy daní a poplatků



Vznik skutečného správního soudnictví byl velmi netrpělivě očekáván. Jedním z důvodů byla mj. i ta skutečnost, že před vznikem Nejvyššího správního soudu existovalo v rámci jedné České republiky osm daňových republik. Důvodem byla nejednotná judikatura jednotlivých krajských soudů. Opravné prostředky proti rozhodnutí krajských soudů neexistovaly. Faktickou roli odvolacího soudu ve správním soudnictví a sjednocovatele správní judikatury sice určitým způsobem vykonával Ústavní soud, ale nejednalo se o systémové řešení. Skutečné sjednocování (nejen) daňové judikatury přišlo až se vznikem Nejvyššího správního soudu. Jeho judikatura má výrazný dopad do rozhodovací praxe správce daně.

1 Závaznost judikatury Nejvyššího správního soudu

Z formálního hlediska lze přisvědčit názoru, že judikáty jednotlivých soudů (pozn. pomineme-li nálezy Ústavního soudu; čl. 89 odst. 2 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky¹) nemají v českém právním řádu normotvornou sílu, a tudíž nejsou právně závazné, avšak z hlediska základních zásad, na nichž je založen právní řád České republiky, a základních zásad daňového řízení vyjádřených v § 5 až 9 daňového řádu je nutno považovat tento výklad za nesprávný. Na podporu tohoto závěru možno mj. odkázat na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 200/2000, sv. 20, náleze č. 151, str. 71, kde se Ústavní soud vyjádřil k všeobecné závaznosti jeho rozhodnutí a kde též vyslovil závěr, že výklad ústavněprávních otázek jím podaný v odůvodnění nálezu, zpravidla v jeho právní větě, má-li obecnou povahu, je všeobecně závazný jako samotný výrok nálezu a jako takový tímto právním (ústavněprávním) názorem váže v povahově obdobných věcech i samotný Ústavní soud.

Pokud správní orgán nehodlá akceptovat právní názor Nejvyššího správního soudu v principiálně identické věci, může tak učinit pouze na základě právně relevantní oponentní argumentace, již vyvrátí či alespoň zpochybní správnost závěrů přijatých soudem bez ohledu na to, zda jde o rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu či nikoliv. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 25. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 470/97² uvedl, že: „... může být považováno za protiústavní, pokud soud rozhoduje v rozporu s ustálenou judikaturou, aniž by dostatečným způsobem vyložil důvody, pro které ustálenou judikaturu v rozhodovací praxi odmítá...“ Výše uvedené si můžeme vyložit tak, že jelikož se v České republice neuplatňuje precedenční princip, mohou se soudy nižší instance, rovněž tak soudy instance vyšší od své předchozí judikatury v obdobných případech odchylovat, avšak udělají-li tak, musí si to následně řádně vyargumentovat, v opačném případě může být tento jejich postup shledán protiústavním. Rovněž tak správce daně může ve věci zastávat odlišný názor, ale jak již bylo uvedeno výše, je-li tomu tak, musí se správce daně vyrovnat s argumentací soudu a svůj odlišný názor ve věci za užití právně relevantních argumentů dostatečně podepřít.

K opomenutí užít, nebo se vypořádat s relevantní judikaturou, se vyjádřil ve svých rozhodnutích také Nejvyšší správní soud, který vyslovil názor, že: „... jakkoli není krajský soud formálně vázán judikaturou Nejvyššího správního soudu, měl by při řešení právní otázky vzít v úvahu i relevantní judikaturu.“³ Podle Nejvyššího správního soudu „má totiž každý potenciální účastník řízení právo očekávat, že soudy budou v různých případech rozhodovat různě a v obdobných případech obdobně. Tím spíše každý potenciální účastník řízení očekává, že krajský soud, který rozhodne v obdobné věci, v níž již vyslovil svůj názor Nejvyšší správní soud, tuto věc posoudí ve shodě s právním názorem Nejvyššího správního soudu. Podle Nejvyššího správního soudu, postupuje-li krajský soud v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu, porušuje tím princip právní jistoty“.⁴

¹ Čl. 89 odst. 2 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky: „Výkonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby.“

² www.concourt.cz

³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, sp. zn. 7 Afs 205/2006 (www.nssoud.cz).

⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, sp. zn. 1 Aps 2/2006-68 (www.nssoud.cz).

Obdobně judikoval Nejvyšší správní soud i v dalších rozsudcích, ve kterých se jednak vyjádřil k závaznosti rozsudků Nejvyššího správního soudu pro soudy krajské ve věcech, které si jsou ve své podstatě podobné (ledaže by krajské soudy vyvrátily právní názor Nejvyššího správního soudu zásadními právními argumenty) a jednak k respektování ústavněprávních požadavků právní jistoty a předvídatelnosti.⁵

Správní orgány jsou tedy povinny předpokládat, že soudům je obecně zapovězeno základními zásadami právního státu se od vlastního rozhodnutí v předchozí identické věci bez náležitého zdůvodnění odchylovat. Tyto požadavky platí jak pro rozhodování soudů obecných, tak pro vrcholné soudní instance včetně Ústavního soudu (Pl. ÚS 11/02⁶). Jestliže se tedy správní orgán v určité věci rozhodne nerespektovat výklad zákona provedený pro určitou oblast právních vztahů soudem, musí svůj postup náležitě odůvodnit. Jak totiž ve svém nálezu uvedl Ústavní soud: „*Bez důvodné opomenutí judikatury nejvyšších soudů by mohlo nést rysy jurisdikční libovůle.*“⁷

Bez důvodné nerespektování soudního výkladu právní normy, který vyslovil soud v obdobné věci, aplikované správním orgánem, musí být tudíž považováno za projev libovůle orgánu veřejné moci při aplikaci práva, která se přiči zásadám ústavního státu, k nimž patří mimo jiné i požadavek právní jistoty a předvídatelnosti postupu orgánů veřejné moci.⁸

Z výše uvedeného vyplývá, že i v českém právu má judikatura, a to zejména judikatura nejvyšších soudů, jistou normativní sílu. Nelze tedy judikaturu jako takovou (především v případech obdobných či identických) striktně odmítat bez uvedení náležité, právně relevantní argumentace. Současná platná právní úprava dává i jistou oporu pro závěr, že jednotlivá rozhodnutí (resp. i právní názory v nich vyslovené) mají taktéž povahu v jistém smyslu normativní (kvaziprecedentní). Nejvyšší správní soud, resp. jeho judikatura, má významný vliv na judikaturu správních soudů, příp. správních úřadů (k tomu srov. § 12 zákona č. 150/2002 Sb.).

Díky výhodnému procesnímu postavení Nejvyššího správního soudu, který je jednak nejvyšším stupněm soustavy správního soudnictví a na straně druhé stupněm přímo nadřízeným stupni prvnímu, pak má judikatura Nejvyššího správního soudu zásadní dopad, resp. závaznost vůči správním orgánům, jak ostatně dovozuje i odborná literatura.⁹

2 Dva příklady z praxe

V poslední době byly v praxi identifikovány případy, kdy správce daně, respektive Odvolací finanční ředitelství, nerespektuje judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dva z těchto případů jsou dále podrobně popsány.

a) Plná moc pro zpracování a podání daňového přiznání

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 5. 2015, čj. 4 Afs 68/2015-35, provedl výklad ustanovení § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, resp. se vyslovil k tomu, zda pro prodloužení termínu pro podání daňového přiznání je rozhodující, zda příslušná plná moc je před uplynutím řádného termínu doručena místně a věcně příslušnému správci daně. Taková totiž byla a doposud i je praxe finančních orgánů. Plná moc podaná poslední den lhůty k poštovní přepravě nebo jinému věcně příslušnému správci daně tak podle stávající praxe nebyla podána včas, neboť v těchto případech byla místně příslušnému správci daně doručena po uplynutí řádného termínu.

V daném případě podal daňový subjekt plnou moc v poslední den lhůty jak k věcně příslušnému, avšak místně nepřislušnému správci daně, tak k poštovní přepravě k věcně a místně příslušnému správci daně. Plná moc byla postoupena od věcně nepřislušného správce daně po uplynutí zhruba měsíce a půl. Poštou byla plná moc doručena správci daně den po uplynutí lhůty.

Následně podané daňové přiznání bylo správcem daně posouzeno jako pozdě podané a daňovému subjektu byla vyměřena pokuta podle ustanovení § 250 d. ř.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku přijal závěr, že: „**(v)časnost uplatnění plné moci udělené daňovému poradci pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se posuzuje i podle pravidel zachování lhůt v § 35 téhož zákona.**“

Dále Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku mj. uvedl následující:

„[23] Nejvyšší správní soud posoudil vztah § 27 odst. 2 a § 136 odst. 2 daňového řádu a dospěl k závěru, že zatímco § 27 odst. 2 daňového řádu určuje čas, od kterého je plná moc účinná vůči správci daně, ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu vymezuje podmínku, při jejímž splnění dochází k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Jedná se tedy o dvě různé normy, které řeší

⁵ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, čj. 1 Afs 140/2008-77, (www.nssoud.cz).

⁶ www.concourt.cz

⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, IV. ÚS 451/05 (www.concourt.cz).

⁸ Viz nález Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2009, I. ÚS 420/09 (www.concourt.cz).

⁹ BOBEK, Michal, Zdeněk KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 381.

odlišné otázky. Jejich společným prvkem v hypotéze je sice uplatnění plné moci u správce daně, obě ale spojují v dispozici s tímto uplatněním odlišné právní účinky; zároveň naplňují každá jiný účel. Pojem „uplatnění“ je proto nutné vykládat v kontextu těchto právních ustanovení a nelze opomenout jejich smysl; jazykový výklad je zde pouze prvotním přiblížením k obsahu právní normy (nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb., rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na: <http://nalus.usoud.cz/>). Ostatně i z hlediska čistě jazykového výkladu je třeba poznamenat, že pojem „uplatnit“ používá zákonodárce v různých ustanoveních daňového řádu ve smyslu „podat“, aniž by tím bylo vždy míněno (až) dojití určitého úkonu správci daně. Např. § 159 odst. 1 daňového řádu stanoví, že „[p]roti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl“. Nelze mít ovšem pochybnosti o tom, že toto ustanovení určuje procesní lhůtu k podání námitek, na jejíž zachování je třeba aplikovat § 35 daňového řádu. Totéž je třeba vztáhnout i na § 136 odst. 2 daňového řádu.

[24] Účelem § 27 odst. 2 daňového řádu je určit přesně okamžik, kdy vzniká zmocnění oprávnění k zastupování osoby zúčastněné na správě daní a tomu odpovídající povinnost správce daně s touto osobou jednat. **Naproti tomu účelem § 136 daňového řádu je stanovit lhůty pro podání daňového přiznání.** U otázky týkající se vzniku zastoupení je nezbytné, aby oprávnění k zastupování vzniklo u konkrétního správce daně právě ve chvíli, kdy se plná moc dostane do jeho sféry, protože je tak postaveno najisto, od kdy má tento správce daně se zmocněncem jednat (jiný výklad ani není možný, protože nelze požadovat po správci daně, aby jednal se zmocněncem předtím, než je mu známo, že zde takový zmocněnec je). **Pro prodloužení lhůty k podání daňového přiznání ve smyslu § 136 odst. 2 daňového řádu naopak není důležité určení přesného okamžiku, kdy plná moc dojde konkrétnímu správci daně. Zákon pouze požaduje, aby podání obsahující plnou moc daňového poradce bylo učiněno v příslušné lhůtě (§ 136 odst. 2 věta druhá ve spojení s § 136 odst. 1 daňového řádu). Je přitom logické, aby včasnost tohoto úkonu byla posuzována shodně jako u podání samotného daňového přiznání, tj. dle § 35 daňového řádu.**

[25] Z uvedeného vyplývá, že je nutné rozlišovat mezi účinky uplatnění plné moci (i) na vznik zastoupení před správcem daně a (ii) na prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. V prvním případě daňový řád podle § 27 odst. 2 spojuje jednoznačně vznik zastoupení s doručením plné moci do dispozice příslušného správce daně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2015, čj. 4 Afs 8/2015-39; a ze dne 19. 2. 2014, čj. 1 Afs 88/2013-66). **Ve druhém případě (§ 136 odst. 2 daňového řádu) jde o posouzení včasnosti procesního**

úkonu daňového subjektu, při němž je třeba aplikovat pravidla pro zachování lhůt (§ 35 daňového řádu).

[26] Při uplatnění plných moci stěžovatelem bylo tedy nutné zohlednit vedle § 136 odst. 1 a 2 též i § 35 daňového řádu. Rovněž bylo nutno přihlídnout k ustanovení § 33 daňového řádu upravujících způsob počítání času, konkrétně odstavce 4, podle něhož připadne-li konec lhůty (v souzené věci jím byla neděle 1. 4. 2012) na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. V případě plné moci odeslané Finančnímu úřadu v Přerově, tj. věcně a místně příslušnému správci daně, odevzdal stěžovatel zásilku k poštovní přepravě dne 2. 4. 2012, a proto byla lhůta zachována bez ohledu na to, že pošta toto podání doručila Finančnímu úřadu v Přerově až 3. 4. 2012 [§ 35 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. **V případě plné moci doručené Finančnímu úřadu v Olomouci, tj. správci daně věcně příslušnému, avšak místně nepřislušnému, byla plná moc podle otisku úředního razítka doručena uvedenému úřadu dne 2. 4. 2012. I zde byla tedy splněna podmínka pro zachování lhůty dle § 35 odst. 2 daňového řádu bez ohledu na to, že věcně a místně příslušnému Finančnímu úřadu v Přerově bylo podání po postoupení Finančním úřadem v Olomouci doručeno až 11. 5. 2012.** Stěžovatel tak v obou případech splnil podmínku v § 136 odst. 2 věty druhé daňového řádu k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání a ze zákona se mu prodloužila lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Jelikož krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ohledně aplikace § 136 odst. 2 daňového řádu, když dospěl k závěru, že plná moc nebyla včas uplatněna, je kasační námitka důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud si je vědom předcházející názorové nejednotnosti, která panovala mezi odbornou veřejností ve výkladu sporné právní otázky (srovnej Baxa, J. a kol.: Daňový řád, Komentář, Praha: Wolters Kluwer a. s., 2011: výklad k § 136 odst. 2; Kobík, J., Kohoutková, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání, Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2013, s. 705 až 707). V případě možnosti různého výkladu určitého předpisu je třeba postupovat dle ústavněprávní zásady in dubio pro libertate, jež je vlastní interpretaci norem veřejného práva (srovnej například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2013, čj. 1 As 21/2010-65, č. 2838/2013 Sb. NSS), a zvolit ten výklad, který je šetrnější k základním právům a svobodám jednotlivce.“

Není bez významu, že daný rozsudek byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to ve svazku 9 ročníku 2015 na straně 865. V publikování vybraných rozhodnutí ve sbírce je totiž spatřován jeden z nejdůležitějších nástrojů sjednocování a kultivace činnosti veřejné správy.

Odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu podle názoru autora představuje komplexní,

logickou a racionální argumentaci ve vztahu k hodnocené sporné otázce a za těchto okolností by tak měl správce daně k tomuto rozsudku přihlídnout a v totožných případech se jím řídit.

Přesto má autor k dispozici tři rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství z února a března letošního roku, která daný rozsudek nerespektují. Odůvodnění těchto rozhodnutí, byť jsou vypracována dvěma různými úředními osobami, jsou ve vztahu k danému rozsudku naprosto totožná a zní takto: „*K účinkům plné moci uplatněné u místně nepříslušného správce daně odkázal daňový subjekt na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 68/2015-35 ze dne 15. 5. 2015. Odvolací orgán k tomuto uvádí, že existence tohoto rozhodnutí je mu jako účastníkovi řízení známa. Nicméně se však jedná o ojedinělé soudní rozhodnutí, v důsledku čehož odvolací orgán setrvává při posuzování předmětné plné moci na dosavadní správní praxi, tj. že plná moc musí být ve lhůtě pro podání daňového přiznání uplatněna u místně příslušného správce daně.*“

Takové odůvodnění nerespektuje výše uvedené doktrinární závěry o tom, že rozhodovat navzdory judikatuře lze pouze za předpokladu uvedení náležité, právně relevantní argumentace. Tvzení, že se jedná o ojedinělé soudní rozhodnutí, totiž žádný věcný argument není. A zbývající argumentace byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu spolehlivě vyvrácena.

b) Úroky za dobu zadržování nadměrného odpočtu

Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, ve věci KORDÁRNA, že daňovému subjektu náleží za dobu zadržování nadměrného odpočtu DPH úrok. Tento závěr Nejvyššího správního soudu byl posléze akceptován v těchto rozhodnutích správních soudů (řazeno chronologicky):

- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 68/2013-46, ve věci TLC CZECH,
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2015, čj. 9 Afs 174/2014-61, ve věci žalobkyně (HAMAGA),
- rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2015, čj. 11 Af 1/2013-72, ve věci žalobkyně (HAMAGA II),
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2015, čj. 10 Afs 151/2015-27, ve věci VAMUS PARTNER,
- rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 1. 2016, čj. 65 Af 8/2014-41, ve věci KVAPIL,
- rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 2. 2016, čj. 22 A 65/2015-54, ve věci RAPTOR,
- rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2016, čj. 48 Af 2/2015-43, ve věci EKO Logistics.

Lze tak hovořit o ustálené a konstantní judikatuře.

Opomenout rovněž nelze, že odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci KORDÁRNA bylo vystavěno na judikatuře Soudního dvora Evropské unie, resp. na jeho výkladu čl. 183 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Rovněž v případě Soudního dvora Evropské unie (SDEU) lze uvést řadu rozhodnutí, které se dané otázky týkají a které tvoří ustálenou a jednotnou judikaturu v této věci (řazeno chronologicky):

- rozsudek ze dne 18. 12. 1997 ve věci C-286/94 Garage Molenheide BVBA,
- rozsudek ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07 Alicja Sosnowska,
- rozsudek ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 Enel maritsa Iztok 3 AD,
- rozsudek ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12 SC Rafinaria Steaua Română SA,
- usnesení ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó kft,
- usnesení ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 Kovo-zber s.r.o.

Obecná závaznost rozhodnutí SDEU pro soudy členských států nebyla judikaturou nikdy potvrzena (ani u rozhodnutí týkajících se výkladu unijního práva), přesto však ji lze nepřímo dovodit ze sankcí, které státu hrozí v případě, kdy se judikaturou neřídí¹⁰.

Z uvedené judikatury vyplývají tyto obecné závěry¹¹:

- zadržování nadměrného odpočtu pro plátce znamená negativní majetkový dopad a zásah do práva vlastnit majetek;
- plátce má z důvodu této újmy nárok na finanční kompenzaci, přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na odpočet, který byl zadržován;
- tuto kompenzaci plátcí poskytne stát v podobě úroku.

Přesto je autorovi znám přípis Generálního finančního ředitelství ze dne 29. 12. 2014, čj. 66201/14/7100-40124-709095, nadepsaný jako „*Aplikace zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v účinném znění (dále také „daňový řád“ či „DŘ“), ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) čj. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. září 2014 ve věci „Kordárna“*“, podle kterého „(s)právce daně nepovažuje právní názor vyjádřený v tomto rozsudku NSS za odraz konstantní judikatury NSS (není známa existence dalších rozsudků obsahujících obdobný názor na vznik úroku ze „zadržovaného daňového odpočtu“). Tento právní názor NSS nemá obecnou závaznost jako obecně závazný právní předpis nebo mezinárodní smlouva“.

¹⁰ BOBEK, Michal, Zdeněk KÜHN a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vyd. Praha: Auditorium, 2013, kapitola 11.

¹¹ Nutno zdůraznit, že se jedná o závěry v době před nabytím účinnosti § 254a daňového řádu.

Věcně a místně příslušní správci daně byli tímto přípisem instruováni k tomu, aby nepřiznávali plátcům úrok za dobu zdržování nadměrného odpočtu.

Že tato praxe přetrvává do současnosti, lze doložit jiným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 1. 2016, čj. 552/16/5300-22444-702525, ve kterém Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že „(z)ávěr NSS o vzniku úroku ze ‚zadržovaného daňového odpočtu‘ za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně, do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně, s odkazem na ust. § 155 odst. 5 daňového rádu, platí pro správce daně pouze při rozhodování v rámci správy daní u jedné konkrétní věci, které se týkal rozsudek NSS čj. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. 9. 2014, ve znění opravného usnesení NSS čj. 7 Aps 3/2013-47 ze dne 5. 11. 2014 (tento rozsudek ostatně primárně zavazuje toliko krajský soud). Odvolací orgán nepovažuje právní názor vyjádřený v tomto rozsudku NSS za odraz konstantní judikatury NSS. Tento právní názor NSS nemá obecnou závaznost jako obecně závazný právní předpis nebo mezinárodní smlouva; viz i usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 6 As 7/2005-97 ze dne 21. 10. 2008, které uvádí: ‚Ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má.‘ Obdobně jako ostatní soudy obecné soudní soustavy i NSS rozhoduje o právech a povinnostech na základě konkrétních skutkových okolností a právních souvislostí, jež se mohou vždy lišit. Prvostupňový správce daně byl vázán obecně závaznými právními předpisy, tudíž mohl v demokratickém právním státě postupovat pouze podle zákona, v daném případě daňového rádu.“

Je s podivem, že Odvolací finanční ředitelství nepovažuje osm rozsudků českých správních soudů a šest rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, jimiž byla příslušná právní otázka posouzena totožně, za „odraz konstantní judikatury“.

Závažným faktem v tomto konkrétním případě je rovněž skutečnost, že poté, co bylo správcem daně rozsudkem soudu¹² uloženo vydat rozhodnutí o výši úroku, tak toto rozhodnutí bylo sice ve stanovené lhůtě vydáno, ale úrok byl přiznán ve výši 0 Kč! Formálně tak bylo sice rozsudku soudu vyhověno, ale materiálně se jedná o nerespektování jeho právního názoru. V podstatě se tak jedná o nerespektování dělby státní moci na moc zákonodárnou, výkonnou a soudní. Postup správce daně tak má rozměr porušení základních ústavních principů.

3 Závěr

Ve světle výše uvedených skutečností je jistě pozoruhodná argumentace Odvolacího finančního ředitelství v jiném jeho rozhodnutí, podle kterého je Odvolacímu finančnímu ředitelství „známo, že v kontinentálním právním systému není soudní rozhodnutí formálním pramenem práva. Na druhou stranu, ratio decidendi soudního rozhodnutí je vyjádřením aplikace práva soudy, tzn. orgány, které jsou oprávněny právo vykládat. Z postulátu právní jistoty pak plyne, že výklad práva by měl být ustálený, což je ostatně vyjádřeno povinností soudu řádně odůvodnit, proč se odchýlil od ustálené judikatury. V opačném případě by šlo o svévolné rozhodování“.

Nerespektování judikatury Nejvyššího správního soudu správcem daně v totožných případech, případně její respektování pouze v případech, kdy se to správcem daně hodí, je projevem libovůle finančních orgánů a nedostatku respektu k postavení Nejvyššího správního soudu. V konečném důsledku znamená plýtvání veřejnými prostředky na naprosto zbytečné soudní spory. Je proto nezbytné, aby byla tato praxe co nejdříve ukončena. Autor by považoval za přínosné, pokud by se Nejvyšší správní soud v rámci každého dalšího rozhodování o otázce již jednou vyřešené např. v rámci *obiter dictum* vyjádřil i k obecné závaznosti svého prvotního rozhodnutí. A český zákonodárce by mohl v této situaci najít inspiraci ve slovenském správnom súdnom poriadku, účinném od 1. 7. 2016, podle kterého může soud uložit správnímu orgánu pokutu za nerespektování právního názoru soudu vysloveného ve zrušujícím rozsudku¹³.

¹² Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 5. 2015, čj. 22 A 10/2015-38, vůči němuž směřující kasační stížnost byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2015, čj. 10 Afs 151/2015-27, zamítnuta.

¹³ § 80 odst. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok.

Informace redakční rady o reakci Finanční správy ČR na článek „Zajišťovací příkaz na daň z přidané hodnoty“ a o vyjádření autorů

Informujeme čtenáře, že Finanční správa ČR upozornila na nepřesnosti ve statistických údajích obsažených ve zmíněném článku, který byl publikován v Bulletinu Komory daňových poradců ČR 4/2015. Tyto nepřesnosti bohužel byly takové povahy, že vedly ke zkresleným závěrům autorů ohledně vývoje v četnosti vydávání zajišťovacích příkazů na daň z přidané hodnoty uvedeným v článku, jelikož byly srovnávány údaje za jeden měsíc 10/2013 s údaji za deset měsíců roku 2014. Za tuto chybu v článku se autoři i redakční rada omlouvají.

Pro zajímavost přikládáme i odkaz na webové stránky Finanční správy ČR, kde je možné se na počty vydaných zajišťovacích příkazů podívat. Jde o informaci z 18. 12. 2014 č. 53/14, poslední odkaz v roce 2014. V tabulce je přehled údajů za požadované období leden 2013 až říjen 2014 dle finančních úřadů, zpracovaných

za zdaňovací období, na které byl ve sledovaném období zajišťovací příkaz vydán.

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/uredni-deska-gfr/poskytnute-info-dle-zakona-106-1999sb/2014>

Reakce Finanční správy ČR i autorů dále obsahovaly polemiku nad judikaturou soudů týkající se oblasti zajišťovacích příkazů. Obě reakce prezentovaly protichůdné závěry, avšak ani jedna neobsahovala ucelenou statistiku či analýzu stávajícího stavu, potažmo vývoje rozhodnutí soudů v dané oblasti. Redakční rada se proto rozhodla plné texty reakcí nepublikovat se záměrem věnovat se této problematice komplexně v některém z dalších čísel Bulletinu.

**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, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz

IČ: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D.,
Ing. Lucie Rytířová, LL.M., Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

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

Datum předání do tisku: 9. června 2016

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U Nákladového nádraží 6
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová