



bulletin

4 / 2016

předmluva

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. _____ 2

Rozhovor s Lukášem Kovandou _____ 3

náklady

Náklady na výzkum a vývoj

Ing. Kateřina Novotná _____ 11

Výdaje vynaložené na cizí majetek – vybrané otázky ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, Mgr. Iveta Nesrovnalová _____ 18

Teambuilding a pracovní oděvy – daňové souvislosti

Ing. Lenka Nováková _____ 27

Daňové souvislosti vybraných zaměstnaneckých benefitů

Ing. Tomáš Hunal _____ 30

Náklady na zahraniční zaměstnance

Ing. Mgr. Robert Bezecný _____ 32

ostatní

Případ Apple: Evropská komise kousla do jablka. Nebude nakonec příliš kyselé?

Ing. Martin Jareš, Ph.D., Ing. Jana Tepperová, Ph.D. _____ 35

Daňový poradce jako Sherlock Holmes?

Ing. Roman Landgráf _____ 40

Tematický obsah Bulletinu KDP ČR – ročník 2016 _____ 50

Předmluva



Vážení a milí čtenáři,

hlavním tématem prosincového čísla Bulletinu jsou některé otázky daňově uznatelných nákladů. Věčné téma, u něhož nikdy nebude „hotovo“ a vše jasné. Ostatně, kde v daních bude, že?

Začínáme však tradičně rozhovorem, tentokrát s ekonomem Lukášem Kovandou. Ptal jsem se ho na současný ekonomický vývoj, na důvody, proč některé státy jsou úspěšné, a jiné nikoli, na roli centrálních bank a současnou diskusi o inflaci a deflaci, na daňovou konkurenci mezi státy, na prognózy vývoje české ekonomiky a také na to, jak si dnes stojí ekonomie jako věda.

Následuje blok věnovaný nákladům.

Zahajujeme jej důkladným rozbořením historických kořenů a nejnovějšího vývoje v oblasti uplatňování odpočtu na výzkum a vývoj z pera Kateřiny Novotné. Najdete v něm vedle analýzy zákonné úpravy a aplikační praxe také reflexi zatím dostupné a dosud nepříliš četné judikatury správních soudů.

Judikatura je významným zdrojem informací i pro následující článek manželů Nesrovnalových na téma výdajů vynaložených na cizí majetek. Zabývá se nejrůznějšími situacemi, především opravami či technickým zhodnocením provedenými nájemcem na pronajaté věci, ale třeba také náklady vynaloženými vypůjčitelem či třetí osobou.

Následuje trojice článků zaměřených na vybrané aspekty odměňování zaměstnanců a daňovou uznatelnost takto

vynaložených výdajů. Lenka Nováková zaostřila na některá plnění poskytnutá zaměstnancům jako třeba teambuilding pro zaměstnance či oděvy, které nosí při plnění pracovních úkolů. Tomáš Hunal se zabývá „nahrubněním“ čisté mzdy u zahraničních zaměstnanců a placeným volnem ve výpovědní době. Robert Bezecný se soustředil na podmínky uznatelnosti nákladů na odměnu zahraničního zaměstnance přefakturovanou na základě dohody mezi zahraniční společností a českou společností na českou společnost.

V rubrice „Různé“ najdete dva články.

Martin Jareš a Jana Tepperová líčí, jak si Komise EU nedávno došlápla na Irsko a firmu Apple ohledně poskytování daňových výhod (touto kauzou se z ekonomických hledisek zabývá v úvodním rozhovoru i Lukáš Kovanda), a zvažují, zda Komise svůj postup má šanci po právní stránce „ustát“.

Roman Landgráf pak přináší důkladný rozbor důkazních standardů a rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního mezi daňový subjekt a správce daně, včetně mimořádně cenné komparace s některými zahraničními úpravami.

Kromě výše uvedeného najdete v čísle obvyklé informace o životě Komory.

Přeji příjemné dlouhé zimní večery!

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.
soudce Nejvyššího správního soudu
člen redakční rady Bulletinu

Rozhovor s Lukášem Kovandou

hlavním ekonomem finanční skupiny Roklen

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

PhDr. Lukáš Kovanda, Ph.D. (*1980), je jedním z nejvýraznějších českých ekonomů mladší generace. Vystudoval demografii na Přírodovědecké fakultě UK a ekonomii na Fakultě sociálních věd UK. Doktorát získal na Národohospodářské fakultě VŠE, kde i vyučuje. Absolvoval akademické pobyty v USA, Itálii, na Novém Zélandu a v Japonsku. Nyní je hlavním ekonomem finanční skupiny Roklen. Rovněž působí jako ekonomický expert Platformy pro internetovou ekonomiku a zasedá ve správní radě think-tanku Prague Twenty, jež dříve vedl z pozice výkonného ředitele. Nedávno se stal členem správní rady Institutu ekonomického vzdělávání, jehož cílem je zejména vzdělávání mladých lidí a široké veřejnosti v oboru ekonomie.

Dlouhodobě působí jako akademik, ekonomický publicista a popularizátor ekonomie (akademické články zejm. v Politické ekonomii, publicisticky byl činný mj. v Týdnu, Profitu, Lidových novinách, nyní na serveru roklen24.cz). Do povědomí širší ekonomické veřejnosti se zapsal kromě jiného zhruba stovkou rozhovorů s předními světovými ekonomy pořázených v minulých několika letech (dostupné na <http://kovanda.blog.tyden.cz/clanky/5100/rozhovory-lukase-kovandy-rozcestnik.html>). Odpovídali mu např. nobelisté Ronald Coase, John Nash, Robert Mundell, Douglass North, Robert Solow, Joseph Stiglitz či Paul Samuelson; interviewoval ale také třeba Richarda Posnera, Leszka Balcerowicze, Bjorna Lomborga či řadu ekonomů hlásících se k rakouské škole. Vedle toho je autorem pozoruhodných knih o zcela praktických, a přitom nanejvýš zajímavých ekonomických problémech (například *Proč je vzduch zadarmo a panenství drahé* či *Proč si ženy přitažlivost koupit nemohou, a muži ano*).

Ve volném čase běhá dlouhé tratě.

■ **Děje se v poslední době mnoho věcí a na českou ekonomiku jakoby to nemělo vliv. Zdá se, že nezdůraznitelně rosteme... Navzdory brexitu a slábnoucí víře v evropský integrační projekt, navzdory migrační krizi, terorismu a válce na Blízkém východě, navzdory pokračujícím problémům některých států eurozóny s deficitem a nezaměstnaností. Navzdory politické polarizaci v USA či Francii, vzrůstu autoritářství v Turecku...**



Navzdory zamrzlému konfliktu na Ukrajině a trvající nedůvěře mezi Západem a Ruskem, navzdory rostoucímu napětí v jihovýchodní Asii spojenému s čínskými geopolitickými ambicemi. Jak moc vlastně souvisí ekonomický rozvoj s politikou – stabilitou a akceschopností veřejných institucí a mírem?

Ekonomie je krásná i zrádná v tom, že studuje systém – ekonomiku –, který vždy jede „naostro“. Fyzik nebo chemik se může zavřít do laboratoře a provádět jeden a týž experiment opakovaně, pořád dokola, přičemž třeba nepatrně mění parametry vnějšího prostředí. Fyzik či chemik totiž zkoumají neživý svět. Experimentální ekonomie sice existuje, ale rozhodně nepatří k hlavnímu ekonomickému proudu. Možnost experimentu je v ekonomii totiž omezená. Ekonom z povahy věci zkoumá živý svět, lidskou společnost. Nemůže zavřít do laboratoře třeba celou britskou společnost – ani nějaký její reprezentativní vzorek – a pít se po tom, jak se bude chovat při změně vnějšího prostředí; jak třeba zareaguje tu v situaci, kdy k brexitu dojde, tu v situaci, kdy k brexitu naopak nedojde. Vždy se jede „naostro“. Ekonomové sice často pracují s takzvanou kontrafaktickou analýzou, což je takové „co by, kdyby“, ale její výsledky mají mnohdy spíše jen spekulativní ráz. Můžeme tedy jen kontrafakticky spekulovat, jak by se ekonomika – ať už globální nebo česká – vyvíjela bez brexitu, bez dalších zmiňovaných tenzí a krizí. Zřejmě by rostla svižněji. Na druhou stranu, tenze a krize doprovázejí lidstvo dějinami vlastně nerozlučně, vždy tu byly a vždy tu budou. Odráží jedinečnost lidského ducha, odlišné zájmy jednotlivců i celých skupin, ať už politické, ekonomické, náboženské či jiné. Optimisticky můžeme registrovat, že jejich intenzita – to, do jaké míry jsou děsivé a zákázonosné – v posledních desetiletích spíše klesá. V Evropě se dlouhá desetiletí neválčilo, alespoň ne jakkoli rozsáhleji, teroristických útoků je pořád méně než třeba ještě v 80. letech. Z důvodů existence stále pokročilejších mediálních a informačních technologií, online zpravodajství v reálném čase či sociálních sítí se dnes ponurě děje zdají být jaksi bezprostřednější. Když fanatici Islámského státu stínají hlavy „bezvěrcům“, je to zrůdnost, pochopitelně. Co je to však proti genocidě Rudých Khmerů z Kambodži 70. let, nejrozsáhlejší v dějinách? Kdybychom

už koncem 70. let měli chytré telefony a mohli být konstantně online, hlát zpravodajství vlastně v reálném čase tak jako dnes, čelili bychom zřejmě neporovnatelně děsivějším hrůzám, než jaké dnes předvádí Islámský stát. Jenže tehdy jsme žili v jakési blažené nevědomosti, dá-li se tak konec 70. let vůbec charakterizovat. To až dnes máme vše jako na talíři. Navzdory tomu, že hrůznost zločinů a obecně incidence násilných činů ve světě spíše klesá a – doufejme – klesat bude, míra jejich bezprostřednosti narůstá, stejně jako jejich psychologický dopad. To je klíčový důvod, proč můžeme mít pocit, že se svět musí každou chvíli zhroutit, přičemž ovšem ekonomika ani byznys se nijak nehrouť. Kdo chce být v byznysu úspěšný, musí umět přijímat mediální šum s nadhledem, nepodléhat kdejaké potenciální panice. Ti, co to neumí, v byznysu víceméně nejsou, nemohli být úspěšní. A svět našťestí formují úspěšní a optimističtí lidé mnohem více než pesimisté a panikaři.

■ **Na nedávné konferenci pořádané Aspen Institutem, na níž jsme se potkali, bylo jedním z témat dohánění Západu. Úroveň ekonomického rozvoje v českých zemích se prý historicky pohybovala řadu staletí plus minus na úrovni 70 % Německa; dnes jsme jen pár procentních bodů pod touto hranicí. Znamená to opravdu, že na víc dlouhodobě nemáme?**

Na přípravě ekonomické studie Aspen Institutu jsem měl tu čest se podílet a ohledně historického vývoje kolem našeho hospodářského vztahu k německým zemím jsme vedli snad vůbec nejzajímavější diskuse. Shodli jsme se opravdu na tom, že dějinně jsme vlastně za německými zeměmi nejspíše vždy ekonomicky zaostávali. To by na jedné straně mělo poskytovat určitou vzpruhu tváří tvář všem těm mediálním pesimistům, kteří nás každoročně zásobují informacemi o tom, jak jsme na tom zle, že Němce nedoženeme ani za sto let. Na druhou stranu bychom neměli podléhat odevzdanosti. I kdyby tomu vážně bylo tak, že za Němci hospodářsky setrvala pokulháváme už tisíc let, neznamená to, že tomu tak musí být v dalších tisíci nebo jen stu letech. Japonsku stačilo několik desetiletí na to, aby se proměnilo z věčně zaostávajícího „hospodářství zeleného čaje“ v globální ekonomickou velmoc.

■ **Čím je vlastně předurčen rozvojový potenciál určité ekonomiky a proč se sousední ekonomiky dlouhodobě liší? Proč více nekonvergují? My a Německo, USA a Mexiko, jižní Evropa a severní Afrika, Izrael a Jordánsko či Egypt... U Severní a Jižní Koreje a asi třeba i Barmy a Thajska si důvody představíme (uzavřená a regulovaná versus otevřená a tržní ekonomika), ale proč třeba je tak velký rozdíl mezi severem a jihem Itálie? Proč Japonsko už více než dvě dekády stagnuje, zatímco sousední Čína bouřlivě roste a hned vedle ležící**

Jižní Korea, s životní úrovní jen o něco nižší než Japonsko, též vcelku solidně prosperuje? Kultura? Mentalita? Psychologie? Instituce? Demografie?

Odpověď na tuto otázku by vydala na rozsáhlou knihu. Třeba takovou, jakou vydali badatelé Daron Acemoglu a James Robertson v roce 2012. Jmenuje se *Why Nations Fail*. Klíčový zdroj odlišností v ekonomickém výkonu v jednotlivých zemích spatřují v kvalitě ekonomických a politických institucí, resp. v míře inkluze, kterou umožňují, ve smyslu zahrnutí co možná největšího počtu lidí do rozhodovacích procesů dané společnosti. Instituce jsou ale utvářeny na podkladě kulturně-historických vzorců, ale třeba i určité národní *psyché*. Takže roli – ať už primárně nebo sekundárně – hrají všechny v otázce jmenované faktory, byť v odlišné míře. Pochopitelně i demografie je důležitá. Japonsko v posledním čtvrtstoletí stagnuje, což je dáno zejména stárnutím jeho populace. Ještě dramatičtější proces populačního stárnutí ale v nadcházejících desetiletích potká Čínu. Bude mimochodem zajímavé sledovat, zda se s tím dokáže vyrovnat lépe než Japonsko. A ještě jedno „mimochodem“. Acemoglu s Robertsonem hovoří nejen o inkluzivních institucích, ale také – a neméně podstatně – o jejich protikladu, totiž institucích extraktivních. Ty způsobují, že úzká vládnoucí elita kořistnický „ždímá“ všechny ostatní. Státy, kde převládly extraktivní instituce, neprosperují, jelikož podnikatelé a občané nejsou dostatečně namotivováni k investicím a inovacím. Jedním z důvodů je fakt, že vládnoucí elity se obávají schumpeterovské kreativní destrukce, která by nahradila staré instituce novými a elitu velmi pravděpodobně připravila o moc a výlučný přístup k ekonomickým a finančním zdrojům dané země. V takovém kontextu lze přelomové události letošního roku – brexit a zvolení Donalda Trumpa americkým prezidentem – číst jako vzpuru proti zjevně již dobře patrné, byť pozvolně přeměně institucí jak v Evropě, tak v USA z jejich spíše inkluzivního rázu do podoby spíše už extraktivní.

■ **Když se podíváme na českou ekonomiku, v čem je silná a kde má naopak slabiny? A dá se s jejími slabiny relativně jednoduše něco dělat nějakými cílenými státními opatřeními? Anebo jsou procesy v ní probíhající natolik spontánní a neregulovatelné, že zásahy spíše uškodí?**

Zaujala mě reakce Henryho Kissingera, exministra zahraničí USA a dlouholeté šedé eminence světové diplomacie, na Trumpovo vítězství v prezidentských volbách. Dejme mu šanci, ať má příležitost předvést se, realizovat svoji koncepci, odpověděl 93letý Kissinger. Zachoval tedy mnohem větší odstup než jako obvykle panikařící média. Dodal přitom, že žádný americký prezident nebyl tak mocný a ani Trump nebude, aby mohl čelit (případně je dokonce přetvářet) těm opravdu determinujícím silám vývoje lidstva, jako jsou technologický pokrok, globalizace, jisté geopolitické zákonitosti. Ani Trump, ani Putin,

ani čínský prezident Si nemohou fundamentálně utvářet historii. I oni – nejmocnější muži planety – jsou víceméně jenom v jejím vleku. Je pochopitelně možné se před zmíněnými silami „zabarikádovat“ po vzoru Severní Koreje, ale takový stav stejně není udržitelný. A malá otevřená ekonomika typu České republiky má ještě méně možností se před světem „zabarikádovat“ než mocnosti typu USA, Číny či Ruska. Naši politici jsou v ještě daleko vyšší míře než Trump, Putin či Si ve vleku vývoje, jež nijak nemohou ovlivnit. Mocné soukolí globálních společenských a ekonomických sil se tu točí v jejich prospěch – jako je tomu alespoň v ekonomické doméně právě v této době u Sobotkovy vlády –, tu naopak v jejich neprospěch, jako se to přihodilo Nečasově vládě. Politici mohou občas přisypat nějaké to drobné zrnko písku do onoho soukolí, a zbrzdit jej tak, jindy jej zase pomoci trošku promazat. Sobotkova vláda dnes s velkou pompou razí koncepci Průmysl 4.0, která své označení odvozuje od údajně čtvrté průmyslové revoluce. Přitom naše vlády nejsou s to vyrovnat své závazky, které mají ještě vůči druhé průmyslové revoluci, díky níž máme dálnice a železnice. Vysokorychlostní železniční tratě budeme mít nejdříve ve 30. letech, o nedostatcích dálniční sítě ani netřeba rozmlouvat. Právě kvalitní infrastruktura je něco, čím mohou politici přispět k vytvoření podmínek podněcujících ekonomický růst. Infrastruktura je ale zatím spíše slabinou české ekonomiky, podobně jako například nedostatečná mobilizace tuzemského kapitálu.

■ **V této souvislosti se nemohu zeptat na roli ČNB a její kursové politiky. Škodí bankou přijatý kursový závazek naší ekonomice, anebo pomáhá? A není tomu v krátkodobém horizontu (stimuluje růst a snižuje nezaměstnanost zlevněním exportu) jinak než z hledisek dlouhodobých (pracovní síla zůstává příliš levná, což zpomaluje inovace a větší využití moderních technologií)?**

V lednu 2015 šokovalo svět Švýcarsko. Tamní centrální banka zničehonic ukončila intervenční režim, v jehož rámci bránila zhodnocení franku pod úroveň 1,20 za euro. Švýcarská měna v reakci skokově posílila a jako obvykle panikařící média – ale nejen ona, například i část ekonomů – věštila alpské zemi období temna. Mýlila se. Ne že by Švýcarsko procházelo růžovou zahradou, přízpusobení ekonomiky silnější měně si určitý čas žádá. Do budoucna mu ale má silný frank vyloženě prospět. Upozorňuje na to třeba Fritz Zurbrugg, viceguvernér švýcarské centrální banky. Vychází kromě jiného z loňské studie Borise Kaisera a Michaela Siegenthalera, publikované pod hlavičkou švýcarského ekonomického institutu, a konstatuje, že silný frank nejprve opravdu vede k růstu nezaměstnanosti, zejména mezi pracovníky s nízkou kvalifikací (švýcarská míra nezaměstnanosti je však stále záviděníhodně nízká, 3,3 %). Po nějaké době se ovšem dle Zurbrugga začnou projevovat příznivé efekty silné měny. Firmy budou více investovat do výzkumu a vývoje, zvýší

jakost svých výrobků, jakož i počet zaměstnávaných pracovníků s vysokou kvalifikací. Kaiser se Siegenthalerem totiž doložili, že posílení měny vede ve švýcarském průmyslu k nárůstu zaměstnanosti pracovníků s vysokou kvalifikací při současném poklesu zaměstnanosti pracovníků s nízkou kvalifikací. Celková zaměstnanost zůstává víceméně stejná, přičemž produktivita se zvyšuje – to je výsledný efekt silné měny. Vyšší produktivitu bychom jistě uvítali i u nás. Česko podle loňské studie OECD vykazuje nejvyšší překvalifikovanost pracovní síly v hospodářsky vyspělém světě. Zjevně třeba proto, že podíl vysokoškolsky vzdělaných lidí u nás sice roste, ale ti nenacházejí adekvátní uplatnění. Zůstáváme „montovnou“, a není tedy u nás kladen důraz na odbornou práci, inovace a produkci výrobků s vyšší přidanou hodnotou. Již čtvrtým rokem oslabovaná koruna zásadním způsobem přispívá ke konzervaci stavu, kdy celé zástupy mladých lidí musejí vykonávat pracovní náplň, jejíž úroveň hluboko zaostává za jejich dosaženým vzděláním. Tito mladí lidé tak mnohdy žijí nenaplněné životy plné zmaru. Jsou sice zaměstnáni, ale ne adekvátním způsobem. Jejich frustraci statistika neodhalí. Při silnější koruně by vznikalo mnohem více pracovních míst s vyšší kvalifikací, a rostlo by tak životní naplnění mnoha z nich a koneckonců i samotná produktivita ekonomiky, tedy zásadní zdroj jejího bohatství. Je pikantní, že tomuto zdárnému vývoji brání ČNB s poukazem na deflační hrozbu či na zaostávání za inflačním cílem. Protože právě to jsou jevy, které nyní Švýcarsko doprovázejí na jeho cestě za ještě vyšší produktivitou a bohatstvím.

■ **V minulém čísle Bulletinu jsem s Mojmírem Hamplem hovořil o počítání inflace a roli nemovitostí v něm. On dlouhodobě zastává názor, že významná část nemovitostí jsou spotřební statky a že by to mělo tak být při sledování inflace bráno. Co Vy na to? A další s tím související otázka – je opravdu pro ekonomiku občasná deflace tak nebezpečná, že centrální banka se má snažit trvale udržet mírnou inflaci (cílem ČNB jsou 2 %)? Komu vlastně taková inflace prospívá a komu škodí?**

S Mojmírem v tomto jednoznačně souhlasím. Nedávno jsme dokonce s Jakubem Seidlerem, hlavním ekonomem ING Bank, publikovali v Hospodářských novinách článek, jenž myšlenku zahrnutí ceny nemovitostí do výpočtu inflace hájil. Vzbudil poměrně značný – a převážně pozitivní – ohlas, právě i z Mojmírovy strany. Přesto si myslím, že se zahrnutí nemovitostí jen tak nedočkáme. Inflace by pak vyskočila a centrální bankéři by ztratili záminku pro svůj boj za odvrácení údajně hrozící deflační spirály, v jehož rámci znehodnocují měny a přesouvají bohatství v rámci společnosti k lobbisticky silným zájmovým skupinám. Mnozí centrální bankéři, naši i zahraniční, naoko – nevěřím, že jsou ve skutečnosti tak nevzdělaní – podléhají určité „deflační fobii“, mám-li použít termín ekonoma Phillipa Baguse. Na úsvitu finanční krize, v době zahájení

velkých nekonvenčních zásahů centrálních bank, v letech 2008 či 2009, řada ekonomů podléhala zase jiné fobii, a sice inflační. Obávali se, že centrální banky svými nekonvenčními zásahy, tedy nespoutaným „tíštěním“ nových peněz, přivodí pádivou inflaci, ba hyperinflaci. Nic takového se nestalo, a tak se těmto ekonomům dnes oprávněně vysmívá třeba Paul Krugman, laureát Nobelovy ceny. Ten je označuje za inflacionisty. Protože decimující inflaci viděli – vsutku poněkud fobicky – za každým rohem. Podobnou fobií ale trpí i Krugmanův tábor a Krugman sám, i když v řadě případů – obávám se – je spíše předstíraná. Označuji je za deflacionisty. Do tábora deflacionistů řadím i drtivou většinu současných centrálních bankéřů, našich i zahraničních. Jejich obava z deflace je – mírně řečeno – přepjatá. Rozhodně nelze vyloučit, že je alespoň u části z nich, jak jsem řekl, předstíraná, totiž motivována kariéerně či politicky, jakkoli centrální banky deklarují svoji nezávislost na politicích. Vlády vyspělého světa jsou dnes zadluženy historicky bezprecedentním způsobem, alespoň tedy pokud se zaměříme na období míru. Jediným srovnatelným obdobím, co se celkové výše zadlužení týče, je druhá světová válka a pár let po jejím skončení. Platí, že zatímco inflace dluh reálně umazává, deflace dluh naopak reálně navyšuje (při poklesu obecné cenové hladiny nominální výše existujícího dluhu pochopitelně zůstává nedotčena, ale kupní síla peněžní jednotky roste, takže ten samý dluh najednou odpovídá většímu objemu reálných statků v ekonomice). Zvláště v dnešní době extrémního zadlužení laiční politici po tom, aby inflaci udrželi v uspokojivém tempu, typicky kolem dvou procent. A hlavně aby zabránili deflaci. To však není vše. Znehodnocování měny, které centrální bankéři v souladu s přáním politiků provádějí, podporuje exportéry, protože jejich zboží je při slabší měně na vývozních trzích konkurenceschopnější. Centrální bankéři to nikdy nepřiznají, ale už přibližně od roku 2010 probíhá světová měnová válka. Před třemi lety, v listopadu 2013, se do ní zapojili i naši centrální bankéři. Prudce oslabili korunu a rozhodli se bránit jejímu posilování. Vzorně se zařadili. Takzvané kompetitivní devalvace – nafukování zisků exportérů prostřednictvím uměle oslabované měny – prováděla tou dobou již celá řada zemí. Jak víme z historie, k rozpoutání leccjaké války zpravidla dobře poslouží vhodná záminka. Inscenovaná nebo jen umně zveličovaná. Nějaká ta vysílačka v Gliwicích, nějaký ten incident v Tonkinském zálivu. Centrálním bankéřům – a nejen těm českým – takhle k měnovému válčení posloužila právě přepjatě zveličená hrozba deflace. Ve spojení s nepřilíš poučenými novináři, a naopak až příliš fobickými ekonomy – deflacionisty – se jim podařilo navodit obecný dojem: deflační spirála, jež je ve skutečnosti velice vzácným jevem – doprovázela takřka výlučně jen Velkou hospodářskou krizi 30. let (jejíž průběh svými osudovými přehmaty katastrofálně zhoršila americká centrální banka) –, najednou číhá, kam se podíváš. Deflační spirála ve skutečnosti zřejmě hrozila, třeba v USA, po pádu investiční banky Lehman Brothers na přelomu let 2008 a 2009. Proto pro první vlnu

nekonvenčního kvantitativního uvolňování, která tam tehdy probíhala, dnes nalézají pochopení i ekonomové, kteří by jinak centrální banky nejradši zrušili. Jedním z nich je George Selgin, zastánce svobodného bankovníctví. První vlna kvantitativního uvolňování v USA byla celkem účinným prostředkem proti rychle narůstající panice po pádu „Lehmanů“ a následných přešlapech tehdejší Bushovy administrativy. Zkrátka a dobře, tehdy v USA opravdu hrozil typ „zlé“ deflace, jež v roce 1933 popsal Irving Fisher. Existují však i jiné typy deflace. Centrální bankéři je v rámci své fobie nebo – což je ještě horší – manipulativního štvání k měnové válce zamlčují, aby tak z deflace vytvořili krajně nebezpečnou hrozbu, a tedy vhodnou záminku pro své hrátky s měnou a přesouvání bohatství napříč společnostmi (např. k exportérům). Zamlčují – minimálně někteří z nich jsou vzdělaní natolik, aby o tom dobře věděli –, že kromě Fisherova deflačního efektu existuje například ještě Pigouův deflační efekt. Arthur Pigou jen pár let po Fisherovi rozvinul koncept ozdravné deflace. Trh podle něj disponuje autokorektivním mechanismem: když klesají ceny, kupní síla peněz se zvyšuje, což podněcuje spotřebitelské výdaje a nakonec i růst ekonomiky a zaměstnanosti. Podle Pigoua je ekonomika – bez pomoci státu či centrální banky – s to dostat se díky ozdravné deflaci i z keynesovské pastí likvidity. James Tobin, laureát Nobelovy ceny za ekonomii, shrnuje, že Fisherův deflační efekt je relevantní pro krátké období, zatímco Pigouův pro období dlouhé. Proto první vlna kvantitativního uvolňování v USA měla svůj značný smysl, jako prostředek proti krátkodobě vyhocené panické situaci na trzích v USA. Proto ohledně druhé a třetí vlny, která v USA skončila až v roce 2014, existuje mnohem slabší konsensus v rámci ekonomické obce. Intervenční režim České národní banky má svým rázem jednoznačně blíže ke druhé a třetí vlně kvantitativního uvolňování v USA než k jeho vlně první. Intervenční oslabení koruny nebylo aplikováno coby prostředek mající tlumit krátkodobou paniku na finančních trzích – finanční krize v ČR v podstatě vůbec neproběhla –, ale jako prostředek celkem obecné ekonomické stimulace a současně jako prostředek zamezující propadu cenové hladiny, byť i jen do mírně záporného pásma. Ve výsledku tak nepotlačovalo Fisherův efekt, neboť ten v ČR nehrozil, ale nejvýše pouze efekt Pigouův, o němž je však řada ekonomů přesvědčena, že je opravdu ozdravný. Kdo ale potřebuje měnové válčit, i když to vlastně není třeba, resp. „vzorně se zařadit“, záminku si zkrátka vždy najde.

■ **Z jiného soudku: Poslední dobou zažívá český byznys novou vlnu elektronizace veřejné správy. Na rozdíl od dřívějšíka, kdy přinejmenším část elektronizace přinesla méně byrokracie, nyní je užívána ke zvýšenému sledování firem daňovou správou. Plátcí DPH v kontrolním hlášení každý měsíc dávají přehled svých transakcí s jinými daňovými subjekty. A nyní nastupuje EET, tedy online report hotovostních tržeb. Jaké tahle opatření budou mít**

ekonomické dopady? Kdo si tím pomůže, kdo na tom bude bit? Jak to změní strukturu ekonomiky, zaměstnanost, počty firem a jejich ekonomický význam? Zvýší to náš celkový společenský blahobyť, anebo to spíš nově a dost jinak než dosud rozdá karty v podnikání?

Kontrolní hlášení či EET jsou represivní opatření. Aby je lid přijal co možná nejpokojněji, je třeba užít nějaké záminky. Tou není boj proti deflaci jako v případě měnové války centrálních bankéřů, ale jiný strašák – šedá ekonomika. Jak připomíná klasik teorie šedé ekonomiky Friedrich Schneider s kolegy ve studii z roku 2004, „šedá ekonomika je výlučně výsledkem vládní intervence, tedy regulace a zdanění. Mnoho empirických studií prokazuje, že šedá ekonomika byla nejrozsáhlejší v centrálně řízených socialistických ekonomikách s maximem vládních intervencí.“ V každé zemi také působí specifické faktory, třeba kulturně-historické nebo i geografické. Vezměme si aktuální uprchlickou problematiku. Itálie je náporu imigrantů vysoce vystavena. Ekonomové Emanuele Bracco a Luisanna Onnisová přitom ve své studii z roku 2015 konstatují, že nacházejí „neochvějnou souvislost mezi přítomností imigrantů a velikostí šedé ekonomiky“. Jinými slovy, čím více imigrantů, tím větší objem šedé ekonomiky, a to poměrně jednoznačně. V zemích, které tak silnému přílivu imigrantů nečelí, budou tito „ilegálové“ hrát pochopitelně mnohem menší roli, pokud vůbec nějakou, při vysvětlování velikosti šedé ekonomiky. Nejdůležitějším faktorem ovlivňujícím velikost šedé ekonomiky ovšem je velikost daňového zatížení a zatížení sociálními odvody. Autoři již uvedené studie z roku 2004 dokonce označují zdanění a sociální odvody za „driving force“ – zcela určující determinantu – šedé ekonomiky. Dokládají to i přiblížením historického vývoje. Píší, že „vysledovali citelný nárůst velikosti šedé ekonomiky během 90. let ve všech zkoumaných zemích OECD.“ Dávají přitom „takový vývoj do souvislosti s tehdejší rostoucí celkovou mírou zdanění v zemích OECD.“ Dodávají ovšem jedním dechem, že „ve většině zkoumaných zemí se od pozdních 90. let do roku 2003 začala velikost šedé ekonomiky snižovat. To je konzistentní s faktem, že celková míra zdanění, například v zemích Evropské unie, začala v průměru klesat v souvislosti s prováděnými daňovými reformami.“ Sečteno, podtrženo, šedou ekonomiku vytváří stát, a to mnoha způsoby – například neuváženou imigrační politikou či neuváženou politikou daňovou. Represivními zásahy typu kontrolního hlášení nebo EET tedy stát ve skutečnosti bojuje proti tomu, co sám vytváří. V České republice v roce 2015 představoval podíl šedé ekonomiky na hrubém domácím produktu tuzemského hospodářství 15,1%. Tato hodnota je nižší než průměr Evropské unie, který činí 18%. Příznivý je u nás rovněž trend. V posledních dvanácti letech podíl šedé ekonomiky takřka setrvale klesá. Vždyť ještě v roce 2003 představoval 19,5%. Pochopitelně, podíl 15,1% není důvodem k jásání, pořád je co zlepšovat. Potěšující je ale nejenom

to, že dosahujeme nižší hodnoty než země Evropské unie ve svém průměru, ale také to, že za státy, které jsou mnohdy uváděny coby „vzorové“, zaostáváme docela nepatrně. Německo v roce 2015 vykázalo podíl šedé ekonomiky 12,2% a Švédsko zase 13,2%. U čísel můžeme ještě chvíli zůstat. Zatímco v Chorvatsku, které svoji EET zavedlo v roce 2013, v letech 2012 až 2015 velikost tamní šedé ekonomiky na HDP klesla zhruba o 4,5%, v Česku to bylo hned o 5,6%. V zemi, která EET aplikovala, tedy klesala velikost šedé ekonomiky pomaleji než v zemi, která evidenci tržeb nepoužívala. Co si z toho všeho odnést? Pokud by současné české vládě opravdu šlo o snížení podílu šedé ekonomiky, tak jako tak už nyní poměrně nízkého – a trvaleji se snižujícího! –, snahou o zavedení EET postupuje snad nejméně efektivní, empiricky vlastně nepodloženou cestou. Ekonomický výzkum a dlouhá řada statistických časových řad z různých koutů světa celkem přesvědčivě dokládají, že mnohem důležitější je míra celkového zatížení ekonomiky daněmi a odvody, míra vnímané (či skutečné) korupce úřednického aparátu, kvalita veřejných služeb a infrastruktury (tedy toho, co občan za své daně získává) či míra regulačních zásahů do pracovního trhu. Máme pocit, že v jakémkoli z těchto ukazatelů už nemůže být lépe, že už nemůžeme dosáhnout nižší úrovně? Máme také pocit, že ani české dálnice lepší už být nemohou, o veřejném školství či zdravotnictví nemluvě? Pokud takové pocity vskutku máme, pokud tedy již nelze šedou ekonomiku dále snižovat úsilím na straně veřejné sféry, pak teprve – jak ukazuje ekonomický výzkum a prostá statistika – je legitimní se obrátit na sféru privátní a třeba i zavést EET. Vláda to ale bere hopenem, z druhého konce.

■ **V tomto čísle Bulletinu vychází článek přibližující právní aspekty požadavku Evropské komise na vrácení údajné veřejné podpory, kterou měla získat firma Apple od irské vlády tím, že s Irskem vyjednala daňové výhody výměnou za investice. Co se to vlastně děje ve zdanění? Opravdu končí éra mezinárodního daňového plánování? A pokud ano, není to trochu nebezpečné?**

Apple v Irsku působí od roku 1980, kdy Steve Jobs učinil ze „zeleného ostrova“ svoji první evropskou základnu. Loni v listopadu Apple oznámil, že v Corku dá do poloviny roku 2017 práci další tisícovce lidí. Celkově by tak v Irsku zaměstnával šest tisíc osob. Zhruba sedm stovek amerických firem už přitom na ostrově zaměstnává 140 tis. lidí, přibližně 7% tamní zaměstnané pracovní síly. Zaměstnanost je jedna věc, investice ta další. V uplynulých dvou desetiletích americké firmy – tedy nejen Apple – v Irsku realizovaly přímé investice v objemu 310 mld. dolarů. Irsko tak získalo více přímého amerického kapitálu než Brazílie, Rusko, Čína a Indie dohromady. Apple šel určitě příkladem. Pohled na tyto údaje naznačuje, proč byla irská vláda v uplynulém takřka čtvrtstoletí ochotna Applu na daních prominout – jak argumentuje

Brusel – 13 mld. eur, neboli 14,5 mld. dolarů. V investicích, zaměstnanosti a v celkové reputaci Irsku mezi americkými korporacemi se jí to mnohonásobně vracelo. Aktivita zahraničních technologických korporací – byť často jen jednorázová – navíc stojí třeba za loňským ohromujícím výkonem irské ekonomiky, která vykázala růst převyšující 26%, a obsadila tak první příčku na světě. Vrátil-li se k „případu Apple“, Irsko tedy získává pracovní místa a investice, americká firma zase platí takřka nulové daně ze svých evropských aktivit. Právě takovéto „dealy“ zásadně přispívají k tomu, že je Apple nejhodnotnější firmou na světě. A teď se nenechme mýlit. Za vzestupem tržního ocenění společnosti Apple, který je po roce 2009 nejcitelnější na světě, jistě stojí vlastní kvalita jejích produktů v čele s iPhony, stejně jako její umný marketing. Za oblíbeností Irsku v očích amerických korporací zase třeba flexibilita tamní pracovní síly (Irsko v tomto ukazateli obsazuje první místo na světě) a její znalost angličtiny. Zjevně vysoká provázanost a vzájemná náklonnost irské vlády a lobbistů amerických korporací pak efekt těchto atributů dále a významně umocňuje. Nejde ovšem pouze o záležitost Irsku a Applu. Zejména po roce 2000 totiž za stále vyšší podíl celkového růstu tržního ohodnocení amerických korporací zodpovídá jejich lobbying a jeho prostřednictvím získaná kapacita prosazovat si regulace, včetně těch daňových, takřkajíc „na míru“. Jde však o trend, jenž je patrný výrazně déle, už takřka půlstoletí. Po roce 1970 totiž dochází k výraznému, přibližně pětino- věmu, nárůstu tržního ohodnocení amerických korporací v porovnání s jejich aktivy. Zisky amerických korporací zase vykazují vzestup v porovnání s jejich tržbami. Dobře to vyjadřuje takzvané Tobinovo Q, ukazatel pojmenovaný po už zmíněném ekonomovi Jamesi Tobinovi, čili podíl celkové tržní hodnoty (nefinančních) korporací k jejich celkovým aktivům. Trend posledních desetiletí je jasný: citelný nárůst Tobinova Q. Jinými slovy, zejména po roce 1980 dochází ke zdatnému nárůstu hodnoty firem v poměru k jejich hmotným aktivům. Co je příčinou nárůstu Tobinova Q? James Bessen z Bostonské univerzity hledá odpověď ve své letošní studii, *Accounting for Rising Corporate Profits: Intangibles or Regulatory Rents?* Čísla, k nimž dospívá, hovoří následovně. Klíčovým zdrojem růstu ziskovosti korporací, a tedy i jejich tržního ohodnocení (tržní hodnotu lze chápat jako současnou hodnotu budoucích zisků), je zejména po zmíněném roce 2000 lobbistická aktivita korporací a schopnost formovat ve svůj prospěch regulační prostředí. Ekonomové souhrnně hovoří o dobývání renty. Rentou se přitom rozumí zisk nad úroveň takového zisku, jehož by firma dosáhla za běžných tržních podmínek. Lobbying korporací je vskutku významným – a stále významnějším – zdrojem růstu jejich profitability. Dobývat rentu se korporacím zatraceně vyplácí. Pokud se zaměříme na dobývání renty v oblasti daňové, tedy, přesněji řečeno, renty dobývané prostřednictvím lobbování za privilegovaný přístup ze strany berních úřadů, platí následující. Navýšení objemu výdajů dané korporace za lobbying o jedno procento vede

ke snížení efektivní daňové sazby, již ona korporace čelí, o 0,5 až 1,6 procentního bodu. Uvažme, že Apple třeba za některá z uplynulých let platil v Irsku ze svých evropských aktivit opravdu takřka nulovou daň, když konkrétně čelil sazbě 0,0005%. Klasik teorie regulace a pozdější laureát Nobelovy ceny za ekonomii George Stigler už v roce 1971 hlásal, že „*regulace je vytvářena a uplatňována primárně ve prospěch regulovaného odvětví.*“ Jinak řečeno, regulace vytváří podmínky pro dobývání renty nebo tuto rentu zvyšuje. Bessen Stiglerův závěr potvrzuje. Upozorňuje přitom, že dlouhodobě dobývání renty vede ke ztrátě ekonomické dynamiky (a ke zvýšení nerovnosti), neboť firmy se spíše než na výzkum a vývoj či růst produktivity zaměřují na lobbying, leštění klik v politickém zákulisí a další fakticky nepřilíš produktivní aktivity. Mimochodem, Bessenova studie tak představuje vítanou argumentační municí z pohledu těch ekonomů, jako je třeba John Cochrane z Chicagské univerzity, kteří za současnou hospodářskou stagnací Západu vidí přebujelý nárůst regulací (které pochopitelně představují živnou půdu lobbyingu). Pro připomenutí, další vysvětlení spočívají v takzvané sekulární stagnaci (toto vysvětlení preferuje třeba Larry Summers, exministr financí USA), v nahromadění úspor (Ben Bernanke, exšéf americké centrální banky), v pasti likvidity (Paul Krugman, NY Times, Princeton), v předlužení (Kenneth Rogoff, Harvard), v nedostatku nových vynálezů a postupů (Richard Gordon, Northwestern University) nebo v politice centrálních bank, které svojí měnovou politikou nafukují bubliny, jež pak bolestně splaskávají, což obě dlouhodobě redukuje produktivitu té či oné ekonomiky (Claudio Borio z basilejské Banky pro mezinárodní platby). Ve světle výše uvedeného se může zdát, že záťah Evropské komise proti Irsku, resp. Applu je z ekonomického hlediska plně přínosný, neboť potírá dlouhodobě a celospolečensky neefektivní dobývání renty. Snad by to i mohla být pravda, kdyby ovšem Brusel samotný nebyl semeništem nesčetných regulací, jež zrovna tak vytvářejí podmínky pro dobývání renty a pro rozrůstání extraktivních institucí, řečeno s Acemogluem a Robertsonem. Evropské komisi tedy jde fundamentálně zjevně o něco jiného než o potírání dobývání renty. O co, to už nechávám na laskavém čtenáři.

■ **Hodně diskutované jsou poslední dobou i daňové ráje a tamní anonymizace transakcí. Jsou hotovostní či jinak anonymizované transakce poslední bariérou před zvýšením již tak vysokých daní ve státech Západu?**

Často teď slyšíme, že žijeme v nemocné době, že morálka upadá, že je třeba daňové ráje zakázat. Ale kudy vést ozdravný řez? Daňových rájů totiž nevyužívají jen obchodníci se zbraněmi, producenti pornografie, drogoví baroni, politici loupcí z veřejných peněz nebo fotbalové hvězdy, které prostě jen touží platit na daních o poznání méně. Offshorových společností využívají v rámci daňové

optimalizace i tak ctihodné globální firmy, jako jsou už zmíněná společnost Apple, Google nebo Nike. Třeba Apple loni v říjnu v daňových rájích držel více než 181 mld. dolarů. To je suma, která zhruba odpovídá celému hrubému domácímu produktu české ekonomiky v roce 2015. Je to také suma, která více než dvojnásobně převyšuje celkový dluh naší vlády. Pokud by tyto peníze Apple neměl na offshorových účtech, musel by na daních v USA odvést dalších skoro 60 mld. dolarů. A to je zase pro srovnání suma, která převyšuje objem veškerých výdajů českého rozpočtu v letošním roce. Daňové ráje nejsou vždy projevem nemocné doby. Mnohdy jsou naopak projevem nemocných daňových systémů. Apple drží svou hotovost v daňových rájích proto, že tyto prostředky tam čelí daňové sazbě ve výši jen 2,3%. Některé jiné společnosti dokonce umějí dosáhnout toho, že jejich peníze v daňových rájích jsou zatíženy nulovou sazbou. Patří mezi ně například farmaceutická společnost Gilead Sciences, dobře známá i v Česku, neboť před lety odkoupila patenty na léky objevené týmem kolem doktora Antonína Holého. K takovéto daňové optimalizaci často slouží skutečně důmyslný systém offshorových dceřiných společností. Například nápojářský gigant PepsiCo má v daňových rájích založeno více než 130 dceřiných společností. Daňové ráje nejsou vždy projevem nemocné doby, ba ani společenského úpadku. Mnohdy jsou naopak projevem nemocných daňových systémů, které nadměrně zatěžují jak podnikatele, tak i firmy, dokonce korporace typu Applu.

Pokud daňový ráj využívají obchodní subjekty, které nejsou žádným způsobem napojeny na veřejné peníze, je to v celé řadě případů čistě věc těchto subjektů a jejich obchodních partnerů. Z tohoto důvodu nelze daňové ráje šmahem odsuzovat a zakazovat. Je právem každého suverénního státu ustavit si na svém území prostřednictvím příslušné legislativy takové daňové a podnikatelské prostředí, které preferuje a které preferují jeho občané. Nízké daně a další příhodné podmínky pro obchodní činnost, jež jsou mnoha daňovým rájům vlastní, mají kromě naznačených stinných stránek i svá pozitiva. Například právě to, že z globálního hlediska zvyšují konkurenci mezi jednotlivými státy a regiony. A nutí ty, kteří by jinak inklinovali k ještě vyšším daním a ještě tužší byrokracii, aby zařadili zpátečku.

■ Jak v této souvislosti hodnotíte zvolení Donalda Trumpa prezidentem USA?

Uvidíme. Trump za své zvolení vděčí jednak slabé Obamově administrativě, jejíž přehmaty a prezidentova obsese vlastním mediálním obrazem a líbivými gesty (na úkor razantního řešení skutečných problémů) učinily z jediné světové supervelmoci „pouhou“ velmoc, jakých je víc. Trumpovi do Bílého domu ale pomohli také Ben Bernanke a Janet Yellenová, šéfové americké centrální banky. Ta v letech 2008 až 2014 provedla už zmíněné tři vlny kvantitativního uvolňování, z nichž zejména ta druhá a třetí dala bohatým dál zbohatnout, zatímco příjmy

chudších stagnovaly, někteří dokonce chudli. To v nich vyvolalo frustraci, pocit, že instituce – třeba i tak zásadní instituce jako právě centrální banka – jsou stále více extraktivní (řečeno opět s Acemogluem a Robertsonem) a že slouží jen bohaté elitě, ačkoli pokrytecky deklarují službu všemu lidu. Kombinovaná frustrace ze slabé Ameriky, ze slabého Obamy a ze slabých vlastních příjmů řadových Američanů dovedla Trumpa do Bílého domu. Všechno ostatní je druhořadé. Mediální hysterie kolem Trumpa je nemístná, stejně jako oslavné ódy na něj. Ten člověk zatím nic moc nepředvedl, jen obratně využil okolností, které mu nachystali jiní. Jen žitím z chyb jiných se ještě nikdo nikdy do historie nezapsal, takže na hodnocení počkejme. Trump v Bílém domě se od Trumpa z předvolební kampaně bude diametrálně lišit.

■ **Vedle toho, že působíte jako hlavní ekonom finanční skupiny, jste akademikem. Jak se změnila ekonomie jako vědecká disciplína v posledním čtvrtstoletí? Je více matematická? Psychologizující? Více experimentální a behaviorální? Co je dnes „sexy“? Teorie veřejné volby a studium regulací? Teorie kontraktu? Analýza a prevence rizik? Čarování s měnovou politikou? Zkoumání, co vlastně lidé chtějí, v čem hledají štěstí, co je motivuje k výkonu? Změnila se v něčem základní filosofická východiska hlavních ekonomických škol? A co je dnes ekonomický mainstream a kde v ekonomii hledat zajímavé „štitky v rybníce“, které naznačují budoucí trendy?**

Na Vysoké škole ekonomické v Praze vedu od roku 2009 kurs Pop-ekonomie. Zahajují vždy nastíněním, co vlastně pop-ekonomií míním. Pop-ekonomií lze ale chápat jako jistou podmnožinu ekonomického výzkumu, v jehož rámci se ekonomové, mnohdy na plně odborné úrovni, zabývají „populárními“ tématy. Například těmi, která shrnuji ve své pop-ekonomické knize *Proč je vzduch zadarmo a panensví drahé* a která dobře vystihují otázky, „proč šéfuji neschopní“, „proč jsou obézní dívky povolnější k rizikovému sexu“ či „proč se modroocí spíše opijí“. Pop-ekonomie ekonomii popularizuje. Laik, ne-ekonom, se totiž může dovětipit, že ekonomie asi opravdu není jen „sucharská“, ale vlastně docela zajímavá a třeba i vzrušující věda, která má hodně co říci k celé škále společenských otázek. Důvod, proč je to vůbec možné, je prostý: ekonomii lze totiž v širším smyslu definovat jako vědu zabývající se lidským jednáním (a jeho motivacemi) v podmínkách všeobecné vzácnosti a omezenosti (zdrojů, času, mozkové kapacity, pohledných dívek, zámožných mužů...), přičemž peníze jsou jenom jednou – jakkoli důležitou – z těchto motivací. Ve své jiné knize *Proč si ženy přitažlivost koupit nemohou, a muži ano* se blíže zabývám behaviorální ekonomii a neuroekonomií, dále pak ekonomii štěstí a ekonomii krásy. Lze říci, že toto jsou v jistém smyslu klíčové stavební kameny populární ekonomie (ve zde uvedeném druhém způsobu jejího chápání). Obecně lze tvrdit,

že pro všechny zmíněné stavební kameny populární ekonomie je příznačné poměrně citelné prolnutí psychologickými aspekty. To je do značné míry pokládáno do protikladu k většinově přijímané ekonomické teorii, ekonomii hlavního proudu. Lze totiž argumentovat, že zejména ve druhé polovině 20. století byla snaha o vytěsnění psychologických aspektů z ekonomických teorií charakteristickou snahou převážné většiny ekonomů hlavního proudu. Psychologie nesplňovala kritéria pro skutečnou vědu z hlediska pozitivismu, který si v té době podmanil ekonomický hlavní proud a jeho metodologii – ať už ve formě instrumentalismu Milтона Friedmana nebo ve formě operacionalismu a deskriptivismu Paula Samuelsona, dvou z nejvlivnějších autorů k metodologii ekonomie dvacátého století. Ve stejné době, kdy se ekonomie hlavního proudu postupně zbavovala psychologických aspektů (i když se jich nikdy nezavala zcela), se naopak přimykala k exaktním vědám typu fyziky – alespoň tedy svojí imagí, kterou umocňovala i zesílená matematizace ekonomie. Exaktní vědy jsou totiž jediné z hlediska pozitivismu opravdovými vědami, a požívají tak jakési větší autority. Příliv pozitivistických tendencí do ekonomie hlavního proudu kulminoval zhruba v 70. letech dvacátého století, kdy období své největší slávy prožívaly koncepty typu hypotézy racionálních očekávání nebo teorie efektivních trhů, která z racionálních očekávání vychází. Mimo ekonomii, v psychologii, se ovšem ve stejné dekádě začaly objevovat práce, které kritizovaly nahlížení člověka ekonomie hlavního proudu jakožto pověstného „*homo economicus*“. Zejména práce Daniela Kahnemana a Amose Tverského prokazovaly, že člověk podléhá emocím znatelně více než koncept „*homo economicus*“ předpokládá. Od 80. let se prací psychologů typu Kahnemana či Tverskyho inspirují v rostoucí míře ekonomové – vzniká podobor behaviorální ekonomie, jež je svým způsobem kombinací ekonomie a psychologie. O něco později se také začínají rozvíjet zmíněná ekonomie štěstí (*happiness economics*) a ekonomie krásy (*beauty economics*), pro něž je rovněž příznačné mnohem těsnější spoutání s psychologií a dalšími společenskými

vědami (antropologie, sociologie, ...), než je tomu u ekonomie hlavního proudu. Stoupenci těchto směrů jsou rovněž přesvědčeni, že celá řada ekonomických rozhodnutí člověka je ve významné míře ovlivněna takovými faktory, jako jsou fyzická přitažlivost protějšku, momentální nálada, emocionální či hormonální pochody a další faktory, které dosud ekonomové hlavního proudu spíše obcházeli či považovali za „dané“ nebo irelevantní. Nedávnou finanční krizi lze nahlížet jako zásadní, vlastně i empirické zpochybnění některých klíčových teoretických konceptů ekonomie hlavního proudu vycházejících z pozitivistického světového názoru. Jako krizi nejen ekonomiky, ale i ekonomie. Lze argumentovat, že hypotéza racionálních očekávání, teorie efektivních trhů a další koncepty rozvinuté ekonomie hlavního proudu ve druhé polovině dvacátého století nezanedbatelným způsobem přispěly ke genezi událostí, jež eskalovaly právě finanční krizí. Dost dobře můžeme očekávat, že v pokrizové éře se ekonomie hlavního proudu promění v tom smyslu, že bude za své přijímat mnohem intenzivněji než dosud koncepty prolnuté psychologickým a behaviorálními aspekty. Proto lze také předpokládat, že dojde k dalšímu rozvoji behaviorální ekonomie, ale i ekonomie štěstí, ekonomie krásy, prostě pop-ekonomie.

■ Na závěr otázka běžce běžci: Jak se daří na maratonech? Stále běháte časy kolem čtyř hodin?

Dokonce už pod čtyři hodiny. Ale vím, že jsou mraky lepších běžců. Při newyorském maratonu před dvěma lety mé běhání stačilo na to, abych skončil někde mezi 16 tisíci nejlepšími. To považuji za fajn výsledek. Mým hlavním cílem totiž tehdy bylo hlavně doběhnout bez zastavení a bez toho, aby si můj běh byl jen jednou jedenkrát proměnil v chůzi. To se povedlo. Běhání je neekonomičtější sport. Finančně i časově. Stačí mít pořádné boty. Není třeba se dopravovat na sportoviště, do bazénu nebo do posilovny, ani platit permanentky. Vyběhnete z domu, a je to.

Náklady na výzkum a vývoj

Ing. Kateřina Novotná
daňová poradkyně č. 4659,
Deloitte Advisory s.r.o.



Článek si klade za cíl nabídnout ucelený pohled na judikaturu v oblasti uplatňování odpočtu na výzkum a vývoj ve vazbě na nejčastější úskalí, se kterými se **daňoví poplatníci v České republice potýkají**.

Daňový odpočet na výzkum a vývoj je dnes po více než deseti letech své existence používán podnikateli v nejrůznějších odvětvích, není jej proto třeba sáhodlouze představovat. Shrňme si přesto základní fakta.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje (dále také „VaV“) je od roku 2005 v téměř nezměněné formě zakotven v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Poplatníkům daně z příjmů právnických osob v současné době umožňuje odečíst 100 % (respektive až 110 % nákladů) vynaložených na činnosti výzkumu a vývoje.

Základními náležitostmi jsou pak projekt VaV, oddělená evidence výdajů (nákladů) a samozřejmě také nutná přítomnost způsobilých činností, na které lze odpočet uplatnit. Výčet uplatnitelných nákladů (výdajů) představuje poměrně širokou škálu od osobních nákladů včetně sociálního a zdravotního pojištění, cestovních náhrad, přes materiálové náklady po daňové odpisy. Do odpočtu zpravidla nelze zahrnout nakoupené služby, s výjimkou služeb od veřejných vysokých škol a výzkumných institucí, a výdaje (náklady) již podpořené jinou formou veřejné podpory.

Za praktickou příručku, jak odpočet uplatnit, lze považovat pokyn č. D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn“). Tento Pokyn byl poprvé uveden hned v roce 2005 se zavedením odpočtu a naposledy prošel změnou v roce 2014, kdy došlo k jisté konkretizaci. Avšak při obrovském rozsahu činností, které svou podstatou mohou představovat VaV, Pokyn logicky nenabízí, ba ani nemůže nabízet úplný taxativní výčet všech činností, na které odpočet lze či nelze uplatnit. Naprosto oprávněně proto panuje určitá nejistota daňových poplatníků a často

i odborné veřejnosti ve věcech způsobilosti konkrétních činností.

Do této nejistoty mnohdy vnáší světlo až rozhodnutí příslušného soudu. Od zavedení odpočtu již vyšlo takových rozhodnutí několik, z nichž část lze jistě označit za přelomová pro oblast podpory VaV v České republice. Dále uvádím dle mého názoru pro poplatníky ta nejvýznamnější rozhodnutí. Udělejme si ale nejprve krátkou sondu do historie.

1 Historický vývoj

Celosvětově výzkum a vývoj jako součást vědy a technologií představuje klíčový hybný prvek zvyšování produktivity, ekonomického růstu, zaměstnanosti, udržitelného rozvoje a sociální soudržnosti. Výzkum a vývoj se proto setkává s širokou podporou napříč politickým spektrem.

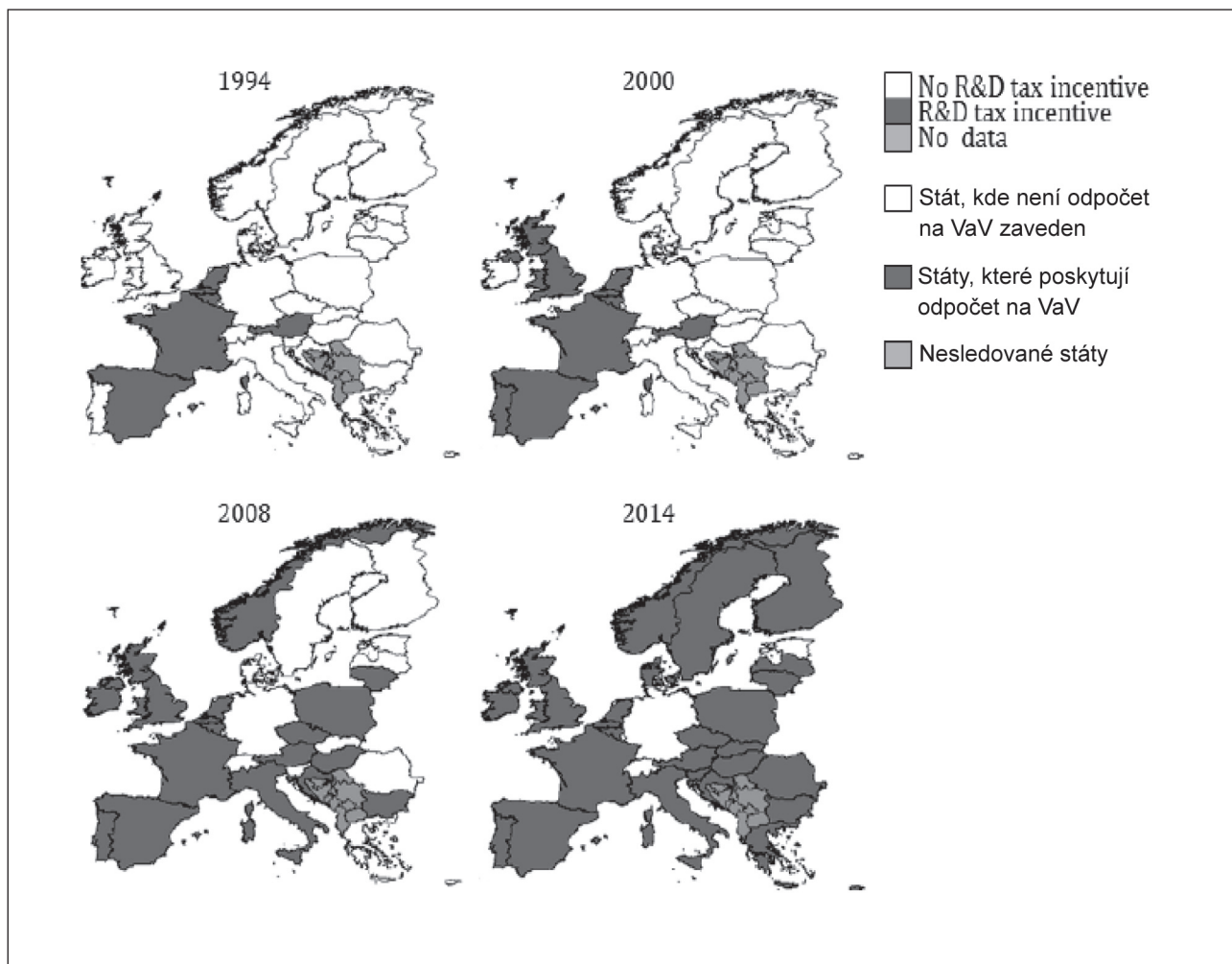
Základní kámen odpočtům tak, jak je známe dnes, byl položen v Kanadě již v roce 1944, odkud se postupně rozšířil do Evropy. Následující obrázek znázorňuje postupnou „odpočtizaci“ Evropy.

Snad s výjimkou Německa, kde je podpora výzkumu a vývoje poskytována čistě přímou formou, tedy dotačními tituly, je odpočet na VaV v různých podobách zaveden prakticky ve všech evropských ekonomikách.

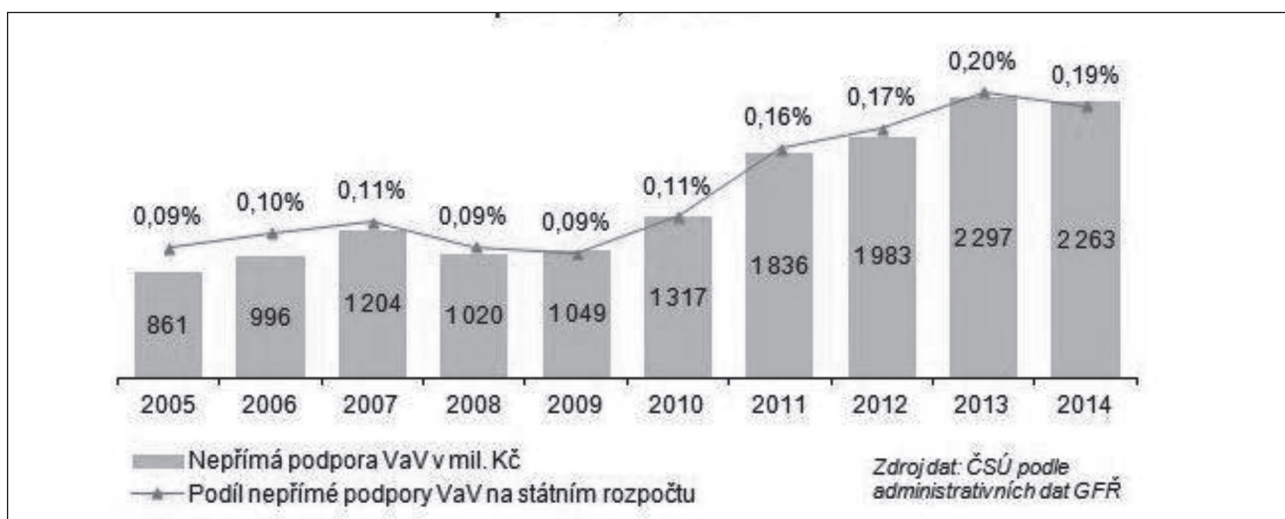
Ačkoliv definice výzkumu a vývoje je mezinárodně sjednocena v manuálu OECD Frascati (Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, režimy odpočtu se v jednotlivých zemích velmi liší, a to jak procentem a druhy podpořených nákladů, tak okruhem možných beneficentů, administrativní náročností, mírou participace správce daně a mnoha dalšími podmínkami.

Do českých luhů a hájů odpočet na VaV dorazil v roce 2005. Jak je však vidět z následující statistiky, v počátečních letech se k využití možnosti odpočtu na VaV poplatníci stavěli poněkud střídměji. Od uvedení v ZDP je však

¹ <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9215001e.pdf?expires=1474474059&id=id&accname=guest&checksum=7ED1E2801D6EDB3912C6BEE3C923AF97>



Zdroj: <http://voxeu.org/article/rd-tax-incentives-new-evidence-trends-and-effectiveness>



možné pozorovat nárůst uplatňování této daňové úlevy, a to jak v počtu daňových subjektů, které odpočet ve svých daňových příznacích vykazují, tak v celkové výši uplatněných nákladů.

O českém režimu odpočtu lze v porovnání s jinými evropskými zeměmi obecně konstatovat, že je koncipován na první pohled pro poplatníka relativně štedře a zároveň administrativně nepříliš složitě. Mohou jej uplatnit všichni

daňoví poplatníci bez omezení (u sousedů se setkáváme například s omezeními či méně výhodnými podmínkami pro velké podniky). V Čechách není zapotřebí žádná formální žádost či před-schválení oficiální autoritou a odpočet není nikterak sektorově omezen. Výzkumné a vývojové činnosti lze nalézt takřka ve všech průmyslových odvětvích. Zákon povoluje uplatnit až 100 % vynaložených nákladů (v případě meziročního nárůstu dokonce až 110 %), na rozdíl např. od Slovenska, kde je režim velmi obdobný, avšak s možností uplatnit pouze 25 % vynaložených nákladů. Naproti tomu např. v Lotyšsku nebo Litvě je přístup opačný. V těchto zemích je možné snížit základ daně až o 200 % nákladů vynaložených na výzkum a vývoj.

S rostoucím zájmem daňových subjektů a nárůstem subjektů uplatňujících odpočet se problematika pozvolna dostává i díky volnosti ve výkladu pojmu výzkum a vývoj stále více do hledáčku daňové správy. Podívejme se proto na základní formální a faktické náležitosti úspěšně uplatněného odpočtu.

2 Formální náležitosti odpočtu

Daňový subjekt uplatňující odpočet na VaV musí splnit zároveň zákonné formální náležitosti a požadovanou podstatu činností výzkumu a vývoje.

Mezi formální náležitosti patří zejména požadavek mít zpracován písemný dokument projektu výzkumu a vývoje a mít k dispozici oddělenou evidenci nákladů vynaložených při realizaci výzkumu a vývoje.

Zákon o daních z příjmů dále specifikuje povinné náležitosti projektu, jako jsou např. základní identifikační údaje o poplatníkovi, doba řešení projektu, cíle projektu atd. V praxi se však často setkáváme s několika nejasnostmi, a to především co do způsobu a okamžiku, kdy musí být projekt schválen, a konkrétní podoby a vymezení projektu.

Jak široce je možné projekt definovat a jakou konkrétní podobu má mít, zůstává při pohledu do ZDP a Pokynu otevřenou otázkou. Je nutné vytvořit speciální nový dokument-projekt čistě pro účely uplatnění odpočtu nebo je postačující použít stávající projektovou dokumentaci, kterou daňový subjekt disponuje? Je nezbytnou součástí projektu výzkumu a vývoje podpis statutárního orgánu, nebo je možné souhlas prokázat i jiným způsobem? Odpovědi na tyto otázky částečně přináší judikatura Nejvyššího správního soudu (NSS).

Prvním rozsudkem, který se zabýval formálními náležitostmi projektu VaV, byl rozsudek čj. 2 Afs 24/2013-34 ze dne 29. 11. 2013.

V předmětném sporu daňový subjekt nesouhlasil s názorem Krajského soudu, který dovozoval, že povinností

daňového subjektu je vytvořit jediný písemný dokument projektu VaV. Přestože daňový subjekt takovým souhrnným dokumentem nedisponoval, jednotlivé náležitosti projektu výzkumu a vývoje byly obsaženy v několika dokumentech vypracovaných pro jiné účely (podnikatelský záměr, zápis z přezkoumání vedením firmy). Nadto neměly tyto dokumenty listinnou podobu, ale byly uloženy v elektronické podobě.

Nejvyšší správní soud se ale naopak vyjádřil, že trvat na písemné formě dokumentu je příliš restriktivní, a požadavek písemnosti je třeba chápat jako požadavek zachycení textu na relativně trvalém nosiči, přičemž i část projektu v elektronické podobě může být považována za písemnost.

Ani nutnost jediného dokumentu není možné ze ZDP explicitně dovodit, v Pokynu se dokonce dočteme o „souhrnném dokumentu“, z čehož lze dovodit, že takovýto dokument může být složen z více dílčích částí. Projekt musí mít ucelenou formu, nebo může být ve více souborech, pokud je jasně dáno, že dokumenty spolu souvisí a dohromady tvoří projektovou dokumentaci. NSS tedy spor uzavřel s tím, že odmítnutí uplatnění odpočtu nákladů pouze s ohledem na formální nedostatky projektu je výrazem přepjatého formalismu, který není v souladu se záměrem zákonodárce v oblasti podpory výzkumu a vývoje. NSS tak neshledal výše uvedené jako důvod pro odmítnutí projektu.

Je však nutno poznamenat, že názor NSS byl podpořen faktem, že v předmětném období (rok 2005) ZDP neobsahoval konkretizaci projektu tak, jak je v zákoně uvedena dnes, a výslovný požadavek byl uveden pouze v Pokynu, který nelze považovat za právní normu. Vymezení pojmu „projekt výzkumu a vývoje“ se objevilo v ZDP až v roce 2006.

Dalším do jisté míry přelomovým a zároveň ve srovnání s předchozím textem protichůdným judikátem je rozsudek čj. 6 Afs 60/2014-56 ze dne 26. 8. 2014 a II. ÚS 3565/14 ze dne 20. 1. 2015.

I v tomto sporu se řešila formální podoba projektu VaV. NSS zde však zdůraznil, že odpočet na VaV je speciální daňovou úlevou, a tudíž daňový poplatník musí akceptovat celou řadu formálních podmínek, které uplatnění tohoto „poutavého“ daňového režimu vyžaduje. Konkrétně: „S ohledem na ‚poutavost‘ možnosti odpočtu nákladů na výzkum a vývoj předepisuje zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně. Jednou z nich je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož konkrétní povinné náležitosti stanoví zákon o daních z příjmů od 1. ledna 2006, kdy byl do zákona vložen § 34 odst. 5...“

Závěr je tedy prakticky opačný než v předchozím judikátu. Jako zdůvodnění faktu, proč není možné využít závěry

z výše uvedeného, pro daňové poplatníky příznivého judikátu, NSS uvedl, že v předmětném sporu z roku 2005 se jednalo o specifickou situaci a je nutné vycházet z tehdejšího znění ZDP, které bylo k formálním náležitostem podoby projektu na VaV benevolentnější.

Dále byla ve sporu řešena povinnost schválení projektu statutárním orgánem před započítáním činností. V daném projektu VaV totiž chybělo jméno a příjmení osoby-statutárního orgánu, která projekt schválila. Totožnost osoby byla dokládána podpisem na jiném vnitropodnikovém dokumentu. NSS ve svém vyjádření uvedl, že správce daně nemá povinnost propojovat tyto nesouvisející dokumenty, a dovozovat tak totožnost dané osoby, a označil tento nedostatek za nesplnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu.

Je tedy zřejmé, že samotná podstata výzkumných a vývojových činností nezakládá daňovým poplatníkům nárok na uplatnění odpočtu bez splnění nezbytných formálních požadavků. Nedodržení těchto požadavků nebude ve světle nové judikatury správcem daně akceptováno a bude považováno za důvod pro odmítnutí celého odpočtu a vyměření souvisejících sankcí.

Zákonem vymezené náležitosti odpočtu jsou na rozdíl od podstaty činností velmi snadno ověřitelné, a proto se formální náležitosti projektu výzkumu a vývoje v poslední době staly častým předmětem kontrolní činnosti správce daně.

Pokud opustíme oblast projektové dokumentace, musíme konstatovat, že ani forma nákladové evidence není nikterak exaktně legislativně specifikována, a praxe ukazuje, že přístup poplatníků se různí.

Některé daňové subjekty mají na vývojové projekty vyčleněna oddělená nákladová střediska, případně analytické účty. Avšak jelikož v odpočtu není možné uplatnit některé druhy nákladů, jako jsou například nakoupené služby, je potřeba i náklady související čistě s výzkumnými a vývojovými činnostmi podrobit další revizi. Proto daňové subjekty velmi často končí vytvářejíc další oddělenou nákladovou evidenci. Přestože ve většině případů vychází z účetnictví, je vedena v oddělených, zpravidla v excelovských tabulkách přímo pro účely vyčíslení odpočtu. Opět standardní formát není nikde definován, nicméně fakt, že oddělenou evidenci je možné s úspěchem vést i tímto jiným průkazným způsobem, potvrdil i Koordinační výbor 57/08.06.05.

3 Vymezení nákladů

3.1 Osobní náklady

I ve vymezení nákladů, které lze do odpočtu zahrnout, najdeme řadu nejasností. Nejvýznamnější podíl nákladů, které jsou v odpočtu daňovými subjekty uplatňovány, tvoří u většiny firem osobní náklady zaměstnanců. Opět

však narážíme na neúplnost legislativního rámce ohledně vymezení osobních nákladů. Zejména náhrady mzdy, logicky součástí osobních nákladů, především pak náhrady mzdy za dovolenou, se staly předmětem rozporu mezi KDP ČR a GFŘ, a to v rámci příspěvku Koordinačního výboru č. 451/22.04.15.

Zástupci daňových poradců argumentovali, že na základě doslovného znění ZDP je zřejmé, že mimo množiny výslovně uvedených nákladů, které nelze v odpočtu uplatnit (v němž náhrady nenajdeme), mohou být veškeré daňově uznatelné náklady vynaložené při realizaci projektu VaV zahrnuty do odpočtu. Ani Pokyn se k náhradám nikterak nevyjadřuje. Závěrem KDP ČR pak bylo, že náhrady mzdy za dovolenou představují daňově účinný náklad, který je povinen každý zaměstnavatel za zákona vynaložit ve stanovené výši obdobně jako zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, které je bez sporu možné do odpočtu zahrnout.

Zástupci GFŘ však namítali, že do osobních nákladů patří pouze mzda, nikoliv náhrada mzdy. Pokud zaměstnanec čerpá dovolenou, nepodílí se na činnostech výzkumu a vývoje, a nelze tedy tvrdit, že náhrady mzdy vynaložené na takového vývojového zaměstnance souvisí s vývojem. Závěrem bylo konstatováno, že v případě odpočtu se jedná o výklad výjimky, kterou je třeba interpretovat restriktivně, konkrétně: „*Právo uplatnit odečet je beneficium, přičemž o rozsahu poskytnutých výhod rozhoduje zákonodárce.*“ Dále byl pak závěr GFŘ o náhradách mzdy na dovolenou rozšířen na veškeré ostatní náhrady, jako je náhrada za státní svátek či nemocenskou a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění. Příspěvek byl uzavřen s rozporem a další indicii k této problematice nám s největší pravděpodobností poskytne až judikatura NSS.

O dalších způsobilých nákladech, jako jsou cestovní náhrady, materiál, či daňové odpisy, toho bylo již napsáno mnoho, zaměříme se proto na jeden méně diskutovaný druh.

3.2 Komplexní náklady příštích období

Další nákladovou kategorií, kde daňoví poplatníci často naráží na nedostatečnou oporu v zákoně, je časové rozlišení v podobě komplexních nákladů příštích období a tzv. kapitalizovaných nákladů, které následně vedou ke vzniku dlouhodobého nehmotného majetku. Přitom právě tyto účetní kategorie jsou pro účtování o nákladech souvisejících s výzkumem a vývojem velmi často používány.

Zde se naskytá otázka, kdy a jak je možné náklady uplatnit. V období vynaložení nákladu, kdy probíhá vývoj, ale daňový základ není náklady ovlivněn? Nebo v následujících obdobích, kdy skutečně náklad nebo jeho část snižuje výsledek hospodaření i základ daně, ale výzkum a vývoj

už vůbec nemusí probíhat? Dle neoficiálního názoru se zástupci správce daně spíše přiklání k tomu, že náklad by měl být do odpočtu zahrnut v období, kdy byl vynaložen.

V případě kapitalizace nehmotného majetku najdeme odpověď i v aktualizovaném znění Pokynu: „*Za náklady vynaložené v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, jsou považovány i náklady, které vstoupí prostřednictvím kapitalizace při úspěšném ukončení projektu do vstupní ceny vyvíjeného majetku.*“

Pro zvýšení právní jistoty daňových subjektů by však bylo vhodné tento závěr uvést i v rámci závazného právního předpisu.

4 Definice výzkumu a vývoje

Ještě před sestavením projektu VaV a rozhodováním o formě nákladové evidence stojí poplatníci před zásadní otázkou. Jaká činnost je ještě výzkum a vývoj, a jaká už ne?

Pokud jde o samotnou definici činností výzkumu a vývoje, ta je v ZDP vymezena relativně obecně. Přitom rozpoznání činností výzkumu a vývoje je pro daňový subjekt z pohledu uplatnění odpočtu jako položky snižující základ daně zcela zásadní.

Odpověď lze částečně nalézt v mezinárodním kontextu, odkud český odpočet pramení. Charakteristika činností výzkumu a vývoje je odbornou veřejností nejčastěji posuzována dle výše zmíněného manuálu Frascati. Ačkoliv ani v ZDP, ani v Pokynu přímý odkaz na tento mezinárodně uznávaný manuál nenajdeme, je zřejmé, že zákonodárce byl při zavedení odpočtu přinejmenším inspirován právě tímto dokumentem.

Frascati manuál stanoví (stejně jako ZDP), že základním kritériem pro odlišení činností výzkumu a vývoje od ostatních (příbuzných) činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Manuál Frascati dává kromě obecných definic daňovým subjektům k dispozici i praktické příklady činnosti, které lze a naopak nelze za výzkumné a vývojové označit. Krom samotné podstaty činností také zdůrazňuje účel, za kterým je činnost prováděna. Velmi známý je příklad pitvy: pokud je pitva prováděna ke zjištění důvodu smrti, je běžnou praxí zdravotní péče a nelze ji označit za výzkum a vývoj. Pokud je však pitva prováděna v rámci např. zvláštního výzkumu určité úmrtnosti pro zjištění vedlejších účinků některých způsobů léčení rakoviny, jedná se o výzkum a vývoj. Podobně také rutinní zkoušky, jakými jsou krevní a bakteriologické testy prováděné pro potřeby lékařů, nejsou VaV, zatímco speciální program krevních testů v souvislosti se zaváděním nového léku je VaV.

Zákon o daních z příjmů si ve svém znění do roku 2014 „vypůjčil“ definici výzkumu a vývoje v poznámce pod

čarou z § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací (dále jen „ZPVV“). Od roku 2014 již tuto poznámku nenajdeme, nicméně tato novela na praktickém rozsahu uplatnění odpočtu nic nemění.

Zákon o daních z příjmů tedy aktuálně uvádí, že za výzkum a vývoj lze označit experimentální či teoretické práce, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, nebo výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje.

Aktuální znění Pokynu zároveň stále odkazuje na § 2 odst. 1 ZPVV, ale konkrétně pouze na ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) až c) ZPVV, která obsahují definice základního výzkumu, aplikovaného výzkumu, experimentálního vývoje. Definice inovace je uvedena v ustanovení § 2 odst. 1 písm. d) ZPVV. Inovací se dle ZPVV rozumí zavedení nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb do praxe, s tím, že se rozlišují inovace postupů a organizační inovace. Pokyn se přímo k inovaci nevyjadřuje, zároveň ji však nevyklučuje.

Zatímco základní vývoj je nejčastěji prováděn ve výzkumných organizacích nebo na akademické půdě, tedy v rámci státního sektoru, v soukromé komerční sféře se nejčastěji setkáme s experimentálním vývojem nebo právě s inovací. Právě rozdílem mezi experimentálním vývojem a inovací se zabýval NSS v dalším, pravděpodobně nejzásadnějším rozsudku čj. 10 Afs 24/2014-119 ze dne 11. 6. 2015, jehož tématem je samotné vymezení výzkumu a vývoje.

V tomto sporu byl správcem daně celý odpočet odmítnut z důvodu, že činnosti, které daňový subjekt uplatnil, nelze označit za výzkumné ani vývojové. Daňový subjekt se zabýval výrobou forem a nástrojů nezbytných k navazující výrobě dílů, z nichž pak jeho zákazníci vyráběli finální výrobky. Správce daně svůj postoj opřel o tvrzení, že daňový subjekt postupoval dle přání zákazníka a že se jednalo o běžnou inovaci, tedy výrobní zakázku na objednávku bez jakékoliv výzkumné nebo technické nejistoty.

Daňový subjekt opřel svá tvrzení o posudky vypracované znalcem v daném oboru. Posudky dokládaly, že použité řešení navrhnuté daňovým subjektem nebylo tímto subjektem v minulosti použito, a je pro něj tudíž činností s prvkem novosti. Připomeňme, že novost se dle Pokynu posuzuje z perspektivy konkrétního poplatníka. Správcem daně však posudky nebyly akceptovány z důvodu nesplnění formálních kritérií pro znalecké posudky; navíc správce daně namítal, že posudky byly vypracovány na základě neúplných informací poskytnutých daňovým subjektem.

Nejvyšší správní soud se zaměřil na posouzení, zda konkrétní činnosti daňového subjektu lze označit za výzkum nebo vývoj dle § 34 ZDP a zejména zda správce daně disponoval dostatečnou technickou specializací pro

erudované posouzení vývojové podstaty činností. Přestože daňový subjekt poskytl správci daně tvrzení včetně důkazů, v čem dle jeho názoru spočívalo vyjasnění technické nejistoty a v čem spočíval ocenitelný prvek novosti, správce daně označil hodnocení těchto důkazů za nadbytečné se zdůvodněním, že daňový subjekt dokončil všechny projekty úspěšně a v rámci své ekonomické činnosti je dodal zákazníkovi.

Nejvyšší správní soud v tomto případě dal za pravdu daňovému subjektu s odůvodněním, že ke zhodnocení způsobitelných činností je nezbytná vysoká technická odbornost, kterou správce daně v daném případě dostatečně nezajistil. Správce daně tedy měl povinnost se zabývat podstatou činností, k jejichž posouzení bylo nezbytné vyhodnocení předložených důkazů – odborných posudků – ke kterému však nedošlo.

Nejvyšší správní soud tudíž uzavřel, že nelze tvrdit, že se v projektu jednalo o pouhou inovaci čistě na základě ekonomického názoru správce daně, pokud je znalec v oboru názoru opačného. Dále dodal, že novost i nejistota jsou neurčitě právní pojmy. Tedy vývoj formy u jednoho poplatníka může být vývoj a u druhého nikoli. Rozhodnutí Krajského soudu NSS zrušil a vrátil k dalšímu jednání, a proto si na pokračování tohoto sporu budeme muset ještě počkat.

Kvalifikací výzkumné a vývojové činnosti se také zabývá i nejnovější rozsudek NSS v oblasti VaV čj. 1 Afs 174/2016-44 ze dne 27. 9. 2016. Předmětem sporu bylo zpochybnění oprávněnosti uplatnění odpočtu na činnost spočívající ve výrobě speciálních obalů s novými charakteristikami pro elektronický a automobilový průmysl. Jako důkaz o realizované výzkumné a vývojové činnosti daňový subjekt během sporu předložil celou řadu prostředků technického charakteru, které měly vést k prokázání prvků novosti a technické nejistoty řešeného projektu.

Zcela v souladu s výše uvedeným rozsudkem se i zde NSS vyjádřil, že se správce daně při posuzování oprávněnosti čerpání daňového odpočtu na VaV měl věnovat technickým aspektům realizovaného projektu. K této skutečnosti však nedošlo. NSS proto v rozsudku uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že správce daně nedisponuje nezbytnou odborností, je na místě využít posudků znalce, jež mu umožní komplexně zjistit a posoudit veškeré skutkové okolnosti související s posuzovaným projektem (tj. zejména přítomnost technické nejistoty a neocenitelného prvku novosti).

V tomto ohledu tedy NSS konstatoval, že pouze propojení skutečností zjištěných správcem daně spolu s technickými aspekty vyplývajícími ze znaleckého posudku zajistí formulaci správného závěru o tom, zda uplatnění odpočtu na projekty VaV bylo ze strany daňového subjektu oprávněné či nikoli.

Rozdílem mezi vývojem a inovací se už před časem zabýval také Krajský soud v Ostravě v nepříliš známém rozhodnutí čj. 22 Ca 332/2007-52 ze dne 5. 11. 2008. Konkrétní otázkou byl rozdíl mezi činnostmi s významným prvkem novosti a činnostmi, které pouze zlepšují existující kvality.

Poplatník uplatňoval odpočet na konstrukci důlních strojů, konkrétně ohýbačky a rovnačky. Krajský soud však dovodil, že „pouhé“ dovybavení strojů například účinnějšími součástmi, materiály či subsystemy, které přispějí ke zvýšení jejich efektivity nebo ke zvýšení bezpečnostních kvalit, nelze považovat za činnosti s významným prvkem novosti. O významný prvek novosti se bude dle krajského soudu jednat pouze v případě, pokud stroj získá novou vlastnost či novou funkci, kterou dříve neměl. Tato argumentace byla převzata i dalšími krajskými soudy a objevuje se i v jiných rozsudcích.

Poslední judikát nás zanechává s otevřenou otázkou, jakým způsobem chápat podstatu a rozsah ocenitelného prvku novosti. Pokyn stanoví, že novost by neměla být posuzována celosvětově či v rámci regionu, ale pouze v rámci poplatníka, jak bylo uvedeno výše. Povšimněme si také, že zmiňuje pouze „prostý“ prvek novosti, nikoliv „významný“ prvek novosti. Samotná definice vývoje obsažená v ZPVV pak uvádí „získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb“. Předmětem novosti, a tedy vývoje tak nemusí nutně být nový výrobek, ale lze ji hledat v procesu, kdy např. efektivnějším, rychlejším, materiálově šetrnějším, či bezpečnějším postupem dojdeme k výrobku se stejnými funkcemi. V praxi se však lze setkat s poměrně širokým výkladem pojmu, včetně restriktivního výkladu jako u výše uvedeného Krajského soudu.

Další dosud nejednoznačnou problematikou novosti jsou projekty, kdy se daňový subjekt předem zaváže, že vyvinuté řešení dodá zákazníkovi v předem dohodnutém termínu. I v předem sjednané zakázce může existovat dostatečné množství nejistoty, na čemž nic nemění ani fakt, že dodané řešení se nakonec ukázalo jako úspěšné. Samotný fakt, že předmět vývoje je předmětem zakázky, nemůže být argumentem, že se o vývoj nejedná, což potvrdil i NSS.

Zde je důležité zdůraznit, že odpočet je určen pro ekonomické subjekty, tedy podnikatele, jejichž hlavním cílem je bezesporu zisk. Pokud daňový subjekt vynakládá náklady, lze očekávat snahu o alespoň určitou míru jistoty, že tyto náklady budou v budoucnu spojeny se zdanitelnými příjmy (což je i základním předpokladem pro daňovou uznatelnost daného nákladu). Navíc pro to, aby mohl být odpočet v daňovém přiznání efektivně uplatněn, je potřeba vygenerovat zdanitelné výnosy. Pokud by v odpočtu

nebylo možné uplatnit náklady, které v budoucnu přinesou zdanitelné příjmy, možnost uplatnění odpočtu by byla fakticky omezena na několik málo případů, kdy si daňový subjekt vyvíjí tzv. do šuplíku, nemluvě o nemožnosti odpočtu nákladů při současné daňové ztrátě.

Jednotná definice všech možných činností výzkumu a vývoje v praxi neexistuje a nalezení hranice mezi výzkumem a vývojem a jinými příbuznými činnostmi je takřka nadlidský úkol pro odpovědného ekonomického pracovníka daňového subjektu a často i zkušeného technického odborníka. Taktéž kontrolní činnost vyžaduje stále větší technické zázemí a zavedení jednotného postupu, což zajistí daňovým poplatníkům větší právní jistotu a ochotu tuto daňovou úlevu využít.

Správce daně v současné době poskytuje daňovým poplatníkům za správní poplatek 10.000 Kč možnost požádat o závazné posouzení výdajů vynaložených na výzkum a vývoj. Dosavadní počet podaných žádostí (v řádu jednotek ročně) však nenaznačuje přílišnou oblibu tohoto institutu u daňových poplatníků. Důvodem je patrně nezřídka několikaměsíční doba zpracování i obava z nejistoty či příliš restriktivního posuzování.

Dalším významným úskalím tohoto institutu je fakt, že správce daně závazné posouzení nevydává k posouzení výzkumu nebo vývoje, ale pouze k otázce týkající se nákladových druhů. Poplatníci tak na rozdíl od jiných zemí s delší historií odpočtů na VaV nemají žádnou možnost dopředu svůj záměr uplatnit odpočet předjednat se správcem daně a vypořádat se tak s panující nejistotou. Rozuzlení a odpovědi pak mohou přijít až při daňové kontrole.

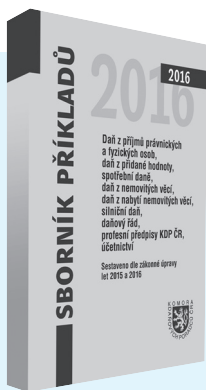
Zároveň je však třeba doplnit, že řadu nedostatků často správce daně neshledává v samotném přístupu k činnostem výzkumu a vývoje, ale v prostém nesplnění

formálních náležitostí, což bezpochyby vzniká opomenutím samotného poplatníka. Proto si připomeňme, že je to vždy daňový poplatník, kdo se rozhodl využít daňového benefitu v podobě odpočtu na VaV, a ten také musí být schopen unést související důkazní břemeno.

5 Závěr

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje představuje významnou formu nepřímé podpory výzkumných a vývojových činností. Od svého zavedení v České republice v roce 2005 sice pozorujeme každoroční nárůst subjektů, které prostřednictvím odpočtu svůj daňový základ snižují, nicméně je velmi pravděpodobné, že odpočet není uplatňován všemi subjekty, které výzkum a vývoj provádějí. Jedním z důvodů je obtížná rozpoznatelnost výzkumu a vývoje od jiných rutinních činností, což mnohdy přesahuje technicky-odborné kapacity jak ekonomických zástupců daňových subjektů, tak správce daně. Proto ani po deseti letech od zavedení odpočtu do české legislativy nedošlo ke konsensu mezi odbornou veřejností a daňovou správou ohledně výkladu definice výzkumu a vývoje.

Judikatura, která je jistě pro uplatnění této daňové úlevy přínosná, v této oblasti předznamenává větší význam znalců a odborníků v oboru, na druhou stranu však poukazuje na daňovou nejistotu v České republice, která podnikatelskému prostředí a přílivu zahraničních investic neprospívá. Pro úspěšné uplatnění odpočtu je tedy nezbytné, aby se daňoví poplatníci zaměřili na dostatečné zapojení relevantních technických pracovníků a unesení důkazního břemene v podobě precizně vypracované projektové dokumentace a zpětného vyhodnocení svých výzkumných a vývojových projektů. Vhodné by také bylo, kdyby správce daně poplatníkům poskytl možnost odpočet po technické stránce tzv. předjednat, třeba za účasti státní odborné agentury tak, jako například v mnoha zahraničních jurisdikcích s delší „odpočtovou“ historií.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2016

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2015.

Cena publikace je 420 Kč vč. DPH + poštovné.

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

Výdaje vynaložené na cizí majetek – vybrané otázky ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal¹
daňový poradce č. 1757, N-Consult s.r.o.

Mgr. Iveta Nesrovnalová¹
daňová poradkyně č. 3158, N-Consult s.r.o.

V tomto pojednání se zabýváme některými aspekty výdajů vynakládaných na cizí věci z pohledu daní z příjmů. V praxi jde většinou o situace, kdy tyto náklady vynakládá nájemce či podnájemce. Může však jít i o situace, kdy tyto náklady vynakládá vypůjčitel, respektive obecně osoba, která je oprávněna užívat cizí věc. Zabýváme se pouze některými aspekty této problematiky, a to především těmi, které byly řešeny v judikatuře Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“), případně k nim existují některé z výkladů státní správy. Rozhodně nejde o úplný popis této složité rozsáhlé oblasti.

V první části se budeme věnovat situacím, kdy tyto výdaje mají charakter opravy [§ 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb.], a to jak z pohledu uživatele věci, který tyto náklady vynakládá, tak z pohledu jejího vlastníka. V druhé části se pak částečně budeme věnovat problematice technického zhodnocení (§ 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – dále jen „ZDP“) v některých specifických situacích. Pokud dále hovoříme o výdajích, máme samozřejmě na mysli v případě účetních jednotek účetní náklady, v ostatních případech pak výdaje.

1 Výdaje na opravy

1.1 Výdaje na opravy z pohledu nájemce

Základní otázkou, která se v daňové oblasti vyskytuje, v podstatě již od existence nové daňové soustavy, je, zda výdaje, které vynakládá nájemce na opravy pronajatého majetku, jsou na jeho straně daňově uznatelné a pokud



ano, tak za jakých podmínek. Jednoznačná přímá odpověď na tuto otázku v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu zatím absentuje. Je možné vyjít pouze z některých rozhodnutí, ze kterých nepřímou vyplývá, že pokud povinnost opravovat pronajatý majetek plyne z nájemní smlouvy, mělo by se jednat o daňově uznatelný náklad (viz rozhodnutí ze dne 25. 11. 2011, čj. 7 Afs 40/2011-69, kterému se budeme věnovat podrobněji v části 1.1.1 První rozhodnutí v kauze „Opěrná zídka“).

Co se týká výkladů státní správy, tak (pokud nejde o nepečenitou formu plnění nájemného) pokyn GFŘ D-22 hovoří o tom, že daňovým výdajem jsou také výdaje „vynaložené nájemcem v souvislosti se smluveným způsobem užívání najaté věci“ (viz K § 24 odst. 1 bod 2). V některých starších verzích tohoto základního výkladového pokynu k zákonu o daních z příjmů byl výklad k této věci složitější a rozlišoval běžné opravy (neboli obvyklé udržování) a ostatní (náročnější a rozsáhlejší) opravy, u kterých byla kritéria přísnější.²

Přikláníme se k názoru, že v případě povinnosti nájemce opravovat najatý majetek by se mělo obecně jednat na straně nájemce o daňově uznatelný náklad. Je však nutné samozřejmě posuzovat konkrétní situace. Prvním příkladem je situace, kdy nájemce opravuje v průběhu trvání nájemní smlouvy pronajatý majetek s tím, že po skončení nájemní smlouvy se vrací majetek v zásadě v takovém stavu, v jakém byl předán. Pak by dle našeho názoru neměl být problém s daňovou uznatelností nákladů na opravy pronajatého majetku, a to i když půjde o náročnější (například i generální) opravu pronajatého majetku.

¹ Autoři si dovoluují poděkovat za podnětné připomínky a doplnění JUDr. Barbaře Pořízkové, soudkyni Nejvyššího správního soudu, a dále kolegům daňovým poradcům Ing. Mgr. Pavlu Fekarovi, Ing. Vlastimilu Sojkovi a Ing. Radku Tkáčovi.

² Viz např. pokyn D-132 k § 24 odst. 1 bod 3.

Jiná situace podle našeho názoru může nastat v případě, kdy nájemce provede generální opravu pronajatého majetku a okamžitě po provedení prací ukončí nájemní vztah a majetek předá pronajímateli bez toho, že by požadoval jakoukoliv úhradu. Zde může být legitimní otázka správce daně, jakým způsobem nájemce doloží a prokáže, že se v případě opravy jednalo o náklad, který splní podmínku § 24 odst. 1 ZDP. Tím zároveň netvrdíme, že vzhledem ke konkrétním okolnostem nemůže poplatník důkazní břemeno i v takové situaci unést. Například případná „podnikatelská nešikovnost či neschopnost“ daňového subjektu nemůže být důvodem pro neuznání výdaje. Hospodárnost vynakládaného výdaje nemůže být kritériem daňové uznatelnosti, pokud nedochází k úhradě tak nepřiměřených výdajů, že to evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování (viz rozhodnutí ze dne 31. 3. 2016, čj. 9 Afs 73/2015-37).

Je tedy možné uzavřít, že v případě oprav pronajatého majetku nájemcem by se obecně mělo jednat o daňově uznatelné náklady, pokud povinnost opravovat stanoví nájemní smlouva³. Je vždy nutné v souladu s výše uvedeným posuzovat konkrétní situaci. Na druhé straně bychom chtěli upozornit, že v praxi je možné se setkat i s přísnějším pohledem na danou otázku (rozlišujícím například, zda jde o běžnou opravu či údržbu, jak bylo uvedeno výše⁴, či zohledňujícím soukromoprávní úpravu nájemní smlouvy) s tím, že – jak jsme již uvedli – rozhodnutí NSS k této věci zatím chybí.

1.1.1 Kauza „Opěrná zídka“ – daňová uznatelnost výdajů vynakládaných na cizí věc

První rozhodnutí v kauze „Opěrná zídka“

V této souvislosti považujeme za důležité upozornit na jednu zajímavou situaci řešenou Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 11. 2011, čj. 7 Afs 40/2011-69. Šlo o případ, kdy nájemce vynakládal výdaje, které podle správního soudu neměly charakter ani oprav pronajatého majetku, ani se nejednalo o technické zhodnocení. Jde o kauzu tzv. opěrné zídky. V uvedeném případě šlo o situaci, kdy nájemce měl pronajatu nemovitost, ve které poskytoval ubytování (šlo o pracovníky pracující v automobilovém průmyslu). V nájemní smlouvě byla mimo jiné sjednána povinnost na straně nájemce vystavět opěrnou zídku. Opěrná zídka byla na cizím pozemku. Smyslem výstavby takové zídky bylo zabránit případným negativním účinkům vodního toku, u něhož se nemovitost nacházela. Otázkou bylo, zda náklady vynaložené na postavení této opěrné zídky mohou být na straně nájemce daňově uznatelné. NSS dospěl k závěru, že ano, když k dané věci uvedl následující právní věty:

„... I. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nestanoví podmínku, že pro zjištění základu daně je možné odečíst pouze výdaje vynaložené v souvislosti s vlastním majetkem.

II. Při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak. To je na místě obzvláště v případě, jde-li o výdaj na jiný majetek než vlastní majetek daňového subjektu...“

Dle NSS jde o daňově uznatelný náklad, protože:

- Povinnost vystavět tuto opěrnou zídku byla zakomponována do nájemní smlouvy (tímto by bylo možné argumentovat také z hlediska daňové uznatelnosti nákladů na opravu pronajatého majetku – viz výše část 1.1. Výdaje na opravy z pohledu nájemce).
- Takové řešení je součástí podnikatelské strategie a je ekonomicky racionální jak pro nájemce, tak pro pronajímatele:

„...Zvláštní úprava údržby pronajatých nemovitostí oproti obecné úpravě v občanském zákoníku je v souladu se zásadou autonomie vůle vyjádřené v ust. § 2 odst. 3 o. z., podle něhož si mohou účastníci občanskoprávních vztahů upravit vzájemná práva a povinnosti odchýlně od zákona, pokud toto zákon výslovně nezakazuje nebo nevyplývá z povahy jeho ustanovení něco odlišného. Nabídka určitého bonusu v případě uzavření nájemní smlouvy bezpochyby představuje podnikatelskou strategii. Nájemci umožňuje dosáhnout cíle v podobě nájmu věci, tedy většinou zvýhodnění vůči ostatním zájemcům o vstup do nájemního vztahu. Pronajímateli v případě plnění spojeného s pronajímanou věcí umožňuje věc vůbec pronajmout, v dalších případech uspokojit jiné své potřeby, např. údržbu zahrady formou sekání či její estetické zkrášlení výsadbou stromků. Pokud byl v daném případě vodní břeh trvale rozplavován směrem do zahrady, pak by uplatnění domu na nájemním trhu s nemovitostmi bylo logicky nižší...“

S výše uvedeným názorem Nejvyššího správního soudu se plně ztotožňujeme, byť jsme si vědomi, že názory na uvedený rozsudek nejsou zcela jednotné (přestože, jak je uvedeno výše, je k uvedenému rozhodnutí v databázi NSS právní věta, nebyl doposud publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS, což může svědčit o tom, že k publikaci byl navržen, ale neprošel plénum NSS). Nicméně respektuje a „daňově nepostihuje“ ekonomicky racionální chování obou smluvních stran. V této souvislosti si dovedeme představit i jiné podobné situace, kdy podnikatel bude vynakládat výdaje, které se týkají cizího majetku, a přesto se bude jednat dle našeho názoru o daňově uznatelné

³ Podobně odpověď Ing. Kelblové na dotaz č. 8 na s. 58 ve Finančním, daňovém a účetním bulletinu (FDÚB) I/2005, odpověď Ing. Kelblové ve spolupráci s Ing. Bendou na dotaz č. 5 na s. 53 a 54 FDÚB II/2009, odpověď Ing. Kelblové na dotaz č. 3 na s. 62–63 FDÚB I/2011.

⁴ Viz např. ŽMOLÍK, Christian. Operativní nájem vozidla. *Účetní a daně*. 2011, (10): s. 14–18.

výdaje. Jako příklad lze uvést situaci, kdy podnikatel bude provozovat luxusní restauraci, včetně zahrádky. Protějšší stranu domu, na kterou je výhled z této zahrádky, však budou „zdobit“ ne příliš slušné „graffiti“. Pak bude logickou snahou provozovatele restaurace toto změnit. Může samozřejmě jednat s vlastníkem protějššího domu, ale pokud taková jednání nebudou úspěšná, může zvolit i jiné řešení, které jej bude stát výdaje. Může se například snažit očistit uvedenou zeď, ale může se také například snažit postavit zábranu zamezující takovému výhledu. Při tomto svém postupu může dokonce porušit některé jiné platné právní předpisy. To by však v současné době nemělo být kritériem pro daňovou uznatelnost, resp. neuznatelnost výdaje.⁵ Jsme tedy přesvědčeni v souladu s výše uvedenou argumentací NSS, že takové výdaje by měly být daňově uznatelné, i když v rámci jejich vynakládání může podnikatel zhodnocovat cizí majetek a dokonce, jak již bylo výše uvedeno, může porušovat jiné platné právní předpisy (za takové porušení může být samozřejmě udělena sankce dle právních předpisů, které byly porušeny, nemůže to však vést k daňové neuznatelnosti vynaloženého výdaje).

Druhé rozhodnutí v kauze „Opěrná zídka“

Nicméně v dané souvislosti bychom si dovolili upozornit, že kauzu posuzoval NSS i podruhé a v tomto případě to již tak příznivě pro poplatníka nedopadlo – viz rozhodnutí ze dne 29. 5. 2014, čj. 7 Afs 77/2013-41. Pronajímatel i nájemce byli totiž v daném případě osoby spojené dle § 23 odst. 7 ZDP. NSS řešil otázku, zda z hlediska výše ceny obvyklé je nutné do sjednané ceny za nájem započítat i výdaje vynaložené na postavení právě uvedené opěrné zídky a pokud ano, tak kdy. Dospěl k jednoznačnému závěru, že ano, a to v roce, kdy byly vynaloženy. Při takovém závěru celkové nájemné (to je nájemné navýšené o celkové náklady na vybudování opěrné zídky) bylo v posuzovaném zdaňovacím období mimo úroveň cen obvyklých. Z tohoto rozhodnutí by tedy bylo možné dovodit, že náklady, které vynakládá nájemce či jiná osoba v souvislosti s užíváním cizí věci (zřejmě tedy i opravy pronajaté věci), jsou z hlediska posuzování ceny obvyklé součástí nájemného. Dle našeho názoru však z tohoto závěru *a priori* nevyplývá, že by tyto náklady vždy měly být ve stejném okamžiku a ve stejné částce považovány z hlediska pronajímatele za jeho nepeněžitý příjem. Této otázce se podrobněji věnujeme v následující části (viz 1.2 Výdaje na opravy z hlediska pronajímatele).

Nejvyšší správní soud v druhém rozhodnutí řešil také otázku, zda by tyto náklady z tohoto pohledu (tj. z hlediska aplikace § 23 odst. 7 ZDP) neměly být časově rozlišené. Dospěl k závěru, že nikoliv, a to z důvodu, že:

a) Sám daňový subjekt uváděl, že jde o výdaj daného zdaňovacího období.

b) Pokud by se měly tyto výdaje pro účely § 23 odst. 7 ZDP časově rozlišit, je otázka, jak. Jestli dopředu či zpětně a po jaké období.

Uvedenou otázku tedy uzavřel Nejvyšší správní soud s tím, že v daném případě není důvod k časovému rozlišení pro účely aplikace § 23 odst. 7 ZDP:

„Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem stěžovatelky, že náklady vynaložené na opravu opěrné zídky měly být rozpočítány do jednotlivých let podle délky trvání nájemní smlouvy. Pokud provedením oprav byla obnova teras po povodni dokončena, nemusela již stěžovatelka po zbylou část nájemního vztahu vynakládat další výdaje za stejným účelem. To však bez dalšího neznamena, že by měly být veškeré výdaje za podobné služby rozpočítávány jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nájemce. Vždy se totiž jedná o výdaje vynaložené v konkrétním zdaňovacím období, které vyplývají z nájemního vztahu a jejichž účelem je tento vztah nadále udržet. Perspektivou ekonomické logiky nájemce i pronajímatele se celková hodnota nájemného včetně těchto služeb v průběhu trvání nájemního vztahu ‚zprůměruje‘, a tomu nějakým způsobem odpovídá i smluvená výše nájemného. Není úkolem správce daně, aby místo pronajímatele a nájemce prováděl tuto úvahu a náklady za všechny provedené služby automaticky rozpočítával. Tento postup by navíc musel být prováděn zpětně i do budoucna, tj. na celou dobu nájemního vztahu a ve svém důsledku by ztížil, nebo dokonce znemožnil, účastníkům nájemního vztahu uplatnění vynaložených nákladů a správci daně řádný výkon daňové správy. Ani z žádných skutečností prokázaných v průběhu daňového řízení nevyplývá, že by měly být náklady vynaložené na dokončení oprav podle ujednání stěžovatelky a pronajímatele jakýmkoliv způsobem rozpočítávány k fixní části nájemného na jednotlivé roky trvání nájmu. Předmětná nájemní smlouva byla sjednána výslovně na dobu neurčitou a ani z jejího dodatku č. 1 nic jiného nevyplývá. Stěžovatelka vedle toho sama náklady na opravu zídky zahrnula do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2006. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru stěžovatelka uvedla, že provedené opravy vyplývají z potřeb vzniklých v roce 2006. Finanční ředitelství proto správně započítalo do celkové výše nájemného v tomto zdaňovacím období veškeré vynaložené náklady na opravu předmětné zídky...“

Na tuto skutečnost je proto nutné dávat pozor v případě, kdy nájemce a pronajímatel budou spojené osoby. Domníváme se, že nepříznivému efektu jednorázového započítávání těchto nákladů z hlediska aplikace § 23 odst. 7 ZDP je možné částečně zamezit vhodnou úpravou této otázky v nájemní smlouvě. Samozřejmě nemusíme připomínat, že taková úprava nesmí být účelová a musí

⁵ Viz například judikát ze dne 26. 9. 2012, čj. 2 Afs 19/2012-39, ze dne 22. 4. 2015, čj. 9 Afs 274/2014-39, ze dne 7. 5. 2015, čj. 9 Afs 275/2014-42.

odpovídat vůli smluvních stran a musí mít ekonomický důvod jiný než pouze daňový.

1.2 Výdaje na opravy z hlediska pronajímatele

V této souvislosti vzniká otázka, zda z titulu oprav provedených nájemcem může docházet na straně pronajímatele ke vzniku nepeněžitých příjmů dle § 23 odst. 6 ZDP. Některé výklady dovozují, že se v tomto případě o nepeněžitý příjem nejedná. Vycházejí z toho, že uvedené ustanovení v případě nájemního vztahu výslovně počítá s nepeněžitým příjmem pouze z titulu technického zhodnocení provedeného nájemcem. Nicméně tato otázka již také byla předmětem posouzení ze strany NSS, a to v jeho rozhodnutích ze dne 15. 5. 2014, čj. 8 Afs 66/2013-49 a čj. 8 Afs 67/2013-49. V uvedeném rozhodnutí soud dovodil, že i z titulu provedených oprav může na straně pronajímatele docházet ke vzniku nepeněžitých příjmů dle § 23 odst. 6 ZDP, když k dané věci uvedl následující právní větu: „... Ustanovení § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, obsahuje dvě samostatné právní normy. Zařazením druhé věty s účinností od 1. 1. 1997 nedošlo k omezení možnosti zahrnout do předmětu daně nepeněžitý příjem. Druhá věta navazuje na větu první, aniž by zužovala rozsah její působnosti...“

Nejvyšší správní soud tedy očividně dospěl k závěru, že speciální úprava nepeněžitých příjmů z titulu technického zhodnocení neomezuje možnost vzniku nepeněžitých příjmů pouze na technické zhodnocení, ale může k němu dojít také z titulu oprav prováděných nájemcem. Nejvyšší správní soud uvedl, že vznik nepeněžitých příjmů není v tomto případě možné dovodit z jazykového výkladu ustanovení § 23 odst. 6 ZDP. V případě fyzické osoby je však vznik nepeněžitých příjmů možné dovodit z ustanovení § 3 ZDP. NSS dále uvedl, že nenašel rozumný důvod, aby v tomto případě docházelo k odlišnému pohledu na tuto otázku z hlediska daně z příjmů osob fyzických a právnických. Takový výklad by dle něj vedl k absurdním závěrům, a proto uzavřel, že i v tomto případě vzniká na straně pronajímatele potenciálně nepeněžitý příjem dle § 23 odst. 6 ZDP:

„34. ... Za podklad pro zařazení nepeněžitých příjmů právnických osob mezi zdanitelné příjmy je proto třeba považovat právě § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, který je zařazen až ve společných ustanoveních pro fyzické i právnické osoby, byť se toto zařazení do společných ustanovení nejvíce jako systematické s ohledem na § 3 téhož zákona.“

35. Pokud by zařazení druhé věty do § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů mělo být chápáno jako omezení rozsahu působnosti věty první, obecný podklad pro zahrnutí nepeněžitých příjmů právnických osob do předmětu daně by byl ze zákona o daních z příjmů vymazán. U právnických osob by byl předmětem daně pouze nepeněžitý příjem z pronájmu, a to pouze tehdy, pokud by nájemce vynaložil výdaje na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouvy, tyto výdaje by nebyly uhrazeny vlastníkem

(pronajímatelem) a byla by zároveň splněna některá z podmínek uvedených v písmenech a) až c). Zužující výklad tedy vede k absurdním důsledkům a neodpovídá smyslu a účelu předmětné právní úpravy, proto je třeba jej odmítnout.“

V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že šlo o částečně specifickou situaci, kdy se nejednalo o opravy nad rámec sjednaného nájemného, ale naopak opravami bylo nájemné hrazeno. Spor spočíval v otázce, kolik a za jakou částku bylo v daném zdaňovacím období provedeno oprav a jaká má být na straně pronajímatele výše jeho zdanitelného příjmu, a to v návaznosti na úpravu této otázky v nájemní smlouvě.

V tomto rozhodnutí tak nebyla řešena otázka, jaká je výše případného nepeněžitých příjmů a kdy dochází k jeho vzniku v případech, kdy nájemce opravuje pronajatý majetek a není tím placeno nájemné. V souladu s odůvodněním tohoto rozsudku se domníváme, že nelze použít ocenění, které je v § 23 odst. 6 ZDP výslovně vyhrazeno pouze pro technické zhodnocení. V tomto případě je nutné vyjít ze staršího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, který řešil tuto otázku z pohledu technického zhodnocení v době, kdy v zákoně výše nepeněžitých příjmů nebyla výslovně upravena v § 23 odst. 6 ZDP (srov. rozhodnutí NSS ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, Sbirka rozhodnutí NSS 5/2006, s. 408, č. 843/2006 Sb. NSS). Z tohoto, a dalo by se říci i zásadního a základního, rozhodnutí NSS k této problematice (jde o „nestora“ v rozhodnutích k této věci) vyplývá, že se musí jednat o situaci, kdy dochází k navýšení majetku poplatníka, se kterým může poplatník reálně disponovat. Musí tedy jít o skutečné navýšení jeho majetku. Z toho vyplývá, že takový příjem může pronajímateli vzniknout pouze ke dni skončení nájemní smlouvy (v průběhu trvání nájemní smlouvy má pronajímatel příjem pouze z titulu nájemného). Tento závěr je pak shrnut v právní větě (byť se uvedené rozhodnutí týká fyzické osoby, je možné dle našeho názoru pro tyto účely jeho závěry aplikovat i v případě právnických osob – viz čj. 7 Afs 94/2008-55 ze dne 9. 7. 2009):

„Příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. K nepeněžitému příjmu vlastníka nemovitosti proto nedochází již v okamžiku jejího zhodnocení (zde: rekonstrukce provedená nájemcem na jeho vlastní náklady), nýbrž teprve v okamžiku skutečného obohacení vlastníka, tedy např. v okamžiku ukončení původního nájemního vztahu...“

V souladu s výše uvedeným se domníváme, že pokud by na straně pronajímatele z titulu oprav provedených

nájemcem mělo docházet ke vzniku nepeněžitého příjmu dle § 23 odst. 6 ZDP, může k tomu dojít až ke dni skončení nájmu, přičemž výše tohoto potenciálního příjmu (oceno- ná dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku) bude záviset na stavu pronajmaného majetku ke dni skončení nájemního vztahu, a to v souladu s tím, co je uvedeno ve výše zmíněném rozhodnutí NSS ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136 (Sbírka rozhodnutí NSS 5/2006, s. 408, č. 843/2006 Sb. NSS). Může tak dojít k tomu, že výše příjmu se může ke dni skončení nájmu blížit nule či být přímo rovna nule, protože si nájemce prostě jím provedené opravy „odbydlel“.

1.3 Náklady na opravy u vypůjčitele

Složitější je pak otázka, zda je možné do daňových výdajů uplatnit opravy v případech, kdy je provádí vypůjčitel [§ 659 až 662 starého občanského zákoníku (dále jen „ObčZ“), § 2193 až 2220 nového občanského zákoníku (dále jen „NOZ“)]. Tuto otázku již také řešil NSS v kauze, kdy šlo o výpůjčku areálu pily, ve kterém vypůjčitel prováděl opravy (rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2010, čj. 2 Afs 76/2009-81, posouzený a potvrzený následně usnesením ze dne 15. 9. 2010, sp. zn. ÚS I. ÚS 1245/10: Ústavní soud ČR však neposuzoval věc meritorně.). Je nutné zdůraznit, že šlo o značně specifickou situaci. Jednalo se o výpůjčku areálu pily. Použití smlouvy o výpůjčce nebylo jakkoliv zdůvodněno a šlo o spojené osoby. Nejvyšší správní soud v daném případě dospěl k závěru, že výdaje na tyto opravy jsou daňově neuznatelné (s výjimkou výdajů, ke kterým byl vypůjčitel povinen dle § 659–662 ObčZ), když k dané věci uvedl následující právní větu:

„... Výdaje vynaložené vypůjčitelem na vypůjčenou věc nad rámec povinností vyplývajících z § 659 až 662 občanského zákoníku nebo povinností vyplývajících z uzavřené smlouvy o výpůjčce nelze považovat za výdaje k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. ...“

Nejvyšší správní soud se v daném rozhodnutí vyjádřil k otázce použití výpůjčky v rámci podnikatelských vztahů. Zdůraznil, že dle jeho názoru bývá používána především v rodinných vztazích a mezi spojenými osobami, a to vzhledem k její bezúplatnosti. Dle NSS by nezávislí podnikatelé volili úplatný vztah, tj. nájemní smlouvu. Pokud podnikatelé v rámci smluvní volnosti přesto použijí smlouvu o výpůjčce, musí dle NSS nést negativní daňové důsledky v podobě neuznatelných nákladů na opravy na straně vypůjčitele:

„Bezplatnost, či přesněji absence adekvátního protiplnění za přijaté plnění, bývá výrazem blízkého vztahu mezi smluvními stranami, typicky v rámci rodinných vazeb. Tak tomu je i v nyní posuzovaném případě, kdy na straně půjčitele a vypůjčitele vystupují osoby blízké. Pokud by tomu tak nebylo, pak by s největší pravděpodobností nedošlo

k uzavření smlouvy o výpůjčce, ale k uzavření některé úplatné formy závazkového vztahu, například nájemní smlouvy; to však pro posouzení daňových konsekvencí posuzovaného závazkového vztahu není podstatné. Rozhodné je, že došlo-li k uzavření smlouvy o výpůjčce, pak smluvním stranám vznikla práva a povinnosti ve smyslu ustanovení § 660 a § 661 občanského zákoníku. Tato práva a povinnosti popsal krajský soud zcela přiléhavě a v rovině soukromého práva je stěžovatelka fakticky ani nezpochybňuje. Určitá nevyváženost posuzovaného typu smlouvy je jejím pojmovým znakem a nemá smysl s tímto faktem jakkoli polemizovat. Argumentace stěžovatelky ovšem zcela pomíjí, že předmět výpůjčky (jež byl evidentně využíván v souladu s jeho účelem a v souladu se smlouvou) byl půjčitelem využíván pro potřeby podnikání, čímž se věc posouvá též do roviny veřejnoprávní, neboť náklady vynaložené na udržení jeho provozuschopnosti uplatňoval půjčitel v rámci plnění svých fiskálních povinností. Obecně lze říci, že pokud stěžovatelka (jejíž postavení v dané věci je poněkud výjimečné, neboť vystupuje jako vypůjčitel a zároveň jako jeden ze sukcesorů původního půjčitele) dobrovolně vstoupila do soukromoprávního vztahu, jehož podstatou je nerovnoměrné rozložení benefitů mezi smluvními stranami, nemůže tímto faktem argumentovat z hlediska veřejnoprávních konsekvencí tohoto vztahu. ... Krajský soud tedy při hodnocení konkrétních okolností věci (viz dále) správně vycházel ze soukromoprávní úpravy předmětného závazkového vztahu a z obsahu smlouvy a zcela správně dovodil (pro věc zásadní) premisu, že jde-li o běžné opotřebení předmětu výpůjčky, přiměřené dohodnutému způsobu užívání, pak náklady na jeho odstranění nemůže nést vypůjčitel, ale nese je půjčitel. Pokud tedy vypůjčitel vynaložil náklady na opravy předmětu výpůjčky, k nimž dle zákona nebyl povinen (tedy náklady na odstranění běžného opotřebení), pak logicky tyto výdaje nemůže uplatnit ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů...“

Domníváme se, že je nutné zohlednit specifickou povahu uvedeného případu a závěry tohoto rozhodnutí (byť prošly testem ústavnosti) nezevšeobecňovat. Rozhodně pak nesouhlasíme s tím, že nezávislí podnikatelé by smlouvu o výpůjčce v praxi nikdy nepoužili. Naopak v podnikatelské praxi často vznikají situace, kdy se typicky používá pouze výpůjčka a její využití je ekonomicky opodstatněné. V takových případech není dle našeho názoru žádný důvod, aby náklady na opravy byly na straně vypůjčitele daňově neuznatelné.

V této souvislosti je nutné zohlednit úpravu výpůjčky v novém občanském zákoníku, ve které je uvedeno, že běžné náklady související s používáním vypůjčeného majetku hradí dle § 2199 odst. 1 NOZ vypůjčitel, což je dle některých výkladů vnímáno jako věcná změna oproti předchozí právní úpravě.⁶ Běžné opravy související

⁶ ČECH, Petr. Smluvní právo v novém občanském zákoníku. *Metodické aktuality*. 2014, (1): s. 42.

s užíváním vypůjčené věci by tedy měly být od 1. 1. 2014 daňově uznatelným nákladem na straně vypůjčitele i dle výše zmíněného rozhodnutí NSS.

Nicméně dle našeho názoru v situaci, kdy výpůjčka dává ekonomickou logiku, by tyto náklady měly být u vypůjčitele daňově uznatelné, i když nepůjde o běžné opravy. Lze pak uvést dva příklady, kdy je použití výpůjčky i mezi nezávislými podnikateli zcela běžné a dává ekonomickou logiku:

- 1) Prvním je situace, kdy je výpůjčka využívána v rámci pořizování majetku na úvěr, kdy je zároveň realizováno zajištění závazku převodem vlastnického práva, plus následná výpůjčka takto pořizovaného majetku. Z ekonomického hlediska je v tomto případě výpůjčka integrální součástí právních vztahů, které jsou uzavřeny s cílem pořídit majetek.
- 2) Jako druhý případ je možné uvést často používané řešení například v rámci automobilového průmyslu, kdy automobilka ve své režii vyrobí formu či model, který na základě smlouvy o výpůjčce poskytne svému dodavateli. Neboli obecně jde o výpůjčku strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek. Jde o součást smluvních podmínek úplatné operace (dodávek zboží), která je obecně pro obě strany ekonomicky výhodná i při zohlednění výpůjčky.

Dle našeho názoru by v takových a jiných podobných případech mělo být možné, aby náklady na opravy (i pokud nepůjde o běžné opravy) byly na straně vypůjčitele daňově uznatelné a na tyto případy (a jiné podobné situace) aby nedopadaly restrikce vyplývající z výše uvedeného rozsudku. V této souvislosti je možné ocenit, že tento názor sdílí v tuto chvíli i GFŘ.⁷ Chtěli bychom pouze upozornit, že dle stanoviska GFŘ v případě zajištění závazku převodem vlastnického práva je nezbytné, aby povinnost opravovat vypůjčený majetek (nad rámec běžných oprav) vyplývala ze smlouvy. Úpravu této otázky ve smlouvě pak lze obecně samozřejmě doporučit i ve výše popsané druhé situaci.

2 Technické zhodnocení

2.1 Technické zhodnocení provedené nájemcem v rámci cese nájemní smlouvy

Na závěr našeho pojednání se zaměříme na problematiku technického zhodnocení v případě cese nájemní smlouvy. Jde o případ, kdy nájemce provede technické zhodnocení

na pronajatém majetku, které v souladu s § 28 odst. 3 ZDP odepisuje. Nicméně v praxi je běžné, že v situaci, kdy se nájemce rozhodne z ekonomických či jiných podnikatelských důvodů ukončit využívání pronajatého majetku, je pro něj výhodnější neukončovat nájemní smlouvu, ale cedovat ji jako celek na nového nájemce. V praxi je pak zcela běžné, že v rámci této cese nájemní smlouvy dochází k tomu, že nový a starý nájemce si mimo jiné vyrovnají neodepsanou hodnotu provedeného technického zhodnocení. V této souvislosti je samozřejmě nutné zdůraznit, že nejde z právního hlediska o prodej technického zhodnocení. Technické zhodnocení není nic reálného. Jedná se tedy o vypořádání vynaložených výdajů. Toto řešení je výhodné jak z ekonomického, právního, tak i daňového pohledu (zde by se možná dalo říci v souladu s tím, co je uvedeno v komentovaném rozhodnutí) pro všechny tři zúčastněné strany smlouvy, tj. pro pronajímatele, původního i nového nájemce. Právně se jedná o úplatu (nebo část úplaty) za postoupení nájemní smlouvy, kdy po zbytek nájemní smlouvy je postupník jako nový nájemce oprávněn mimo jiné užívat výhody nákladů, které postupitel jako původní nájemce v minulosti vynaložil. Postupník tak de facto v úplatě za postoupení nájemní smlouvy platí i za možnost užívat zhodnocený předmět nájmu. Daňově se v tomto případě běžně vycházelo z toho, že na straně pronajímatele nevzniká nepeněžitý příjem dle § 23 odst. 6 ZDP, neboť nedochází k ukončení nájemní smlouvy (do nájemní smlouvy pouze vstupuje nový nájemce, jinak se nájemní smlouva nijak nemění, předmět nájmu se nevrací pronajímateli). Z pohledu původního nájemce platí, že zůstatková cena (daňová) technického zhodnocení byla daňově uznatelná do výše úhrady od nového nájemce [§ 24 odst. 2 písm. tb) ZDP]. Běžným postupem pak bylo, že výše této úhrady od nového nájemce většinou v praxi odpovídala, resp. nebyla nižší než zůstatková cena daňová tohoto technického zhodnocení. Na straně nového nájemce pak docházelo k tomu, že částku, kterou takto uhradil původnímu nájemci, zohledňoval nový nájemce v základu daně prostřednictvím daňových odpisů v souladu s § 28 odst. 3 ZDP. Je třeba zdůraznit, že uvedené řešení dokonce doporučovala doktrína s tím, že tyto výklady zaznívaly a nadále zaznívají, a to i ze strany pracovníků či bývalých pracovníků daňové správy.⁸

Klidné vody této správní praxe rozvířilo až rozhodnutí sedmého senátu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 28/2013-23, který dospěl k závěru, že možnost odpisovat na straně nového nájemce v těchto případech není, přičemž k dané věci uvedl následující právní větu:

⁷ NESROVNAL, Jiří, RADISLAV TKÁČ, OTAKAR MACHALA a PETR TOMAN. 452/22.04.15 *Některé případy daňových dopadů bezúplatných přímů.* KV 22. 4. 2015 až 17. 2. 2016 – příspěvek uzavřen 4. 3. 2016.

⁸ KELBLOVÁ, Helena. Uplatňování daňových a účetních odpisů v základu daně z příjmů právnických osob v letech 2011 a 2012 – 3. část. *FDÚB.* 2012, (III): s. 36; KELBLOVÁ, Helena. Další leasingové vztahy a jejich řešení z pohledu zákona o daních z příjmů. *Finanční, daňový a účetní Bulletin.* 2010, (IV): s. 17; NIGRIN, Jiří. Technické zhodnocení pronajatého majetku. *Daňová a hospodářská kartotéka.* 2001, (10): s. 7; SEDLÁKOVÁ, Eva. Příjmy z pronájmu a prodej nemovitosti z hlediska daně z příjmů. *Účetnictví.* 2010, (11): s. 36–44; BACHOR, Vlastimil. Daňové typy pro stanovení daňové povinnosti zejména u právnických osob nejen za zdaňovací období započatá v roce 2012. *Účetní a daně.* 2013, (3): s. 4–11.

„II. Soukromoprávním úkonem nelze převést veřejné subjektivní právo uplatnit odpisy technického zhodnocení (§ 26 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) z jedné osoby na druhou, ledaže by zákon takovou možnost stanovil...“

Svůj závěr postavil sedmý senát na tom, že daňová povinnost je nepřevoditelná (§ 45 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nyní § 241 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Za daňovou povinnost pak považoval i veškeré daňové výhody (benefity), mezi něž zařadil i možnost odpisovat technické zhodnocení nájemcem jako výjimku z pravidla, že odpisuje vlastník. Dále pak sedmý senát pokračoval tím, že tato možnost odpisovat technické zhodnocení se vztahuje pouze na prvního nájemce, který v první fázi (v prvním kroku) technické zhodnocení uhradil, ale nemůže se již vztahovat na nového nájemce, který takové technické zhodnocení hradí v rámci cese nájemní smlouvy, protože převzal najatou věc již s dříve provedeným technickým zhodnocením. Je třeba taktéž zdůraznit, že sedmý senát ve svém rozhodnutí uvedl, že nepovažuje za možné, aby tyto náklady z titulu technického zhodnocení v základu daně neuplatnil žádný z daňových subjektů. Přičemž ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že dle jeho názoru dochází ke skončení původního nájmu, a proto může tyto náklady uplatnit pronajímatel, kterému by však zároveň vznikl zřejmě bezúplatný příjem (tuto otázku sedmý senát výslovně neřešil):*

„... **Původní nájemce ztrácí skončením nájmu veškeré ekonomické vztahy k technickému zhodnocení, na něž vynaložil náklady, vyjma toho, že náklady vynaložil. Pronajatou věc nemůže nadále užívat a zpravidla mu již fakt, že věc pronajatou měl, nebude generovat výnosy. Výjimky, které jsou z této zásady možné, nemění nic na jejím významu pro zvažování, který z výše uvedených subjektů má právo na další uplatňování odpisů. Nový nájemce nemá vztah k vynaložení nákladů na technické zhodnocení. Zásadně pouze užívá pronajatou věc ve stavu, v jakém ji převzal, tedy i s již provedeným technickým zhodnocením. Nejužší vztah k technickému zhodnocení bude mít po skončení nájmu původního nájemce vlastník nemovitosti. Skutečnost, že je v soukromoprávní rovině vlastníkem celé nemovitosti, včetně těch jejích prvků, na něž byly vynaloženy náklady uplatňované jako odpisy technického zhodnocení, je pouze jedním z důvodů pro takový závěr. Především je totiž vlastník zpravidla tou osobou, která je oprávněna náklady na technické zhodnocení uplatňovat, zatímco právo nájemce tak činit je 7 Afs 28/2013 jednou z výjimek z tohoto pravidla. Nájemci bylo toto právo zákonodárcem za podmínek vymezených v ust. § 28 odst. 3 ZDP přiznáno v podstatě proto, aby odpisy v tomto případě nemusel uplatňovat ‚prostřednictvím‘ vlastníka. V případě, že by daňový předpis odpisy nájemci neumožňoval, pak by se nájemcovy investice**

do pronajaté věci projevíly ekonomicky a soukromoprávně typicky, tj. ne nezbytně pokaždé, ve snížení nájmu. Vlastník věci je určen jako osoba oprávněná uplatnit daňové odpisy právě proto, že jej s věcí pojí z dlouhodobých hledisek nejužší a právně nejsilnější soukromoprávní vztah – vlastnické právo – a že jakékoli další vztahy jiných osob k věci jsou z právních hledisek (nikoli však nutně z hledisek ekonomických či obchodních) odvozeny od osoby vlastníka. Skončením původního nájmu nájemce, který odepisoval podle ust. § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů, tedy dosud neuplatněná část odpisů technického zhodnocení ex lege ‚přechází‘ na vlastníka a ten je může uplatňovat, dokud je zcela nevyčerpá. Při změně vlastníka přechází právo uplatňovat odpisy z původního vlastníka na jeho (univerzálního či singulárního) nástupce podle ust. § 30 odst. 12 písm. a) ZDP...“

Dovolíme si se závěry uvedenými v tomto rozsudku nesouhlasit a polemizovat s nimi, a to z těchto důvodů:

- 1) Předně se domníváme, že je chybný předpoklad, ze kterého sedmý senát vycházel, a sice že v daném případě dochází k ukončení nájmu. Jak ze současné právní úpravy (§ 1895–1900 NOZ), tak z judikatury k právní úpravě platné do 31. 12. 2013⁹ jednoznačně vyplývá, že v případě cese smlouvy (včetně smlouvy nájemní) nedochází k jejímu ukončení. Takto nemůže dojít ke vzniku bezúplatného příjmu na straně pronajímatele a tím ani ke vzniku možnosti odpisovat technické zhodnocení. Není zde tedy žádný subjekt, který by neodepsanou část nákladů na technické zhodnocení uplatnil v daňově uznatelných nákladech (viz § 23 odst. 6 a § 29 odst. 6 ZDP). Z tohoto hlediska si tak uvedený rozsudek protiřečí. Na jedné straně vychází z toho, že uvedené náklady musí někdo uplatnit do daňově relevantních nákladů, na straně druhé důsledkem jeho výkladu je, že tyto náklady v základu daně nemůže uplatnit žádný z daňových subjektů. Je také nutné zdůraznit, že i kdyby mohl uplatnit daňové odpisy vlastník, bylo by to spojeno s další daňovou „restrikcí“ v podobě povinnosti dodanit bezúplatný příjem dle § 23 odst. 6 ZDP na straně vlastníka. To představuje další negativní daňový efekt, který de facto anuluje možnost uplatnění těchto reálně vynaložených nákladů v nákladech kteréhokoliv subjektu. Výsledkem by tak opět bylo, že dané náklady by de facto nikdo neuplatnil v nákladech daňově uznatelných. Nový nájemce, který je zaplatil, by je nemohl dle daného rozhodnutí uplatnit. U pronajímatele by se možnost zahrnutí do nákladů zcela smazala jednorázovým dodaním. Naopak takový postup by pro pronajímatele mohl být z hlediska daňového zcela „smrtelem“, kdyby jednorázově zdanil vysokou částku, kterou by následně zahrnoval do nákladů několik let (v případě nemovité věci až 50 let). Není možné

* Text v citacích byl zvýrazněn autory vytučením.

⁹ Viz rozhodnutí ze dne 14. 6. 2016, sp. zn. NS 32 Cdo 1698/2016.

také daňově „nutit“ pronajímatele, aby tuto částku uhradil místo nového nájemce (to potvrzuje i výše zmíněné rozhodnutí sedmého senátu). To je zcela v rozporu s podstatou cese v daných případech. Právě proto, že se vypořádají mezi sebou nájemci, pronajímatel v praxi s cesí souhlasí.

- 2) Domníváme se taktéž, že výklad § 28 odst. 3 ZDP aplikovaný v daném případě sedmým senátem je postaven především na jazykovém výkladu daného ustanovení. Sedmý senát zřejmě vychází z toho, že podmínkou odpisování dle textu § 28 odst. 3 ZDP je, že musí tyto náklady hradit pouze první nájemce tomu, kdo provedl práce, které mají charakter technického zhodnocení. Je minimálně sporné, zda i při použití jazykového výkladu předmětného ustanovení je možné dospět k tomuto závěru. Mimo to je takový výklad dle našeho názoru nepřijatelně restriktivní a je v rozporu se smyslem a cílem daného ustanovení. Pokud vyjdeme ze smyslu dané úpravy a zohledníme podstatu cese nájemní smlouvy (dochází pouze ke změně v osobě nájemce), je nutné dospět k závěru, že je možné, aby mohl uvedené technické zhodnocení odpisovat i druhý nájemce, který vstoupí v rámci cese do práv a povinností prvního nájemce. Tím, že uhradí hodnotu technického zhodnocení (většinou zůstatkovou cenu daňovou technického zhodnocení), splní i podmínku § 28 odst. 3 ZDP. Nelze tak dle našeho názoru hovořit o tom, že dochází k přenosu „daňové výhody“ v rozporu s § 45 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 241 daňového řádu. To bychom pak mohli dospět k závěru, že i při prodeji majetku dochází k přechodu práva odpisovat na nového vlastníka.
- 3) Domníváme se dále, že je nutné také zohlednit, že uvedená transakce má ryze racionální ekonomické důvody.¹⁰ V žádném případě nejde o umělou konstrukci vytvářenou pouze za účelem snížit základ daně. Domníváme se, že z § 28 odst. 3 ZDP nevyplývá, že cílem dané úpravy bylo daňovými omezeními (nemožností uplatnit dané reálné náklady na straně nového nájemce) bránit v ekonomicky odůvodněných realizacích těchto cesí.
- 4) Rozsudek taktéž vůbec nezohledňuje (k této otázce se nevyjadřuje) dlouhodobou správnou praxi, která se zde vytvořila na základě doktríny, na niž odkazujeme výše a na jejímž základě bylo toto řešení považováno z daňového hlediska za bezpečné.

V této souvislosti bychom se chtěli ještě dále zamyslet nad otázkou, jak se k dané úhradě má postavit nový nájemce. Pokud bychom vyšli z toho, že v daném případě z pohledu

druhého nájemce nejde o výdaje vynaložené na technické zhodnocení dle § 28 odst. 3 ZDP, je otázkou, zda na uvedené výdaje nepohlížet optikou § 24 odst. 1 ZDP (samozřejmě při případném časovém rozlišení). Domníváme se, že podmínky § 24 odst. 1 ZDP budou naplněny, zejména přihlédneme-li k tomu, že právně postupník jako nový nájemce platí postupiteli jako původnímu nájemci úplatu za to, aby mohl předmět nájmu užívat dle původní nájemní smlouvy po zbývajících dobu nájmu. To by také byla – v souladu s tím, co je uvedeno výše – dle našeho názoru jediná cesta, jak by bylo možné tyto reálně vynaložené ekonomicky racionální výdaje uplatnit v daňových výdajích. Obáváme se, že vzhledem k dřívějším výkladům ze strany finanční správy (s kterými nesouhlasíme, ale z nichž plyne, že v tomto případě jde o daňově neuznatelný náklad) s tímto závěrem nebude s největší pravděpodobností finanční správa souhlasit a bude tak zřejmě nutné, aby tuto otázku vyřešil v některém z dalších rozhodnutí NSS.

Chce se nám věřit, že se snad podaří vyhnout závěru, že v důsledku cese nájemní smlouvy nelze nikdy uplatnit v daňových nákladech neodepsanou část technického zhodnocení uhrazenou druhým nájemcem. Cesty jsou dvě.

- 1) První z nich je překonání výše uvedeného názoru sedmého senátu, zřejmě cestou rozšířeného senátu. Ta by se nám jevila jako vhodnější s tím, že byť je k tomuto rozhodnutí formulována právní věta, nebyla, a zřejmě ani nebude, publikována ve Sbírce rozhodnutí NSS. To by mohlo svědčit o tom, že na uvedenou otázku existují na NSS i jiné názory.
- 2) Druhou možností je pak potvrzení, že dané náklady jsou daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 1 ZDP (samozřejmě s případným časovým rozlišením). Takové řešení by nevyžadovalo předložit danou otázku rozšířenému senátu NSS, protože sedmý senát se touto otázkou nezabýval.

2.2 Technické zhodnocení hrazené jinou osobou, než je nájemce

Výše uvedená problematika (2.1 Technické zhodnocení provedené nájemcem v rámci cese nájemní smlouvy) souvisí s otázkou posuzování vynaložení výdajů na technické zhodnocení osobou (právníkou nebo fyzickou), která není nájemcem, nicméně je oprávněným uživatelem zhodnoceného majetku. V současné době vychází finanční správa z toho, že jiná osoba než nájemce (to je například podnájemce či vypůjčitel) nemůže technické zhodnocení odpisovat¹¹). Jedinou výjimkou je pak případ podnájemce, když první nájemní vztah splňuje podmínky finančního leasingu dle § 21d ZDP.¹²

¹⁰ Srov. například rozhodnutí ze dne 19. 2. 2008, čj. 1 Afs 132/2008-87, případně ze dne 22. 4. 2014, čj. 2 Afs 211/2014-78.

¹¹ SKÁLA, Milan. Odpisování technického zhodnocení podnájemcem. KV ze dne 27. 6. 2001 až 9. 1. 2002. *Bulletin KDP ČR*. 2002, (3): s. 3–6 a JUSTIZ, Miroslav. Nepeněžitě plnění formou výdajů charakteru technického zhodnocení při nájmu nebo vypůjčce hmotného majetku. KV ze dne 13. 9. 2000 až 21. 6. 2000. *Bulletin KDP ČR*. 2001, (2): s. 9–10.

¹² SEDLÁKOVÁ, Eva. Nájem a podnájem z hlediska daně z příjmů počínaje rokem 2008. *Účetnictví*. 2008, (9): s. 42, bod 2.

Z tohoto hlediska je zajímavý záměr zákonodárce, který se objevil v důvodové zprávě k novele zákona o daních z příjmů přijaté v souvislosti s rekodifikací soukromého práva [Senátní tisk č. 184 (zákon č. 344/2013 Sb., k § 21c odst. 4)]: „*Na základě argumentu a maiori ad minus se ustanovení § 21c odst. 4 použije také pro podnájem a analogický závazkový právní vztah, ze kterého je pachtýř zavázán zřídit třetí osobě užívací a požívací právo neboli podpacht.*“

Důvodová zpráva tedy vychází z toho, že od 1. 1. 2014 se za nájem považuje pro účely ZDP i podnájem. To by znamenalo, že by podnájemce mohl od 1. 1. 2014 odpisovat technické zhodnocení. Nicméně je nutné zdůraznit, že finanční správa nadále vychází (a to i při zohlednění výše uvedené důvodové zprávy) z toho, že technické zhodnocení podnájemce nemůže odpisovat.¹³ Je fakt, že tento výklad částečně nepřímou potvrzují některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která vycházejí z nutnosti odlišovat pro účely zákona o daních z příjmů, resp. zákona o rezervách, nájem a podnájem.¹⁴ Na druhé straně je nutné zdůraznit specifika těchto rozhodnutí ve vztahu k řešenému problému:

- 1) Prvním ze specifíků je, že ve výše uvedených dvou rozhodnutích řešil NSS uvedenou otázku z pohledu možnosti nájemce tvořit rezervy na opravy (v době, kdy v ZDP tato možnost byla) a nikoliv z pohledu odpisování technického zhodnocení. To znamená mj. z pohledu jiné, i když související právní normy.
- 2) Druhým specifíkem této judikatury je, že se týká období před 1. 1. 2014. Tedy že nezohledňuje výše uvedenou novelu ZDP a důvodovou zprávu k ní.

Nicméně je nutné připomenout, že v tuto chvíli vychází finanční správa z toho, že technické zhodnocení může podnájemce odpisovat pouze v případě, kdy první nájemní vztah splňuje podmínky finančního leasingu dle § 21d ZDP.

Samozřejmě i v tomto případě je legitimní otázkou, zda tento typ nákladů nemůže uživatel (podnájemce či vypůjčitel) uplatnit jako přímý, případně časově rozlišený daňový výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP, jak o tom hovoříme výše (viz část 2.1). I v tomto případě by však s největší pravděpodobností šlo o spor, který by musel rozhodnout až NSS.

2.3 Technické zhodnocení hrazené jinou osobou, než je nájemce, z hlediska novely ZDP – Sněmovní tisk č. 873

Z tohoto hlediska považujeme za velmi správné a velmi oceňujeme, že problémy, o nichž jsme hovořili v předchozích dvou částech (2.1 a 2.2), by měla z velké části odstranit připravovaná novela ZDP, která je v tuto chvíli projednávána jako sněmovní tisk č. 873. Musíme velmi pozitivně hodnotit, že Ministerstvo financí v této věci vyhovělo

připomínce, kterou KDP ČR uplatňovala několik let. Součástí této novely je mimo jiné úprava, která by měla umožnit, aby technické zhodnocení mohl odpisovat jakýkoliv oprávněný uživatel majetku (§ 28 odst. 7 a § 29 odst. 6 ZDP ve znění dané novely). Z důvodové zprávy taktéž jasně vyplývá, že jejím cílem je mimo jiné jednoznačně zabezpečit, aby mohl odpisovat technické zhodnocení také druhý nájemce při cesi nájemní smlouvy (pozitivum této úpravy nic nemění na tom, že v souladu s výše uvedeným se domníváme, že tato možnost i přes rozhodnutí sedmého senátu existuje již nyní). Za určitý drobný nedostatek pak považujeme to, že z přechodných ustanovení vyplývá, že nová úprava se má vztahovat až na technická zhodnocení uvedená do užívání po účinnosti této novely (čl. II bod 10 této novely). Jelikož v mnoha jiných případech Ministerstvo financí běžně uplatňuje takzvanou nepravou retroaktivitu, stačilo by pro to, aby nová úprava dopadala i na „stará“ technická zhodnocení, uvedené přechodné ustanovení vypustit. Dle našeho názoru by bylo nanejvýše záhodno zde mít možnost, aby tato nová pravidla dopadala i na „stará“ technická zhodnocení. Lze tak jen doufat, že v rámci projednávání v Parlamentu, případně v Senátu, dojde k vypuštění uvedeného přechodného ustanovení.

3 Místo závěru

Domníváme se, že výše jsme názorně demonstrovali, jak složitou problematikou je daňové řešení výdajů na cizí majetek, a to v případech, které jsou v praxi zcela běžné. Řešení jsou mnohdy velmi komplikovaná a nejednoznačná s tím, že soudní rozhodnutí nám dávají odpověď až po mnoha letech.

V tuto dobu se v odborných i politických kruzích diskutuje problematika nového zákona o daních z příjmů. V rámci toho si dovolueme přijít s možná až revoluční myšlenkou, která by všechny tyto problémy odstranila. Domníváme se, že je zcela zřejmé, že všechny případy, o kterých hovoříme v tomto pojednání, z obecného hlediska splňují podmínku § 24 odst. 1 ZDP. Je také nutné zohlednit, že daňové opisy nejsou ničím jiným než „časovým rozlišením“ daňově uznatelných výdajů.¹⁵ Nejvíce problémů pak vzniká právě ohledně otázek týkajících se praktické realizace tohoto „časového rozlišení“. Pokud bychom tedy chtěli tyto problémy systémově odstranit, řešení by bylo velmi jednoduché. Spočívalo by v tom, že veškeré výdaje, které se týkají majetku, by z pohledu daně z příjmů byly považovány za daňově uznatelný výdaj v okamžiku jejich vynaložení (v podvojném účetnictví při zachycení v účetnictví). Z hlediska možných vyšších ztrát by bylo ideální, kdyby toto řešení bylo doplněno tím, že případná daňová ztráta by byla v dalším zdaňovacím období daňově

¹³ THELENOVÁ, Michaela a Markéta NEŠKRÁBALOVÁ. 447/18.03.15 *Technické zhodnocení pronajatého/podnajatého majetku*. KV ze dne 18. 3. 2015.

¹⁴ Viz judikát ze dne 24. 10. 2007, čj. 5 Afs 147/2006-77, ze dne 9. 4. 2009, čj. 9 Afs 83/2008-82.

¹⁵ Srov. bod 31 rozhodnutí ze dne 25. 5. 2016, čj. 4 Afs 24/2016-37.

uznatelným výdajem. Je třeba zdůraznit, že by šlo o daňové, nikoliv účetní řešení. Jelikož, jak již jsme uvedli výše, jde obecně o daňově uznatelné výdaje, z dlouhodobého hlediska by toto řešení bylo z pohledu státního rozpočtu zcela neutrální. Je samozřejmé, že v prvních letech by zde zřejmě negativní dopad do státního rozpočtu byl. Následně by však došlo k vyrovnání. Především pak by ale došlo k zásadnímu zjednodušení nejen v situacích popisovaných v tomto pojednání, ale obecně v rámci celého zákona. Odstranily by se takové výkladové praktické „evergreeny“ jako, kolik skel a z čeho musí mít nová okna, aby byla přímým daňově uznatelným výdajem, co patří a nepatří do vstupní ceny, kdy je možné zahájit odpisování a kdy je možné je přerušit, kdy a z jakého důvodu vyřadit majetek,

kdo může a nemůže odpisovat a podobně. To jsou praktické, denně se vyskytující, problémy, které současný zákon přináší. A ty by především měla nová norma řešit. Je jasné, že takové řešení vyžaduje určitou odvalu. Pokud zde má však být nový zákon o daních z příjmů, je dle našeho názoru nezbytné, aby v něm byly právě takové systémové změny. To ob stojí jako důvod pro přijetí nového zákona. Pokud by v rámci nového zákona mělo pouze dojít k tomu, že současný zákon bude přeházen, legislativně brilantně přepsán jinými slovy a věcná řešení zůstanou v podstatě stejná, je zbytečné takový projekt realizovat. Takže nezbyvá než se nechat překvapit, zda bude mít Ministerstvo financí odvalu i k takovým zásadním změnám, které by však velmi ulehčily život poplatníkům.

Teambuilding a pracovní oděvy – daňové souvislosti

Ing. Lenka Nováková
daňová poradkyně č. 4991,
PwC Česká republika



Benefity jsou bezesporu důležitou součástí odměňování zaměstnanců a jejich význam v řadě firem stále roste. Měly by zvyšovat spokojenost zaměstnanců a přispívat k jejich loajalitě. Mohou nabývat různých podob: lze je poskytovat v peněžní formě, v hmotné podobě či formou nadstandardní služby.

1 Úvod

Pokud se na benefity podíváme z právního pohledu, jedná se o zajištění pracovních a mimopracovních podmínek poskytovaných zaměstnancům zaměstnavatelem nad rámec jejich práv a nároků stanovených pracovní právními předpisy. V tomto smyslu jsou pak za zaměstnanecké benefity považovány např. také týden dovolené navíc nebo „sick-day“.

Je rovněž pravdou, že některé zaměstnanecké benefity (např. stravenky) jsou již ze strany zaměstnanců vnímány jako běžný „standard“, a zaměstnanci tak opomíjí, že zaměstnavatel nemá povinnost takový benefit poskytnout.

Je pak tedy otázkou, zda takový zaměstnanecký benefit má ještě motivační a stabilizační charakter.

Každý zaměstnavatel s ohledem na plánovanou výši mzdových nákladů vždy zvažuje, jak systém odměňování co nejlépe nastavit. Na miskách vah proti sobě stojí, kolik finančních prostředků bude muset jako zaměstnavatel celkem vynaložit při poskytování benefitů oproti tomu, jak budou tyto benefity vnímány a využívány ze strany zaměstnanců.

Širokou škálu zaměstnaneckých benefitů lze zpravidla nalézt především u velkých firem, malé organizace jich většinou nabízejí omezenější rozsah. Svým finančním objemem pro zaměstnavatele představují zaměstnanecké benefity v České republice zhruba 4% celkových mzdových nákladů. Roční hodnota nákladů na zaměstnanecké benefity na jednoho pracovníka činí v průměru přibližně 22 600 Kč. Nejčastěji poskytovaným zaměstnaneckým benefitem je mobilní telefon.¹

Smyslem našeho článku není osvěžit dopady „běžné“ poskytovaných zaměstnaneckých benefitů do daně

¹ Studie HR Controlling 2015, PwC.

z příjmů fyzických a právnických osob, ale zamyslet se nad zaměstnaneckými benefity, jejichž daňové posouzení v posledních letech významně ovlivnil výklad vycházející zejména z judikatury Nejvyššího soudu České republiky (NS) a Nejvyššího správního soudu České republiky (NSS), a nad tím, jak tyto výklady ovlivňují náklady zaměstnavatele a zda se ve své podstatě vůbec o zaměstnanecké benefity jedná.

2 Teambuilding – odborný rozvoj zaměstnanců?

Teambuilding se stal běžnou součástí života mnoha firem, které si uvědomují, že ke vzájemné spolupráci mezi zaměstnanci a k jejich lepším pracovním výkonům bezpochyby napomůže, pokud se poznají i mimo své každodenní pracovní prostředí.

Teambuilding zahrnuje různé druhy aktivit, které pomáhají vymezit role v rámci týmu, směřují k prohloubení týmové práce a zaměřují se na odhalení a určení mezilidských problémů v rámci určité skupiny. Ve stanoveném čase jsou prováděny aktivity, jejichž cílem je zlepšení výkonu v týmovém prostředí.²

Kromě upevňování mezilidských vztahů svých zaměstnanců se dle stávající praxe musí zaměstnavatel vypořádat i s otázkou daňové uznatelnosti nákladů souvisejících s teambuildingem.

2.1 Z judikatury

Rozhodnutí NS sp. zn. 21 Cdo 5060/2007 ze dne 12. 2. 2009
*„Tzv. team-building bývá chápán jako **intenzivní a záměrné (cílené) budování a rozvíjení pracovního potenciálu pracovních týmů**; zejména bývá kladen důraz na prohloubení motivace a vzájemné důvěry, na zlepšení výkonnosti a komunikace mezi členy pracovního kolektivu, na zlepšení týmové kreativity apod. Pro závěr, zda se skutečně jedná o takový kurz týmové spolupráce, **není jistě rozhodující jeho formální označení v příslušných dokumentech, nýbrž jeho vlastní obsahová náplň.**“*

Kdyby bylo prokázáno, že smyslem a účelem plánovaných aktivit v projednávaném případě bylo prohloubení vzájemných interpersonálních vazeb zaměstnanců, jejich schopnosti vzájemné kooperace a schopnosti spolupráce s ostatními zaměstnanci, mohlo by se jednat jak z hlediska pořádatelického zaměstnavatele, tak z hlediska jednotlivého zaměstnance o účast na školení k prohloubení kvalifikace,

kteřou je zaměstnavatel oprávněn zaměstnanci uložit (§ 141a zák. práce³), a tedy o činnost v přímé souvislosti s plněním pracovních úkolů ve smyslu ustanovení § 25 odst. 4 nařízení vlády.⁴“

Rozhodnutí NS sp. zn. 21 Cdo 997/2011 ze dne 13. 10. 2011
V následném rozsudku NS upřesnil, že naopak činnost, která nebyla součástí plánovaných aktivit teambuildingové akce a zjevně se svojí povahou blížila společnému **bezcičnému pobytu majícímu povahu zaměstnavatelem placené zábavy, není v přímé souvislosti s plněním pracovních úkolů.**⁵

Rozhodnutí NS sp. zn. Cdo 2259/2011 ze dne 20. 11. 2012
*„Není vyloučeno, aby tato (sportovní) činnost, která ‚nevybočila‘ z rámce oficiálního programu ‚Sportovních dnů‘, byla posouzena jako plnění pracovních úkolů, za předpokladu, že byla konána na příkaz (pokyn) zaměstnavatele resp. vedoucího zaměstnance zaměstnavatele, který měl oprávnění stanovit a ukládat pracovní úkoly, organizovat, řídit a kontrolovat práci a dávat k tomuto účelu závazné pokyny. Z objektivního hlediska by se **tak jednalo o činnost konanou ve prospěch zaměstnavatele a to i přesto, že se jednalo o činnost, která zřejmě nebyla výkonem pracovních povinností vyplývajících z pracovní smlouvy (ani s nimi nijak nesouvisela).**“*

I přesto, že předmětné rozsudky NS soustředily svoji pozornost především na pracovněprávní aspekty teambuildingu (tj. zejména na pracovní úrazy), jejich závěry lze promítnout i do daňové problematiky.

Přirozeně se nabízí otázka, zda se v případě teambuildingu (s ohledem na jeho cíl) vůbec jedná o jakýsi benefit, či lze jednoznačně teambuilding (popřípadě jeho část) považovat za odborný rozvoj zaměstnanců (tj. za školení k prohlubování kvalifikace zaměstnanců).

Z výše citovaných rozhodnutí lze usoudit, že pokud smyslem a účelem teambuildingu je prohlubování vzájemných mezilidských vazeb zaměstnanců, jejich schopnosti vzájemné spolupráce a schopnosti spolupráce s ostatními zaměstnanci, jedná se o „účasť na školení k prohlubování kvalifikace“ a náklad takto vynaložený zaměstnavatelem splňuje podmínky § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP, a je proto považován za náklad daňově uznatelný.

Je však potřeba odlišovat aktivity zaměstnanců v rámci organizovaného programu zaměstnavatele a mimo něj, ač k nim došlo v době konání teambuildingu jako celku. Víc než kdy jindy je tedy na zaměstnavateli unést důkazní břemeno a prokázat dané skutečnosti správci daně.

² Viz <https://cs.wikipedia.org/wiki/Teambuilding>.

³ Poznámka autorky: Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

⁴ Poznámka autorky: Nařízení vlády č. 108/1994 Sb. k provedení zákoníku práce.

⁵ Citované rozhodnutí bylo následně zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 24. 7. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3782/11. Ústavní soud neshledal pochybení na straně NS jako dovolacího soudu, zrušil však jeho rozhodnutí společně s rozhodnutími soudů prvního a druhého stupně. Samotná argumentace NS však nikdy zpochybněna nebyla.

3 Pracovní oblečení – pánský oblek od Armaniho?

Každý z nás si alespoň jednou položil otázku, zda by bylo možné pánské obleky a dámské kostýmky, ve kterých každý den chodíme do kanceláře a které nám předepisuje interní směrnice zaměstnavatele (tzv. dress code), získat přímo od zaměstnavatele.

S ohledem na definici pracovního oblečení (stejnokroje) v ZDP bylo této daňové výhody spíše využíváno v „dělnických profesích“ než u „bílých límečků“. Umožnil tedy výklad vycházející z nedávné judikatury postoupit o krok dál a považovat pánský oblek/dámský kostýmek za pracovní oblečení určené pro výkon povolání? A měl skutečně zákonodárce na mysli, že pracovní oblečení je možné poskytnout jen ve vybraných případech?

3.1 Z judikatury

Rozhodnutí NSS sp. zn. 1 Afs 50/2013-34 ze dne 3. 7. 2013
Předmětem sporu byl výklad pojmu **hodnota** pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon povolání s ohledem na § 133a ZP.⁶

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že slovo **hodnota** užitě v první části hypotézy vykládané právní normy je třeba vztáhnout **pouze na nepeněžitě plnění**. V rámci zachování jednotnosti výkladu téhož pojmu v rámci jedné právní normy pak slovo **hodnota** vztáhnul pouze k nepeněžitému plnění i ve vztahu k třetí části hypotézy (hodnota pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon povolání).

Paragraf 6 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také jen „ZDP“), **skutečně míří toliko na případy, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci plnění nepeněžitě povahy** (pracovní oděv, stejnokroj, osobní ochranné pracovní pomůcky).

Dle NSS ze zákona **jednoznačně** vyplývá, že pokud zaměstnavatel přispívá zaměstnanci paušálně stanovenou finanční částkou na pořízení pracovního oblečení a obuvi, **není tato částka vyňata** na základě § 6 odst. 7 písm. b) ZDP z předmětu daně.

Jediné plnění peněžitě povahy, upravené § 6 odst. 7 písm. b) ZDP, **jsou příspěvky na udržování** stejnokrojů a pracovního oblečení.

Rozhodnutí NSS sp. zn. 3 Ads 35/2011-105 ze dne 23. 10. 2013

Nejvyšší správní soud předmětnou otázku znovu posoudil a uvedl, že oblečení určené vnitřní směrnici žalobce nemusí být nutně stejnokrojem, ale může **se jednat i o pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání** ve smyslu téhož zákonného ustanovení.

„NSS se domnívá, že pod pojem stejnokroj je možné podřadit pouze jistý druh pracovního oblečení, splňující určité podmínky. Zákonodárce dal v ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů zřetelně najevo, že rozlišuje mezi pracovním oblečením a stejnokrojem.“

Stejnokroj by měl navíc splňovat některé další atributy a měl by být nezaměnitelný s občanským nebo společenským oděvem a také se stejnokrojem jiného zaměstnavatelského subjektu.

Rozhodnutí II. ÚS 2429/12 ze dne 6. 6. 2013

Ústavní soud shledal, že rozhodnutí kasačního soudu (a na něj navazující rozsudek městského soudu) v otázce posouzení paušálních náhrad za pořízení pracovního oblečení je založeno na nadmíru **formalistickém hodnocení interní směrnice stěžovatelky, jakož i na nepřipustně restriktivním výkladu ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) ZDP**. Ústavní soud byl nucen konstatovat, že samotné užití určitého pojmu ve vnitřním předpisu zaměstnavatele jako daňového subjektu neznamená, že se správní orgány či soudy při šetření toho, zda finanční prostředky, vynaložené na základě takového vnitřního předpisu, tvoří či netvoří předmět daně ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů, formalisticky omezí pouze na zkoumání toho, zda vnitřní předpis dle jejich názoru pojmově koresponduje s termíny použitými zákonodárcem, **nýbrž jsou povinny porovnat smysl a účel vnitřního předpisu a na jeho základě poskytovaných plnění s tím, jaký smysl a účel sleduje dané zákonné ustanovení**.

Ostatně daňový subjekt (vystupující jako zaměstnavatel) **nemusí ve svém vnitřním předpisu použít žádný z pojmů uvedených v ustanovení § 6 odst. 7 ZDP**, přesto může příspěvek na jeho základě vyplácený (a následně zúčtovaný) být způsobilý naplnit důvod (smysl a účel) uvedený v tomto ustanovení zákona o daních z příjmů.

Jak tedy v návaznosti na výše uvedené rozsudky vyložit pojem pracovní oblečení pro účely ZDP? Pojďme udělat ještě jeden krok zpět a položme si nejdříve otázku, zda s ohledem na výše citované rozhodnutí ÚS můžeme zcela

⁶ Zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění platném do konce roku 2006.

⁷ Pokyn GFŘ D-22 k § 6 odst. 7 písm. b) za pracovní oblečení považuje tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje) poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům, pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že zaměstnavatel ve vnitřním předpisu nebo smluvní strany v kolektivní smlouvě stanoví povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezi charakter a podobu jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí. Zaměstnavatel musí ale také zajistit, aby jednotné pracovní oblečení bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele, čímž se rozumí např. obchodní jméno, ochranná známka, firemní barvy apod.

ignorovat znění pokynu GFŘ D-22 k § 6 odst. 7 písm. b) ZDP⁷, jehož výklad pracovního oblečení zahrnuje pouze jednotné pracovní oblečení (tzv. stejnokroje)?

Pokyn GFŘ D-22 jistě napomáhá vyložit či řešit některé sporné, výkladově nejasné ustanovení ZDP, nicméně není obecně závazným právním předpisem.

Dle ÚS je pojem pracovní oblečení potřeba vnímat v mnohem širším kontextu, jelikož v sobě zahrnuje více podmožin: nejen jednotné pracovní oblečení (stejnokroje), ale i jiné oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon sjednané práce. Pod pojmem pracovní oblečení tak může být ukryto jakékoliv oblečení (i běžně dostupné v obchodní síti), které zaměstnavatel zaměstnanci určí pro výkon práce.

Nesmíme však opomenout, že výše uvedené judikáty se shodují na tom, že zaměstnavatel by měl poskytnout pracovní oblečení zaměstnancům pouze v nepeněžitě formě (tj. oděv by měl být nakoupen na náklady zaměstnavatele). Takto poskytnuté oblečení by měl zaměstnavatel určit v interní směrnici, ve které bude stanovena povinnost zaměstnanců nosit zaměstnavatelem určené oblečení při výkonu povolání.

Pokud tedy bude určitý pánský oblek/dámský kostýmek určen zaměstnavatelem pro výkon práce a bude poskytnut zaměstnavatelem v nepeněžitě formě, mohlo by se jednat o pracovní oblečení ve smyslu § 6 odst. 7 písm. b) ZDP a tedy o daňově uznatelný náklad zaměstnavatele, který však nepředstavuje dodatečný zdanitelný příjem na straně zaměstnance.

Závěrem je nutné ještě podotknout s ohledem na rozsudek ÚS, že vždy bude podstatné zkoumat, zda způsob jednání zaměstnavatele při poskytování pracovního oblečení zaměstnancům skutečně odpovídá smyslu a účelu ZDP, a nikoli se soustředit jen na formalistické posouzení zaměstnavatelem přijaté interní směrnice.

Čím více se bude pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon práce blížit běžnému občanskému či společenskému oblečení, tím větší důraz bude kladen na zaměstnavatele unést důkazní břemeno vůči správci daně. I přesto lze s ohledem na výše citovanou judikaturu uzavřít, že příliš zúžený pohled pokynu GFŘ D-22 na to, co je možné považovat za pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, byl již překonán.

Daňové souvislosti vybraných zaměstnaneckých benefitů

Ing. Tomáš Hunal
daňový poradce č. 4112,
PwC Česká republika

Charakteristickým rysem současné doby jsou zvýšené nároky zaměstnanců, ale i zaměstnavatelů, na přizpůsobení vzájemných vztahů novým trendům. S postupující globalizací a rostoucími zahraničními zkušenostmi obou stran se tak v tuzemských vztazích mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem objevují nové výzvy, na které je potřeba reagovat z pohledu daňové legislativy.

1 Čistá vs. hrubá mzda

Výše mzdy je bezesporu významnou součástí každého pracovního vztahu a hraje důležitou roli v rozhodování o tom, zda vstoupit, nebo nevstoupit do pracovního poměru.



Obvyklou tuzemskou i evropskou praxí je sjednání hrubé mzdy za odvedenou práci. Tento tradiční postup zaručuje zaměstnavateli stabilitu a předvídatelnost výše mzdových nákladů a je to naopak zaměstnanec, který nese riziko změny daňových a pojistných sazeb ve vztahu ke svému čistému příjmu.

Postupem času a růstem vyjednávacích schopností klíčových zaměstnanců se můžeme čím dál tím častěji setkat s tím, že je se zaměstnancem (příp. členem statutárního orgánu) sjednána čistá mzda. Veškeré odvody daně z příjmů i veřejného pojistného, včetně jejich změn, jdou pak k tíži zaměstnavatele.

Stejný princip se v praxi běžně uplatňuje i při mezinárodní mobilitě pracovní síly, kdy je dočasně vyslaným zaměstnancům nadnárodních skupin, tzv. expatům, zaručena stejná čistá mzda, bez ohledu na to, ve které zemi (s jakým daňovým zatížením) vykonávají činnost.

Při sjednání čisté mzdy musí zaměstnavatelé pro účely výpočtu mzdy provést tzv. nahrubnění, jinými slovy dopočítat výši hrubé mzdy tak, aby po srážkách povinných odvodů zaměstnanec obdržel přesně sjednanou výši čisté mzdy. Sofistikovanější systémy na výpočet mzdy s touto alternativou již automaticky počítají.

Z daňového pohledu, a zejména z pohledu daňové uznatelnosti provedeného nahrubnění, je pro zaměstnavatele zcela zásadní se uspokojivě vypořádat s otázkou, nejedná-li se při úhradě daně z příjmů fyzických osob u zaměstnance se stanovenou čistou mzdou o daň zaplacenou za jiného poplatníka,¹ která by byla daňově neúčinná.

V případě sjednání čisté mzdy se bezpochyby jedná o způsob výpočtu hrubé mzdy „ze zdola“ a závazek zaměstnavatele zajistit sjednaný čistý příjem. Hrubou mzdou lze totiž schematicky rozdělit na několik částí, neboť se (zjednodušeně) rozpadá na daň, pojistné a čistou mzdou k výplatě.

Byť je obvykle smluvně zakotvena pevná výše hrubé mzdy a ostatní veličiny jsou proměnné, je to v tomto případě čistá mzda, která je v čase konstantní, a proměnlivými veličinami jsou mzda hrubá a povinné odvody. Namísto obvyklého kolísání výše čisté mzdy v závislosti např. na využití slev na dani, dosažení maximálního vyměrovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení či výše příjmu pro uplatnění solidárního zvýšení daně, zde dochází k pohybům výše hrubé mzdy.

V uvedeném případě se tedy nemůže jednat o (dobrovolné) splnění daňové povinnosti za jiného poplatníka, ale o metodiku výpočtu hrubé mzdy zaměstnance. Z hlediska daňové účinnosti pak nelze dojít k jinému závěru, než že takto stanovená hrubá mzda je v celkové výši daňově uznatelným nákladem pro účely daně z příjmů za předpokladu splnění základních podmínek daňové uznatelnosti² ve vztahu k odvedené práci.

2 Garden Leave

Zejména u manažerských pozic a dalších klíčových zaměstnanců se v tuzemsku při ukončení pracovního poměru rozšiřuje zavedená anglosaská praxe, kdy je zaměstnanec končící pracovní poměr požádán, aby se **po dobu výpovědní lhůty** nepřibližoval své dosavadní

kanceláři a zdržel se výkonu některých svých původních pracovních povinností, označovaná jako tzv. garden leave.

Smyslem tohoto institutu je preventivně řídit riziko, že si odcházející zaměstnanec s sebou odnese ty nejaktuálnější obchodní informace a know-how. Jeho pokračující přítomnost na pracovišti by ve svém důsledku totiž mohla být pro současného zaměstnavatele kontraproduktivní.

Zvláště citlivý je odchod zaměstnance ke konkurenci. A proto například v odvětvích, kde podléhají pracovní postupy a informace časté proměnlivosti (např. při obchodování na finančních trzích), může několikaměsíční „výpadek“ ze zaměstnání znamenat zásadní eliminaci nebezpečí zneužití citlivých informací ze strany zaměstnance.

Přestože je zaměstnanec mimo kancelář, např. doma, a své pracovní povinnosti vykonává pouze v omezeném rozsahu, nebo dokonce vůbec, má nárok na náhradu mzdy v plné výši, přičemž obvykle mu nejsou po tuto dobu kráceny ani další zaměstnanecké benefity.

Na rozdíl od konkurenční doložky, kdy zaměstnanec pro společnost již žádnou činnost nevykonává, ale poskytnuté plnění má omezit možné konkurenční jednání ze strany bývalého zaměstnance, je garden leave poskytováno pouze v průběhu výpovědní doby, případně po dobu interního vyšetřování, kdy je zaměstnanec z nejrůznějších důvodů „postaven mimo službu“. V průběhu garden leave zaměstnanec zároveň nemůže vykonávat činnost pro jiného zaměstnavatele.

Jelikož nařízená dovolená obvykle nepokryje celou požadovanou délku výpovědní doby a současný zaměstnavatel může mít oprávněný zájem na co nejdelším pobytu pracovníka mimo byznys před nástupem ke konkurenci, je varianta placeného volna během výpovědní lhůty – garden leave – čím dál tím využívanější.

Výsledné zdanění na straně zaměstnance se nijak neliší od situace, kdy mu zaměstnavatel zúčtovává a vyplácí mzdu za odvedenou práci.

Pro zaměstnavatele je mzda placená během garden leave daňově uznatelným výdajem³ s tím, že smyslem takového nákladu je zamezení přenosu znalostí, zkušeností, informací a know-how získaných u stávajícího zaměstnavatele ke konkurenci, omezení dopadů takového přenosu a tím i zachování konkurenční výhody pro pokračující úspěch na trhu.

Reálně tak dochází k situaci, kdy platba za zdržení se výkonu určité činnosti může představovat legitimní a prokazatelný výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

¹ § 25 odst. 1 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

² § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

³ Ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Náklady na zahraniční zaměstnance

Ing. Mgr. Robert Bezecný
daňový poradce č. 3321,
Deloitte Advisory s.r.o.



Předmětem tohoto článku je zamyšlení se nad některými aspekty daňové uznatelnosti nákladů na odměnu zahraničního zaměstnance přefakturovanou na základě dohody mezi zahraniční společností a českou společností na českou společnost.

Ne vždy si totiž zahraniční zaměstnanec (a jeho zahraniční zaměstnavatel) přejí, aby došlo k uzavření pracovní smlouvy mezi zahraničním zaměstnancem a českou společností. Důvodů může být hned několik, např. důvěrnost informací ohledně výše odměny zahraničního zaměstnance působícího na vyšší pozici u české společnosti, jistota zahraničního zaměstnance ohledně možnosti návratu na původní pozici po skončení vyslání, požadavek na setrvaní v domovském systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění atd.

Pro nastavení působení zahraničních zaměstnanců v České republice existují dvě základní možnosti vyslání, které mají zcela odlišný daňový režim, a sice (i) poskytování služeb zahraniční společností a (ii) pronájem pracovní síly zahraniční společností. Cílem tohoto příspěvku není detailní popis toho, kdy se jedná o poskytování služeb a kdy se jedná o pronájem pracovní síly, ani výčet souvisejících daňových povinností. Společná oběma těmito možnostem však je povinnost úhrady nákladů na odměnu zaměstnanců ze strany české společnosti a zpravidla též úhrada nejrůznějších nákladů spojených s pobytem zahraničních zaměstnanců v České republice, u nichž pak česká společnost musí v daňovém řízení obhájit, že se jedná o její náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Vzhledem k rozsahu tohoto příspěvku a tématu tohoto vydání Bulletinu se zaměříme pouze na daňovou uznatelnost nákladů na zaměstnance při vyslání do České republiky a ponecháme stranou ostatní daňové a právní souvislosti vyslání zaměstnanců.

1 Poskytování manažerských a dalších poradenských služeb

V případě poskytování manažerských a dalších poradenských služeb v zásadě platí, jako u ostatních výdajů,

u kterých se nejedná o výdaje specificky vyjmenované v § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), že je možné uznat tyto výdaje jako daňové pouze za současného splnění tří podmínek; musí se jednat o výdaj skutečně vynaložený, musí být vynaložený v daném zdaňovacím období a musí se jednat o výdaj vynaložený v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů. Je tedy vždy na daňovém poplatníkovi, aby prokázal zejména souvislost mezi vynaloženým výdajem a reálnými nebo očekávanými zdanitelnými příjmy.

V souvislosti s tématem daňové uznatelnosti nákladů na manažerské a další poradenské služby je vhodné si připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 19/2010 z 2. 3. 2011. V posuzovaném případě daňový subjekt nebyl schopen prokázat, jakým způsobem odměna zahraniční mateřské společnosti za manažerské služby přispěla k dosažení zdanitelných příjmů společnosti, resp. jakým způsobem přispěla k případnému zvýšení příjmů společnosti v budoucnu. V odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*ani v případě poskytování služeb nemateriální povahy, ze kterých mohou, ale nemusí vzejít hmatatelné výstupy, daňový subjekt není zbaven povinnosti prokázat oprávněnost uznatelnosti nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Obecně lze uvést, že i uskutečňování poradenských a manažerských činností a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů může být prokázáno nějakým hmatatelným výstupem či konkrétním výsledkem činnosti, za kterou byly uplatňované výdaje hrazeny, např. výsledkem revize nájemních smluv, ...*“. V daném případě byla situace navíc umocněna faktem, že poté, co daňový subjekt započal s placením za poskytnuté služby, nedošlo ani ke změně výše příjmů (jednalo se o příjmy z pronájmu) ani ke změně „business modelu“ daňového subjektu.

Dle Nejvyššího správního soudu je tedy zcela na daňovém subjektu, aby prokázal, zda vytvořený obchodní vztah a částky vynaložené na úhradu služeb měly racionální základ a ekonomický důvod a zejména pak odraz v získaných či očekávaných příjmech.

Aplikace závěrů obsažených ve výše zmíněném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na vyslání zaměstnanců

v režimu poskytování služeb pak klade na daňové subjekty zvýšené nároky při prokazování uskutečněných služeb a přínosu těchto služeb pro přijímající českou společnost.

Z vlastní praxe vidím zejména následující možná úskalí, a to nejen ve světle výše uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, při prokazování a obhajování daňové uznatelnosti nákladů na přijaté manažerské a další podobné služby:

- V první řadě je nezbytné prokázat, že k poskytnutí služby jako celku skutečně došlo nebo v tomto případě spíše průběžně docházelo. Jako vhodný důkazní prostředek je možné použít např. zápisy ze strategických porad vedení společnosti, připravené podklady pro rozhodování vedení a statutárních orgánů společnosti, či nejrůznější posudky, doporučení a stanoviska připravená poskytovatelem služeb.
- Pokud dochází k přefakturaci veškerých mzdových nákladů vyslaného zaměstnance, měli by poskytovatel služby a její příjemce být schopni doložit, že daný zaměstnanec se plně angažuje při poskytování služeb pro příjemce, resp. že poskytovatel služby daného zaměstnance zároveň nevyužívá při poskytování služeb pro další společnosti ve skupině. Velmi často se totiž setkáváme např. se situací, kdy vyslaní zaměstnanci zastávají nejrůznější regionální role, ale jejich náklady nese plně přijímající společnost bez následného přeúčtování na další společnosti taktéž využívající dané služby.
- Velmi obtížné pak může být v některých případech prokázat vliv přijaté služby na chod přijímající společnosti, její tržby, ziskovost a další ekonomické ukazatele. Finanční úřad by nicméně neměl zkoumat otázku výše nákladů společnosti (za předpokladu, že budou dodržena veškerá pravidla pro úpravu převodních cen) a tak např. v situaci, kdy je ředitel společnosti nahrazen ředitelem vyslaným mateřskou společností a dojde k významnému nárůstu výdajů, by finanční úřad neměl zpochybňovat daňovou uznatelnost takového výdaje.
- Pokud jsou v souvislosti s působením vyslaných zaměstnanců vynakládány přijímající společností některé výdaje napřímo (typicky se jedná např. o ubytování vyslaných zaměstnanců), nezbyvá než doporučit, aby úhrada takových nákladů byla na základě smlouvy mezi vysílající a přijímající společností přeúčtována zpět vysílající společnosti, aby se pak následně tyto náklady promítly do celkové ceny za službu hrazenou českou přijímající společností.

Nad rámec výše uvedeného je třeba zmínit také problematiku převodních cen, která úzce souvisí s poskytováním těchto služeb a která je dle mých zkušeností velmi často společnostmi při poskytování manažerských služeb v rámci skupiny podniků, na rozdíl od úhrad za zboží či výrobky, opomíjena. Společnosti zpravidla neřeší vliv poskytnuté služby na celkové ekonomické ukazatele české

společnosti ani možná rizika spojená s poskytováním takovýchto řídicích služeb.

2 Mezinárodní pronájem pracovní síly

I při úhradě nákladů nájemcem pracovní síly pronajímateli na základě dohody o pronájmu pracovní síly je nezbytné, aby nájemce prokázal, že úhradu nákladů je možné považovat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Domnívám se, že v tomto případě je situace pro nájemce (českou společnost) poněkud jednodušší, neboť při pronájmu pracovní síly nahlížíme na pronajatého zaměstnance de facto jako na kmenového zaměstnance nájemce a na úhradu nákladů spojených s pronájmem pracovní síly de facto jako na úhradu mzdových nákladů, které finanční úřady zpravidla v praxi při daňových kontrolách nezpochybňují.

V této souvislosti je nezbytné zmínit zejména závěry koordinačního výboru 275/20.05.09 Daňová uznatelnost nákladů na mezinárodní pronájem pracovní síly předkládané JUDr. Martinem Kopeckým: „*Při posuzování daňového režimu v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly je ekonomický zaměstnavatel ve stejném postavení jako standardní zaměstnavatel, který uzavírá pracovní smlouvy. Z toho vyplývá, že veškeré náklady, které vynakládá ekonomický zaměstnavatel v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovní síly, se posuzují shodně jako ustanovení § 24 a § 25 ZDP v případě nákladů vynakládaných zaměstnavatelem ve vztahu k jeho kmenovým zaměstnancům.*“

Pokud tedy bude nájemce schopen prokázat, že najatý (ekonomický) zaměstnanec skutečně pracuje v organizační struktuře nájemce pro nájemce, tj. ze své podstaty se nejedná o poskytnutí služby ale o pronájem pracovní síly (zde je třeba si dát pozor opět zejména na různé regionální role takovýchto zaměstnanců, o kterých je velmi často možné se dočíst na webových stránkách nájemce), měly by náklady na pronájem pracovní síly, včetně benefitů a dalších plnění poskytovaných napřímo nájemcem, být zpravidla považovány za daňově uznatelné pro nájemce pracovní síly.

Rád bych se zde nicméně zastavil u jedné otázky spojené s úhradou odměny za pronájem pracovní síly. Velmi často u mezinárodního pronájmu pracovní síly dochází k situaci, kdy pronajímatel přeúčtovává nájemci tzv. čistou mzdu vyslaného zaměstnance. Nájemce pak postupuje tak, že pronajímateli uhradí plnou částku nájemného (čisté mzdy zaměstnance). V souladu s § 6 odst. 2 ZDP a § 38s ZDP nájemce „nabrutí“ uhrazenou částku o zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a tuto zálohu odvede na finanční úřad. Následně pak po skončení zdaňovacího období vystaví zaměstnanci potvrzení o příjmech, kde je

uvedena celková výše příjmu, tj. včetně brutace vypočtené nájemcem.

Domnívám se, že v tomto případě je tzv. brutace součástí mzdy zaměstnance, měla by být nájemcem účtována jako součást odměny za pronájem zaměstnance, a měla by tak být považována za daňově uznatelný náklad pro nájemce. V praxi jsem se nicméně setkal i s výkladem, že se v takovém případě jedná o daň zaplacenou za jiného poplatníka [§ 25 odst. 1 písm. r) ZDP], a tudíž o daňově neuznatelný náklad na straně nájemce. Jsem toho názoru, že takový postup není v souladu se závěry výše zmíněného koordinačního výboru ani v souladu s logikou ustanovení § 6 odst. 2 ZDP. Takový výklad by pak musel vést k závěru,

že v případě garance čisté mzdy (nebo její části) zaměstnanci by záloha na daň či daňová povinnost vypočtená jako brutace garantované čisté mzdy byla považována za daňově neuznatelný náklad (viz příspěvek pana Tomáše Hunala v tomto vydání Bulletinu).

Doporučoval bych nicméně, obdobně jako v případě vysílání zaměstnanců v režimu poskytování služeb, řádně nastavit smluvní ošetření pronájmu zaměstnance mezi nájemcem a pronajímatelem tak, aby bylo zcela zřejmé, jakým způsobem je vypočítána odměna za pronájem zaměstnance, popřípadě ve smlouvě dohodnout, že odměna za pronájem zaměstnance zahrnuje též odvod záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

INZERCE



WE MAKE
BUSINESS!
EASY!

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

Případ Apple: Evropská komise kousla do jablka. Nebude nakonec příliš kyselé?

Ing. Martin Jareš, Ph.D.
Ministerstvo financí, vedoucí oddělení
Daň z příjmů právnických osob

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.
daňová poradkyně č. 3885,
Katedra veřejných financí, VŠE

Projekt BEPS přináší zejména pro velké, nadnárodní firmy zásadní změny mezinárodního daňového systému. Implementace těchto změn do národních legislativ není napříč státy jednotná, a poplatníci tak mohou jen obtížně plánovat své daňové záležitosti. Novým velkým tématem v OECD, G20 i EU je proto otázka zachování, případně zvýšení daňové jistoty.¹

Projekt BEPS však nevyvolal jen změny daňové politiky, ale podnítl i větší aktivitu Evropské komise (dále jen „Komise“) v oblasti veřejné podpory. Jaké dopady na daňovou jistotu má nedávné rozhodnutí Komise², se na příkladu Irska a firmy Apple pokouší osvětlit tento článek.

1 Úvod

Irská daňová politika se dlouhodobě vyznačuje silnou snahou podpořit irskou ekonomiku. V 70. letech 20. století Irsko např. poskytovalo 15leté daňové prázdny exportérům, po vstupu do Evropského společenství tuto politiku nahradilo 10% sazbou pro všechny výrobní podniky, zatímco sazba pro ostatní podniky se v 80. a 90. letech pohybovala mezi 40 a 50%. Během 90. let se Irsko začalo postupně orientovat na přilákání mobilního základu daně.



V roce 1998 byla zavedena nulová sazba daně na příjmy z licenčních poplatků (zrušena v roce 2011). V roce 2003 pak byla zavedena stávající základní sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 12,5% a v roce 2004 daňová podpora výzkumu a vývoje. Vedle těchto atraktivních podmínek umožňovala daňová legislativa v kombinaci s legislativou jiných států praktické vyhnutí se zdanění zisku, podrobněji popsané níže. Díky takto výhodnému daňovému systému se Irsko stalo státem, kde si řada mimoevropských, zejména amerických firem zřizovala své evropské centrály. Apple je jednou z takových firem. Díky využití všech lákadel, které irská daňová politika nabízela, snížil Apple svou efektivní sazbu až na 2 %³.

2 „Double Irish“ už došel

Apple začal využívat společností založených v Irsku k daňové optimalizaci celosvětových zisků již v 80. letech 20. století. Daňově optimalizační struktura, kterou Apple využíval, je známá pod názvem „Double Irish Dutch Sandwich“. Tato struktura spočívá v založení dvou irských společností (odtud „Double Irish“) a jedné nizozemské společnosti, která funguje jako zprostředkovatel licence mezi dvěma irskými společnostmi (odtud „Dutch Sandwich“).⁴ Firma Apple (obdobně jako jiné nadnárodní

¹ Např. „G20/OECD BEPS Project advances tax certainty agenda with the launch of global review of MAP programmes“ (<http://www.oecd.org/tax/beps/g20-oecd-beps-project-advances-tax-certainty-agenda-with-the-launch-of-global-review-of-map-programmes.htm>) nebo „OECD launches business survey on tax certainty to support G20 tax agenda“ (<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/oecd-launches-business-survey-on-tax-certainty-to-support-g20-tax-agenda.htm>).

² State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion, tisková zpráva Evropské komise, IP/16/2923, 30. srpna 2016, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm.

³ HOLTZBLATT, M. A. et al. (2016): Should U.S. and Global Regulators Take a Bigger Tax Bite Out of Technology Companies? A Case on Apple's International Tax Minimization and Reporting Strategies. *Issues in Accounting Education*. Vol. 31, No. 1, pp. 133–148.

⁴ Popis struktury např.: poznámka 3; VAN DEN HURK, H. (2014): Starbucks versus the People. *Bulletin for international taxation*. Vol. 68, No. 1., pp. 27–34.

společnosti) tak využila ke snížení celosvětové daňové povinnosti nejen rozdílu ve statutárních sazbách korporátní daně v Americe (35 %) a v Irsku (12,5 %), ale také neexistence srážkových daní na licenční poplatky v EU a specifických pravidel stanovení daňové rezidence společností založených v Irsku, která umožňovala nezdaňování některých zisků irské společnosti irskou korporátní daní.

Společnosti se sídlem v Irsku, které neměly v Irsku efektivní vedení, nebyly v souladu s irskou legislativou irskými daňovými rezidenty. To umožňovalo zřídit v Irsku společnost a umístit její vedení do státu s nízkou či nulovou korporátní daní. V kombinaci s pravidly pro daňovou rezidenci v americké legislativě, která naopak nepovažovala za své daňové rezidenty společnosti s vedením v Americe, avšak zároveň se sídlem mimo její území, mohlo navíc dojít ke vzniku tzv. společností bez daňové příslušnosti (v angl. „stateless companies“), tj. bez povinnosti zdanit zisky společnosti v kterémkoliv ze zúčastněných států. Tohoto nesouladu při použití pravidel daňové rezidence využila skupina Apple hned u několika společností, kterým připsala podstatnou část svých zisků.⁵

Americká legislativa obsahuje pravidla pro ovládané zahraniční společnosti (controlled foreign corporations, CFC). Na základě těchto pravidel je zisk zahraniční společnosti, ve které americká společnost vlastní kdykoliv během zdaňovacího období alespoň 50% podíl, připsán ke zdanění mateřské společnosti v Americe. Aby se takovému zahrnutí zisků zahraničních dcer do zisku mateřské společnosti v Americe nadnárodní společnosti vyhnuly, využívaly jednak existujících výjimek z těchto pravidel a zároveň možnosti volby, zda bude zahraniční společnost považována za transparentní či nikoliv (tzv. pravidlo check the box).⁶ Klíčové pro vyhnutí se zahrnutí zisku ke zdanění v Americe v rámci CFC pravidel je prokázat, že zahraniční ovládaná společnost prodává jiný produkt, než který nakupuje. Aby bylo možné využít výjimku z CFC pravidel, musí tedy dojít k významné změně produktu (ve smyslu výkladově složitých ustanovení, zejména ve vztahu k nehmotnému majetku), což byl i případ irské společnosti přímo vlastněné americkou mateřskou společností. Ostatní společnosti založené prostřednictvím této irské společnosti (včetně nizozemské společnosti) by zřejmě výjimku z pravidel pro ovládané zahraniční společnosti nezískaly, při využití možnosti „check the box“ však byly tyto společnosti pro účely americké legislativy považovány za transparentní. Jejich zdanitelný zisk tak byl přičten irské společnosti, na kterou se pravidla pro ovládané zahraniční společnosti nevztahovala. Tím bylo zajištěno, že zisk nebude daněn v USA.

Z hlediska irského daňového systému neměla aplikace amerického pravidla „check the box“ žádné daňové dopady, jednotlivé irské společnosti byly v Irsku nadále posuzovány samostatně. Vzhledem k tomu, že z irského pohledu byly firmy rezidentní na Bermudách, protože tam měly své místo efektivního zdanění, nepodléhala většina zisků zdanění ani v Irsku.

Kromě výše uvedených CFC pravidel brání americká legislativa erozi daňového základu i pravidly pro převod nehmotného majetku na spojené zahraniční společnosti.⁷ Příjmy dosažené užíváním takového nehmotného majetku spojenou zahraniční společností podléhají zdanění v USA. Tato pravidla se však nevztahují na nehmotný majetek vyvinutý mimo území Spojených států. Dvě společnosti z jedné nadnárodní skupiny proto uzavíraly tzv. dohody o sdílení nákladů („cost sharing arrangements“), na základě kterých spolufinancovaly vývoj nehmotného majetku. Výsledkem bylo, že práva duševního vlastnictví využívaná v Americe byla připsána americké mateřské společnosti, zatímco práva vztahující se k využití duševního vlastnictví mimo Spojené státy byla pomocí dohody o sdílení nákladů postupně převedena na zahraniční společnost, a to bez použití pravidel pro převod nehmotného majetku.

Nizozemí nevaluje na licenční poplatky srážkovou daň v souladu se směrnicí EU o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků.⁸

Obecně tedy struktura „Double Irish Dutch Sandwich“ zahrnovala: 1.) Irskou společnost IR A, s vedením na Bermudách, tedy bermudského daňového rezidenta, 2.) irskou společnost IR B, irského daňového rezidenta, 3.) nizozemskou společnost NL, nizozemského daňového rezidenta. Všechny uvedené společnosti byly součástí skupiny kontrolované americkou společností. Americká společnost převedla práva duševního vlastnictví za použití dohody o sdílení nákladů na společnost IR A, která poskytla licenci na užívání těchto práv společnosti NL v Nizozemí, která dále poskytla sub-licenci společnosti IR B. Společnost IR B poskytovala sub-licence a služby dalším společnostem na evropském a asijském trhu. Licenční poplatky obdržené IR B byly zdaněny v Irsku, avšak pouze ve výši přesahující licenční poplatky placené společností IR B společnosti NL. Na licenční poplatky placené IR B společnosti NL se nevztahuje v souladu se směrnicí EU o zdanění úroků a licenčních poplatků srážková daň.⁹ Společnost NL dále vyplácela licenční poplatky společnosti IR A, v souladu s nizozemskou legislativou,

⁵ Viz poznámka 2.

⁶ DARBY, B. J., LEMASTER, K. (2007): Double Irish More than Doubles the Tax Savings. *International Tax Planning*, May 15, 2007, Vol. 11, No 9.

⁷ Viz poznámka 6.

⁸ Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

⁹ Viz poznámka 7.

kteřá rovněž reflektuje společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků v rámci EU, bez srážkové daně. Licenční poplatky připisane společnosti IR A nebyly v Irsku zdaněny a podléhaly zdanění na Bermudách, jelikož IR A byla považována za bermudského daňového rezidenta. Bermudy nemají korporátní daň. Zisky společností navíc nebyly připisány ke zdanění americké mateřské společnosti, protože se pravidla pro ovládané zahraniční společnosti neaplikovala.

Jedním z prvních výsledků projektu BEPS, na kterém OECD pracovalo v letech 2013 až 2015, bylo, že hned v roce 2013 ostatní státy vyvinuly tlak na irskou vládu a přiměly ji ke změně své daňové politiky. V letech 2013 a 2014 tak představilo Irsko úpravy pravidel stanovujících daňovou rezidenci, čímž nadále omezilo možnost využívání společností „bez daňové rezidence“ a následně i využívání struktury „Double Irish“.¹⁰ Na základě úpravy z roku 2013 jsou společnosti, které nejsou považovány ve smluvním státě za rezidenta z důvodu přítomnosti vedení společnosti, považovány za rezidenty v Irsku z důvodu jejich sídla. V roce 2014 byla pravidla pro daňovou rezidenci v irské legislativě přepracována ještě výrazněji tak, že všechny společnosti se sídlem v Irsku budou nadále považovány za irské daňové rezidenty. Pro stávající společnosti (jako např. Apple) budou tato pravidla účinná od 1. 1. 2021. Původní účinnost úprav z roku 2013 byla pro stávající společnosti navržena na 1. 1. 2015, avšak změny z roku 2014 zabezpečily posunutí účinnosti i u této úpravy až na rok 2021, za předpokladu, že nedojde ke změnám ve vlastnictví a souběžně k podstatným změnám v povaze podnikání společnosti.¹¹ Pro nově založené společnosti jsou nová pravidla účinná od 24. 10. 2013 pro úpravy z roku 2014 zabraňující využití tzv. společností bez daňové rezidence, resp. od 1. 1. 2015 pro úpravy z roku 2014 zabraňující využití „Double Irish“.

3 Irsko vs. Evropská komise

Změny irské daňové legislativy omezující možnost praktického nezdanění zisků společností jsou jistě krokem, který uvítaly ostatní státy světa a zejména EU. Asi i samy společnosti cítily, že doba takto zjevných daňových výhod skončila a snad by se s tím i smířily. Zatímco změny vyvolané projektem BEPS zvýšily daňovou nejistotu ohledně budoucího vývoje, aplikace pravidel veřejné podpory na uspořádání, o kterém se firma Apple celkem legitimně domnívala, že je legální, přinesla nyní prvek nejistoty

i ohledně minulosti. Vzhledem k tomu, že poskytnutou nepovolenou veřejnou podporu je třeba vracet až za deset minulých let, dosahuje nejistota ohledně minulosti zcela jiných měřítek, než na která bylo podnikatelské prostředí doposud zvyklé.

Základní pravidlo pro poskytování veřejné podpory v EU je upraveno v článku 107 Smlouvy o fungování EU. Ten říká, že členské státy EU nesmí poskytnout podporu v jakékoli formě, která narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby.

Obecná opatření, jako je např. český odpočet na výzkum a vývoj, dostupná všem podnikům, tak veřejnou podporu nepředstavují.¹² Rovněž podpora poskytovaná domácnostem (nepodnikatelům) veřejnou podporou není.

Při zkoumání, jestli určité opatření poskytlo či neposkytlo veřejnou podporu, příslušný orgán či Komise posuzuje, zda:

- je podpora poskytnuta státem nebo z veřejných prostředků,
- podpora zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví podnikání a je selektivní,
- je ovlivněn obchod mezi členskými státy a
- je narušena nebo hrozí narušení soutěže.¹³

V případě firmy Apple je předmětem závazné posouzení, které irská daňová správa poskytla firmě Apple. Toto závazné posouzení určilo metodu interní alokace zisku dvou dceřiných společností skupiny Apple (Apple Sales International a Apple Operations Europe) mezi jejich ústředí mimo Irsko a jejich irskou pobočku. Jak je uvedeno v předchozí části, takové rozdělení zisků bylo předvídáno irskou daňovou legislativou a vzhledem k tomu, že posuzované závazné posouzení není veřejně dostupné, nelze říct, nakolik poskytovalo firmám ze skupiny Apple daňovou výhodu a nakolik šlo jen o posílení právní jistoty bez zásadního dopadu na výši daně.

Závazné posouzení (jako např. předběžná cenová dohoda, advanced price agreement, APA) může být nástrojem k poskytnutí veřejné podpory ve smyslu článku 107 Smlouvy o fungování EU. V konkrétním případě je však třeba odpovědět na otázku, zda byla prostřednictvím daně APA poskytnuta podpora a zda byla tato podpora selektivní.

¹⁰ Revenue Commissioners, International Tax Division: Ireland – Information on residency for tax purposes. Available at: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Ireland-Tax-Residency.pdf>; Finance Bill 2013, Finance Bill 2014.

¹¹ PWC. Are we there yet? Finance Bill 2014. December 2014. Available at: <http://download.pwc.com/ie/pubs/2014-pwc-ireland-budget-finance-bill.pdf>.

¹² Srovnej např. daňovou podporu výzkumu a vývoje ve Velké Británii, která je zaměřena jen na malé a střední podniky, která veřejnou podporou je.

¹³ ÚŘAD PRO OCHRANU HOSPODÁŘSKÉ SOUTĚŽE. *Veřejná podpora* [online]. ©2012 [cit. 2016-11-14]. Dostupné z: <https://www.uohs.cz/cs/verejna-podpora.html>.

Dle rozhodnutí Komise irská vláda veřejnou podporu firmě Apple poskytla. Komise uvádí, že podpora spočívala v tom, že se zmíněné závazné posouzení odchýlilo od principu tržního odstupu: „[Z]isky musí být alokovány jednotlivým společnostem ve skupině a jednotlivým částem jedné společnosti tak, aby to odpovídalo ekonomické realitě. To znamená, že tato alokace by měla být v souladu s uspořádáním, ke kterému by došlo, pokud by se jednalo o dvě nezávislé společnosti (tzv. princip tržního odstupu).“¹⁴

Jiný argument než porušení principu tržního odstupu není v tiskové zprávě Komise uveden. To však vyvolává otázky. Za prvé není zřejmé, u kterých transakcí měl tento princip být porušen, když hlavní výtkou je rozdělení zisku nikoliv mezi dvě strany určité transakce, ale mezi dvě části jedné společnosti. Za druhé je princip tržního odstupu obecně doporučením OECD, které jednotlivé státy nemají povinnost implementovat do své legislativy. Jeho zavádění do právního řádu a správní praxe jednotlivých států je postupné a v irské daňové legislativě byl v plném rozsahu implementován až v roce 2010. Do té doby byl aplikován jen v omezeném rozsahu a nová ustanovení se nevztahují na dříve uzavřené smlouvy mezi spojenými osobami.¹⁵

Další otázkou je, nakolik to bylo právě závazné posouzení, které daňovou výhodu umožnilo, a nakolik by firma Apple nízkého daňového zatížení dosáhla podle irské daňové legislativy i bez závazného posouzení. A právě tyto dvě situace by bylo dle našeho názoru třeba porovnat. Tj. jak by Apple zdaňoval své zisky, kdyby závazné posouzení nedostal, a jak je zdaňoval poté, co závazné posouzení obdržel. Ať už takové zkoumání bylo provedeno nebo ne, tisková zpráva Komise o tom mlčí.

Zcela zásadní otázkou pro rozhodnutí o tom, zda určitá státní intervence je veřejnou podporou, je prokázání selektivity takové intervence. Tisková zpráva Komise to nijak dále nerozebírá. Jak uvádí Lyal (2015), Komise již v minulosti argumentovala: „[p]rotože se každé závazné posouzení týká pouze jedné společnosti, není potřeba se děle zabývat otázkou selektivity“.¹⁶ Pokud bychom akceptovali tuto argumentaci, tak v případě závazných posouzení vlastně stačí prokázat, že podpora byla poskytnuta, a toto zjištění automaticky prokazuje i selektivitu takové podpory, protože podpora poskytnutá prostřednictvím

individuálního závazného posouzení by byla z definice vždy selektivní.

V případě firmy Apple Komise uvádí, že podpora byla selektivní, „protože dala firmě Apple značnou výhodu oproti jiným společnostem, které zdaňovaly své zisky podle stejných [irských] národních pravidel“.¹⁷ S otázkou selektivity se tedy Komise blíže nevypořádává.

Argument „automatické selektivity“ jakéhokoliv individuálního rozhodnutí však na první pohled působí poměrně slabě. Daňové řízení včetně závazných posouzení je z podstaty věci vždy individuální. Důsledné vypořádání se s otázkou selektivity by vyžadovalo posouzení situace jiných nadnárodních společností, které byly v Irsku v obdobné situaci a které rovněž obdržely závazné posouzení. I u těchto společností by bylo nutno porovnat zdaňování podle irské legislativy a podle závazného posouzení, zda se liší či nikoliv. Dále by bylo třeba ukázat, zda např. existují nadnárodní společnosti, které o takové závazné posouzení žádaly a nedostaly ho, tedy jakým způsobem Irsko metodicky v případě obdobných rozhodnutí postupovalo a zda se od této metodiky v případě firmy Apple odchýlilo.

Z veřejných zdrojů se lze dočíst, že obdobné daňové výhody využívala celá řada společností¹⁸. Irská vláda uvedla, že jakéhokoliv závazné posouzení, které by dalo firmě Apple daňovou výhodu a nebylo by dostupné jiným společnostem, by bylo dle irského práva nezákonné.¹⁹

Pouhé porovnávání situace firmy Apple s jinými společnostmi platícími v Irsku daně bez zohlednění specifík nadnárodní společnosti není příliš korektní, protože např. samostatná irská firma, která není členem nadnárodní skupiny, s veškerými příjmy ze zdrojů na území Irska, z principu takové závazné posouzení nemůže dostat a ani se na ni nevztahuje příslušná irská legislativa určující alokaci zisků mezi ústředí a pobočku společnosti.²⁰

Pokud bychom přistoupili na argumentaci Komise, že závazné posouzení, které irská vláda poskytla firmě Apple, skutečně bylo veřejnou podporou, je třeba se zabývat otázkou, jaká byla její výše.

Komise dospěla k závěru, že: „Zhruba 50 milionů eur nezaplacených daní se vztahují k nesprávné alokaci zisků

¹⁴ Viz poznámka 2.

¹⁵ PwC International Transfer Pricing 2015/16, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/ireland.pdf>.

¹⁶ LYAL, R. (2015): Transfer Pricing Rules and State Aid, 38 Fordham International Law Journal 1017, 1042.

¹⁷ Viz poznámka 2.

¹⁸ Heslo „Double Irish Arrangement“ ve wikipedii uvádí příklad 16 nadnárodních firem s odkazy na zdroje, které uvedenou strukturu využívaly – https://en.wikipedia.org/wiki/Double_Irish_arrangement.

¹⁹ Apple's EU tax dispute explained. *Financial Times* [online]. 30. 8. 2016 [cit. 2016-11-14]. Dostupné z: <https://www.ft.com/content/3e0172a0-6e1b-11e6-9ac1-1055824ca907>.

²⁰ To na druhou stranu nemá znamenat, že by rozdílné zdaňování nadnárodních firem a domácích firem nemohlo nikdy být veřejnou podporou. Pokud by např. irská legislativa či závazná posouzení stanovila, že nadnárodní firmy neplatí daně, zatímco irské firmy ano, veřejnou podporou by to bylo.

„ústředí“ společnosti *Apple Operations Europe*. Zbytek je výsledkem nesprávné alokace zisků „ústředí“ společnosti *Apple Sales International*.“²¹ To jinými slovy znamená, že veřejnou podporou, kterou poskytlo závazné posouzení, byla dle Komise možnost nezdanit naprostou většinu zisku.

Jak bylo uvedeno výše, podle našeho názoru by však bylo třeba porovnat daňovou situaci firmy Apple podle závazného posouzení a situaci podle irské daňové legislativy, pokud by závazné posouzení poskytnuto nebylo. Popis struktury „Double Irish“ v předchozí části ukazuje, že značnou daňovou výhodou bylo zřejmě možno realizovat i bez závazného posouzení.

Pokud bychom tedy akceptovali fakt, že závazné posouzení umožnilo nezdanit jen část zisku dvou poboček Apple v Irsku, a současně bychom akceptovali tvrzení Komise, že veřejná podpora byla poskytnuta ve výši nezdanění celého zisku, museli bychom se zabývat otázkou, díky čemu byla nezdaněna část zisku, jejíž nezdanění neplyne ze závazného posouzení. Pro doložení toho, že nezdanění i této části je veřejnou podporou, bychom museli nalézt konkrétní selektivní opatření plynoucí přímo z irské legislativy. Takovou otázkou se Komise nezabývá.

4 Závěrem

Irská vláda v minulosti zvolila agresivní a vůči ostatním státům bezohlednou daňovou politiku. Nelze se tedy divit, že ostatní státy vyvinuly v tomto směru tlak a donutily Irsko odstranit ustanovení, která umožňovala praktické nezdanění či velmi nízké efektivní zdanění zisků nadnárodních společností. Na druhou stranu, snaha Komise získat zpětně daňové příjmy za pomoci aplikace pravidel veřejné podpory se v současné době nejeví jako konstruktivní řešení. Z veřejně dostupných zdrojů nevyplývá dostatečná argumentace pro jednoznačný závěr, že Irsko poskytlo společnosti Apple selektivní daňovou výhodu, která by byla veřejnou podporou. Irsko i Apple se v tomto směru proti rozhodnutí Komise odvolaly.²² Rozhodnutí soudu bude napjatě očekáváno nejen společností Apple a Irskem, ale i Komisí, ostatními státy EU a dalšími nadnárodními společnostmi. Snaha o spolupráci států v řešení mezinárodních daňových otázek je významně narušena obavou zemí EU o ztrátu suverenity v otázce přímých daní. EU navíc může získat nálepku neseřízného partnera pro investice z důvodu výrazného narušení daňové jistoty. Komise by proto měla důsledněji argumentovat a vysvětlit své postoje, aby bylo bez pochyby, že její rozhodnutí nemá jinou než čistě právní motivaci. Pokud tak neučiní, bude v dlouhém období taková intervence Komise spíše škodlivá.

²¹ Viz poznámka 16.

²² Ireland to appeal against EU's Apple ruling. *Financial Times* [online]. 2. 9. 2016 [cit. 2016-11-14]. Dostupné z: <https://www.ft.com/content/2b8adff6-711f-11e6-a0c9-1365ce54b926>.

Daňový poradce jako Sherlock Holmes?

Ing. Roman Landgráf
daňový poradce č. 1284



V dnešním pojednání spíše esejistického tvaru bych si dovolil zaměřit na problém (resp. skupinu problémů), se kterým se v praxi setkávám prakticky denně a kterému se přitom podle mého názoru stále věnuje málo pozornosti. Pokud se nějakým způsobem v médiích hovoří o daních či přímo o daňovém právu, většinou se zaměřuje pozornost na různé hmotněprávní aspekty. Přitom každému, kdo se prakticky pohybuje v oblasti daňového práva, zejména pak na straně daňových subjektů, je více či méně jasné, že vzhledem ke specifickému charakteru a povaze daňového práva je procesní stránka mimořádně důležitá, přičemž dvojnásob to platí o otázkách spojených s dokazováním. Smyslem tohoto pojednání je podnítit debatu na zde uvedená témata, či alespoň podnítit laskavého čtenáře k vlastní reflexi těchto témat.

1 Neunesl jsi důkazní břemeno? Zaplat' vyšší daň a sankce!

Téměř v každé oblasti práva hraje dokazování významnou roli. Speciálně v daňovém právu však nabývá mimořádně na významu. Je tomu tak především proto, že právě v daňovém právu je specificky umístěno důkazní břemeno. Kromě toho, že (i) důkazní břemeno významně spočívá na bedrech daňového subjektu, je navíc v daňovém právu (ii) významně nejasné, jakou míru důkazu pro unesení důkazního břemene je potřeba unést, resp. jakou míru důkazu pro unesení důkazního břemene má právo správce daně v roli rozhodujícího správního orgánu vyžadovat. Podle mých zkušeností praxe dokazuje, že pro většinu daňových doměrků na základě provedených daňových kontrol je důkazní břemeno téměř vždy rozhodující. Jinými slovy řečeno, správce daně prakticky nikdy nedoměří daň na základě toho, že by se mu (správci daně) podařilo prokázat, že skutkový stav je takový, že bezprostředně¹ svědčí právu správce daně doměřit daň.

Ve většině případů totiž správce daně svůj doměrek opírá pouze o konstatování, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno [v anglicky psané doktríně se někdy hovoří o „*tie-breaker*“ rule, například (Ordower 2013, s. 4)]. Tedy jinými slovy jde o tuto situaci: V daňovém řízení se nepodařilo zjistit, jak se rozhodující skutky odehrály, a správce daně v této situaci (důkazní teorie používá pro tento stav latinského pojmu *non-liquet*) doměruje daňovému subjektu daň jen proto, že daňový subjekt „prohrál“ toliko na základě toho, že to byl právě daňový subjekt, kdo neunesl důkazní břemeno. Velmi často se ovšem poněkud „pozapomíná“, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“), stanoví důkazní břemeno i pro správce daně [viz § 92 odst. 5 písm. c) DŘ], a že tedy pokud správce daně toto své důkazní břemeno neunesl, je to naopak správce daně, kdo „prohrává“ spor.

2 Skutkový stav zpravidla není spolehlivě zjištěn

Řekněme si rovnou, že obecná teorie práva předpokládá, že v ideálním případě se právní následky stanoví právě na základě toho, že je dostatečně spolehlivě zjištěn relevantní skutkový stav. To je myslím vcelku intuitivní představa, pro kterou není potřeba mít žádné zvláštní právně teoretické zkušenosti či znalosti. Nicméně právě v daňovém právu, a v tom je myslím oblast daňového práva významně specifická, se tato idea nenaplní jen výjimečně. Závěry z daňových kontrol finančních úřadů, jež jsou nepříznivé pro daňový subjekt, vcelku pravidelně² konstatují, že to a to se nepodařilo prokázat, že právě proto správce daně určitým způsobem zvyšuje základ daně, obvykle například tou cestou, že správce daně neuznává ty a ty výdaje (náklady) jako daňové, respektive že neuznává takový a takový nárok na odpočet DPH na vstupu.

¹ Například tak, že by zjištěný skutkový stav přímo svědčil o tom, že existují určité konkrétní zdanitelné příjmy, které daňový subjekt nezohlednil ve svém daňovém přiznání, nebo o tom, že daňovým subjektem deklarované výdaje se ve skutečnosti neuskutečnily.

² Jako každé i toto pravidlo má samozřejmě své výjimky.

3 Nevím, jak se to odehrálo. Přesto tě doměřím!

Nejen pro naprostého laika, ale i pro osoby běžně se pohybující v oblasti ekonomie, účetnictví či daní, se jeví jako téměř neuvěřitelná představa, že by správce daně doměřoval (často velmi významné částky) daň (včetně sankcí), aniž by v daňovém řízení (respektive v průběhu daňové kontroly) byly dostatečně spolehlivě určeny relevantní skutkové stavy a děje. Dokonce je to tak vlastně i často podáváno veřejnosti ve sdělovacích prostředcích, kdy bývá konstatováno, že orgány finanční správy zjistily významné nesprávnosti u některých daňových subjektů, a že proto po právu těmto subjektům doměřily daň a související sankce. V takovéto tiskové zprávě ovšem často bývá zamlčen jeden podstatný fakt: totiž že v průběhu daňové kontroly se vůbec nepodařilo zjistit, jak je možné, že to které například stavební dílo opravdu skutečně stojí. Jedná se například o situaci, kdy existence finálního díla je naprosto nepochybná, kdy daňový subjekt dokládá, jakými prostředky a s jakými subdodavateli toto dílo vystavěl, a kdy správce daně úroveň tohoto dokazování zpochybňuje, když současně nedokáže předložit jakoukoliv alespoň trochu logicky konzistentní představu, jak se to vlastně stalo, že toto dílo stojí. Jedná se tedy o situaci, kdy na jedné straně je nepochybná existence finálního díla a současná existence důkazních prostředků předložených daňovým subjektem na podporu skutkové pravdivosti příběhu, který popisuje, jak se toto dílo vybuďovalo, na druhé straně je finanční úřad, který rovněž nepochybuje o existenci finálního díla, nicméně žádnou svoji představu (žádný alternativní příběh) o tom, jakým způsobem se předmětné dílo vybuďovalo, nepředkládá. Správce daně tedy přitom pouze konstatuje, že ty důkazní prostředky, které předkládá daňový subjekt, nejsou podle názoru správce daně dostatečné (nejsou dostatečně intenzivními důkazy), aby prokázaly pravdivost příběhu, který předestírá daňový subjekt. Správce daně ovšem žádný alternativní příběh nemá a ani na přímý dotaz daňového subjektu takový příběh obvykle nepředkládá. Tím méně samozřejmě platí, že by správce daně měl tento svůj alternativní příběh podložit důkazy. A právě za této situace český správce daně zcela běžně konstatuje, že je oprávněn daňovému subjektu doměřit daň (včetně příslušných sankcí). Na následný přímý dotaz daňového subjektu pak často, zcela bez skrupulí, správce daně odpovídá, že jeho povinností není mít jakýkoliv alternativní příběh, natož aby jej byl povinen prokazovat.

4 Co to tedy dohromady znamená?

Pokud se mi podařilo předchozí řádky naformulovat dostatečně srozumitelně, pak snad většina čtenářů bude se mnou souhlasit, že doměření daně (včetně správního trestání v podobě penále a „nepřiměřeného“³ úroku) se děje za situace, kdy vlastně jediným „pochybením“, které správce daně „odhalil“, je to, že všechny důkazní prostředky, které daňový subjekt předložil, jsou správcem daně shledány nedostatečnými. Nic víc, nic míň. Toto „odhalení“ tedy stojí pouze a jen na právním (nikoli skutkovém!)⁴ názoru správce daně, že (i) v té které situaci tížilo důkazní břemeno právě daňový subjekt a že (ii) důkazní prostředky daňovým subjektem navržené a správcem daně provedené nedosahují takové intenzity (takové míry důkazu), kterou správce daně považuje za dostatečnou. Přitom je potřeba říci, že ohledně prvního (ad i) správce daně často přehlíží skutečnost, že zcela určité důkazní břemeno⁵ tíží přímo ze zákona také správce daně, a že ohledně druhého (ad ii) správce daně obvykle vůbec nedokáže vysvětlit, podle čeho stanovil požadovanou míru intenzity důkazu. Je přitom potřeba si dostatečně silně uvědomit, že daňový řád požadovanou míru či intenzitu důkazu vůbec nestanoví; pokud tedy správce daně nějakou zcela konkrétní míru důkazů vyžaduje, tak hodnotu této míry konstruuje správce daně zcela sám v rámci svého volného uvážení, což zcela nepochybně je navýsost obtížnou právní otázkou, se kterou se správce daně v roli rozhodujícího orgánu musí umět legitimně a přezkoumatelně (nebo, chcete-li, také *lege artis*) vypořádat.

5 Míra důkazu – měla by platit pro obě strany stejně

Jak jsme již uvedli, daňové zákony požadovaný důkazní standard, požadovanou míru (intenzitu) důkazu⁶ vůbec nestanoví. Co však daňový řád zcela jistě stanoví jinak, že důkazní břemeno tíží nejen daňové subjekty, ale i správce daně [viz zejména § 92 odst. 5 písm. c) DŘ]. Pokud si předchozí dvě věty dáme dohromady, stěží můžeme dojít k jinému závěru, než k tomu, že jak v případě důkazního břemene zatěžujícího daňový subjekt, tak v případě důkazního břemene, které tíží správce daně, by měl být použit stejný důkazní standard (měla by být vyžadována stejná míra důkazu). Pokud totiž daňový řád stanoví důkazní

³ Dovolují si zde čtenářům předestřít toto pojetí (předpoklad): Úrok, který ekonomicky nepředstavuje temporální cenu peněz, je nutno vnímat spíše jako sankci.

⁴ Toto je velmi významná poznámka, pokud si uvědomíme, že úřední osoby provádějící daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností se velmi často verbálně pasují do role, že vlastně posuzují pouze skutky (skutkové otázky). Ve skutečnosti ovšem, jak jsem právě uvedl, v převážně většině stojí závěr správce daně na jeho posouzení otázek právních; přičemž není od věci poznámka, že tyto pracovníci správce daně obvykle nejsou nijak významně svými znalostmi a dovednostmi orientováni směrem k právu.

⁵ Viz § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

⁶ V české právní doktríně například Svoboda (2009, s. 41) uvádí v této souvislosti pojem „míra důkazu“, proto i v tomto pojednání budeme tento pojem užívat.

břemeno jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně, a přitom současně nestanoví požadovaný důkazní standard (požadovanou míru důkazu), nebylo by zcela jisté v souladu přinejmenším se základními ústavními principy, pokud by se takovýto stav zákona vykládal tak, že pro jedno důkazní břemeno se požaduje míra důkazu vyšší, zatímco pro druhé důkazní břemeno se požaduje míra důkazu nižší. A to už vůbec ne v případě, pokud by vyšší důkazní standard byl požadován pro nesení důkazního břemene daňovým subjektem, zatímco nižší důkazní standard by byl vyžadován pro nesení důkazního břemene správcem daně (tedy státem). Nicméně, jak jistě potvrdí mnohý čtenář, v praktickém výkonu českého daňového procesu se právě toto zhusta děje.

5.1 Jaké důkazní standardy zná důkazní teorie?

Pro praktické účely dialogu se správcem daně ohledně otázky požadované míry důkazu rozhodně není pro daňový subjekt a zejména daňové poradce neúžitečné, pokud budou alespoň rámcově seznámeni, jakou míru důkazů zná důkazní teorie (za důkazní teorii je v tomto smyslu možno považovat teorie, které se zabývají dokazováním obecně, a to bez ohledu na to, pro jakou oblast jsou aplikovány, tedy nikoliv pouze pro oblast práva). Anderson (2005) nebo Walton (2016) tedy například jmenují tyto základní důkazní standardy (seřazeny sestupně):

- Mimo (nad rámec) rozumnou (důvodnou) pochybnost.⁷
- Jasně a přesvědčivě.⁸
- Převaha důkazů⁹ (spíše pravděpodobné).

Důkazní standard „mimo rozumnou pochybnost“ se obvykle používá v trestním právu – důkazní břemeno policie a státního zástupce je tedy v trestních věcech teprve tehdy uneseno, pokud naplní tento důkazní standard. Tento důkazní standard v podstatě znamená, že důkazy jsou nejenom jasné a přesvědčivé (tedy že plní nižší důkazní standard), ale že zároveň váha důkazů převyšuje určitý stanovený práh. Obvykle se tento důkazní standard vnímá tak, že po provedení racionálního přezkumu důkazů nesmí mít soud ohledně souboru důkazů rozumné pochybnosti.

Důkazní standard „jasné a přesvědčivé“ se obvykle používá v určitých netrestních (civilních) věcech. Jedná se o „střední“ standard, který by po mém soudu nejvíce slušel i českému daňovému právu.

Důkazní standard „převaha důkazů“ se zejména v anglosaském právním prostředí používá pro většinu civilních

věcí. Jednoduše lze tento důkazní standard popsat tak, že vyhrává ta strana sporu, která předloží přesvědčivější důkazy. Někdy se tento standard vykládá také tak, že je potřeba předložit takové důkazy, které svědčí ve prospěch prokazovaného skutku s pravděpodobností větší než 50 %.

K výše uvedeným důkazním standardům je vhodné poznamenat, že v podstatě **vyjadřují určitou míru pravděpodobnosti**, s jakou je možno usuzovat na to, že z důkazů vyplývá existence dokazovaných skutečností. Pro praktické potřeby je také dobré zmínit, že všechny relevantní důkazní teorie se v podstatě shodují na tom, že **je naprosto nemožné** (jednalo by se v právním slova smyslu o požadavek *ad absurdum*) **prokázat** nějaký skutek, který nastal v minulosti, **se stoprocentní jistotou**.

5.2 ÚS: důkazní standard „zcela jednoznačně“ je zjevně nepřiměřený

Ostatně v tomto duchu se před nedávnem zřetelně vyjádřil i český Ústavní soud (ÚS), když ve svém nálezu ze dne 20. 8. 2014, I. ÚS 173/13 (soudkyně zpravodajka¹⁰ Kateřina Šimáčková) mj. uvedl (zvýraznění doplněno autorem): „*Je tedy nutno reflektovat, že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti (srovnej také HOH, L. Re-imagining the criminal standard of proof: lessons from the ‚ethics of belief‘ (2009) 13 International Journal of Evidence & Proof 198, s. 202 a STOFFELMAYR, E. a DIAMOND, S. The conflict between precision and flexibility in explaining ‚beyond a reasonable doubt‘ (2000) 6 Psychology, Public Policy, and Law 769, s. 770). Absolutní jistota je tedy důkazní standard, který není možno v soudním řízení aplikovat, neboť by při tom důkazní břemeno prakticky nebylo možno unést. V tomto světle je zřejmé, že standard stanovený v judikatuře Nejvyššího soudu pro aplikaci § 38 odst. 2 občanského zákoníku, který vychází z jeho judikatury sahající až do roku 1971, kdy občanské soudní řízení ovládala zásada materiální pravdy a soudy měly rozhodovat na základě ‚skutečného stavu věci‘, nereflektuje reálně existující těžkosti při dokazování. Vyžadování, aby skutkový závěr mohl být učiněn ‚zcela jednoznačně‘ a ‚bez jakéhokoliv náznaku pravděpodobnosti‘ je skutečně až na hranici nemožnosti takového prokázání. ‚Zcela jednoznačně‘ naznačuje, že nemůže být myslitelný žádný jiný závěr a ‚bez jakéhokoliv náznaku pravděpodobnosti‘ je již explicitním ekvivalentem stoprocentní jistoty. Avšak absolutní, stoprocentní jistoty, jak bylo právě řečeno, dosáhnout nelze a nelze ji vyžadovat ani v trestním právu. Tento vysoký důkazní standard*

⁷ Angl. *Beyond reasonable doubt*.

⁸ Angl. *Clear and convincing*.

⁹ Angl. *Preponderance of the evidence*.

¹⁰ Věřím, že nejenom zaputí příznivci amerického právního realismu (který vůbec není realismem v čistě filosofickém smyslu), nebo ti, kdo si třeba s oblibou přečtou Posnera (2008), přinejmenším připouští, že osoba soudce zpravodaje, který ve smyslu § 42 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, připravuje a i vypracovává rozhodnutí, není nevýznamná.

stanovený v judikatuře Nejvyššího soudu neobstojí ani v komparativním srovnání.“ V publikovaných právních větech tohoto rozsudku můžeme číst například: „Pokud je důkazní standard požadovaný pro prokázání určité skutečnosti tvrzené žalobcem, jako jednou stranou řízení, zcela nepřiměřeně vysoký, tak v důsledku je i důkazní břemeno kladené na tohoto účastníka řízení zjevně nepřiměřené a dochází k porušení jeho práva na rovnost v řízení podle čl. 37 odst. 3 Listiny.“

Vidíme tedy, že český Ústavní soud chápe, že pokud se týká důkazního standardu, resp. požadované míry důkazu, vždy je nutno to vnímat jako určitou otázku míry pravděpodobnosti, přičemž je potřeba vzít na vědomí, že se sto procentní jistotou nelze prokázat nic, neboli že takovýto požadavek by byl zjevně nepřiměřeným.

5.3 Finanční úřady vyžadují extrémně vysokou míru důkazu, nikoli ovšem vůči sobě

Většina čtenářů se s tím jistě sama již několikrát setkala, že finanční úřady zejména ve svých závěrečných zprávách o daňové kontrole vytýkají daňovým subjektům, že neunesli své důkazní břemeno, přičemž používali formulace jako například: „nebylo jednoznačně bezpochybně prokázáno“, „nebylo jednoznačným způsobem prokázáno“. Na tomto příkladu je vidět, že finanční úřady tendují k tomu vyžadovat po daňovém subjektu prakticky maximální míru důkazů, fakticky na úrovni sto procentní jistoty. A to je, jak na různých místech tohoto textu uvádíme, požadavek nejen prakticky neúnosný, ale i z pohledu legitimacy neudržitelný. Zvláště pak za situace, jak také dále uvádíme, pokud pro nesení svého vlastního důkazního břemene [dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ] si finanční úřady vystačí s daleko menší mírou důkazu. Protože pokud by stejnou míru důkazu používaly i pro toto své důkazní břemeno, musely by finanční úřady prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňovým subjektem předloženého účetnictví (a dalších povinných evidencí a záznamů) jednoznačným bezpochybným způsobem. A to mi jistě mnohý čtenář ze své praxe potvrdí, že toto se bezpochyby neděje.

6 Důkazní břemeno správce daně

Jak jsme již uvedli v úvodu, pokud se setkáváme s praktickými postupy správce daně zejména v případě postupu k odstranění pochybností a daňových kontrol, často správce daně „přehlíží“ zcela jasně zákonem deklarovanou normu, podle které tíží správce daně důkazní břemeno.

Konkrétně zde máme na mysli ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ (zvýraznění doplněno): „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.**“ Jak jsem si dovolil již dříve konstatovat, domnívám se, že toto jasné ustanovení české správní soudy ve svých rozhodnutích „ohýbají“ až příliš [pro detaily si dovoluji čtenáře odkázat na můj dřívější text (Landgráf, 2016)], přitom však se domnívám, že text zákona je jasný a nevyžaduje žádnou purposivní modifikaci. Tuto svou pozici se pokusím dále ještě posílit některými historickými, a později pak i komparativními, argumenty.

6.1 Judikатурní linie Nejvyššího správního soudu „EURO PRIM“

Přestože jsem výše laskavého čtenáře odkázal pro podrobnosti na můj předchozí text, dovolím si zde pro přehlednost a i pro čtenářskou přívětivost, a nakonec i pro vyšší míru přesvědčivosti mé argumentace alespoň stručně přiblížit, jakým způsobem se podle mého průzkumu judikatury zhostily české správní soudy, zejména Nejvyšší správní soud (NSS), výkladu výše zmíněného ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.¹¹

V rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119 (věc EURO PRIM s.r.o.), (soudce zpravodaj¹² Karel Šimka¹³), uveřejněného ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1572/2008 Sb. NSS, je možno například číst (zvýraznění doplněno): „*Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 100 zákona o DPH). (...) Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. (...) Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. (...) Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní*

¹¹ Resp. obsahově prakticky totožného ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“), předchůdce nynějšího daňového řádu.

¹² Existence a úloha soudce zpravodaje se řídí zejména § 7 odst. 3 až 5 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu (dostupný na http://www.nssoud.cz/dokumenty/jednaci_rad_2012.pdf).

¹³ Viz informace NSS ze dne 26. 9. 2016, dostupná na http://nssoud.cz/Informace-poskytnuta-dne-26-zari-2016/art/10360?tre_id=210.

a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se 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 vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. (...) Drtivá většina daňových případů se tak vyřídí v rovině správcem daně vůbec nezpochybněného tvrzení, menší část v rovině tvrzení doloženého účetnictvím, resp. jinou povinnou evidencí, a teprve poměrně malá část bude za situace, kdy **správce daně relevantně zpochybní účetnictví** či jinou povinnou evidenci daňového subjektu, řešena „plnohodnotným“ dokazováním v daňovém řízení.“

K obdobnému závěru dospěl též 9. Senát NSS, a to v rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86 (soudce zpravodaj: Barbora Pořízková¹⁴): „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které 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 evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.“

Z citovaných textů zmíněných judikátů vidíme, že zatímco zákon hovořil [§ 31 odst. 8 písm. c) zák. o správě daní a poplatků“) a hovoří [§ 92 odst. 5 písm. c) DR] jasně, že

správce daně je povinen prokázat „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí ...“, tak tento judikát v podstatě dochází k tomu, že správce daně k unesení tohoto břemene postačí „relevantní zpochybnění“, přičemž si soud k tomu vymyslel nový neurčitý pojem „zatemní obraz o hospodaření“. Soud zde dokonce výslovně říká, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Zásadní moje výtka spočívá v tom, že pokud zákon výslovně v textu používá slovo „vyvrátit“, pak třeba i s použitím klasického výkladu Weinbergera uvedeného níže, nelze takovýto jasný text vykládat tak, že vlastně postačí pouze existence relevantních pochybností. I kdybychom však připustili, že takto, po mém soudu, extenzivní výklad § 92 odst. 5 písm. c) DR ještě text tohoto ustanovení „unes“¹⁵, stejně zůstává významně problematická druhá tvář tohoto důkazního břemene správce daně a sice, jaká je míra důkazu, kterou správce daně musí pro naplnění tohoto důkazu dobře unést. Pokud, jak na mnohých místech tohoto textu uvádím, správce daně v praxi téměř výhradně po subjektu požaduje míru důkazu v úrovni mimo jakoukoliv pochybnost (v lepším případě v úrovni mimo důvodnou pochybnost), pak jistě není důvodu, aby stejnou míru důkazů nenesl i správce daně jako protistrana v předmětném daňovém sporu. Pak se samozřejmě logicky nabízí otázka, co to znamená, v úrovni důkazu „mimo rozumnou pochybnost“ prokázat „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, ...“ Opět podle mého názoru docházíme k závěru, že takovémuto požadavku rozhodně nevyhoví, pokud správce daně pouze prokáže „nesrovnalosti“, a to dokonce, jak uvádí výše uvedený judikát, které pouze jen „nepřímo zatemní obraz hospodaření daňového subjektu“.

Pokud se na výše uvedený názor soudu podíváme ještě jednou, možná se mnou budete někteří souhlasit, že to celé vypadá tak, jako kdyby soud ani tak nevykládal výslovný text ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP [resp. § 92 odst. 5 písm. c) DR], ale spíše vycházel z (zamlčené) premisy, že zde máme co dočinění se situací, kdy správce daně je v situaci analogické se situací obhájce v trestních věcech, který se všemi možnými způsoby snaží zpochybnit (ať už logicky nebo právně) důkazní sílu důkazních prostředků předkládaných žalobcem. V takové situaci ovšem z mnoha důvodů nejsme (některé uvádím i dále), a to už jen na základě toho prostého důvodu, že zmíněný text ustanovení výslovně hovoří o něčem zcela jiném; zjednodušeně řečeno, ustanovení výslovně říká „vyvracející“, a nikoliv pouze například „zpochybnující“ (nebo, jak říká soud výše, „zatemňující“).

¹⁴ Viz informace NSS ze dne 26. 9. 2016, dostupná na http://nssoud.cz/Informace-poskytnuta-dne-26-zari-2016/art/10360?tre_id=210.

¹⁵ Proč bychom samozřejmě museli minimálně považovat za správný předpoklad, že daňové zákony procesní jsou způsobilé i takovéhoho purposivního výkladu (přičemž soudem vnímaný cíl nebo účel tohoto ustanovení navíc není uspokojivě soudem vyložen).

V souvislosti s výše uvedenými výtkami na adresu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je myslím dobré poukázat na právní názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (č. 134/2003 Sb. n. u. US): „*Vyhověl-li stěžovatel výzvě předložením účetních dokladů, splnil svou zákonnou povinnost, a tak bylo na správci daně, aby stěžovateli jeho nárok na nadměrný odpočet uznal nebo aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. prokázal, že předložené doklady jsou nevěrohodné či nesprávné, tedy že neodpovídají skutečnému stavu věci (tím se skutečně, jak uvádí stěžovatel, důkazní ‚břemeno‘ přesunulo na správce daně).*“ Všimněte si, že Ústavní soud výslovně hovoří o tom, že správce daně je povinen prokázat, že účetní doklady (nebo například i účetní záznamy) jsou nevěrohodné či nesprávné; tedy nikoliv pouze to, jak výše uvádí Nejvyšší správní soud, že správce daně je povinen prokázat pochybnosti o věrohodnosti nebo správnosti.¹⁶ Dále si všimněte, Ústavní soud zde výslovně říká, že je třeba prokázat, že evidence (či doklady) neodpovídají skutečnému stavu věci; opět tedy z toho lze jasně jednoduchou logickou analýzou dospět k závěru, že podle názoru Ústavního soudu nepostačí, pokud správce daně pouze prokáže pochybnosti (při prokázání pouze pochybnosti totiž zůstane nezodpovězena skutková otázka, kterou v tomto judikátu Ústavní soud považuje za podstatnou, totiž zda doklady odpovídají či neodpovídají skutečnému stavu věci).

6.2 Existuje vůči § 92 odst. 5 písm. c) DŘ nějaký pramen „úmyslu zákonodárce“?

Všichni, kdo se alespoň nějakým způsobem zabývají právem, si již chtěli nechtěli museli zvyknout na to, že právo se nikoli výjimečně vykládá (zejména od II. světové války) tak, že normou (právem v objektivním smyslu) není pouhý text zákona (textualistická koncepce, resp. pozitivistické pojetí), ale že je třeba vnímat i účelové či kontextuální pozadí textu zákona [purposivní koncepce, resp. nonpozitivistické (jusnaturalistické) pojetí]. Proto i ohledně diskutovaného důkazního břemene pro správce daně není jisté od věci považovat nad významem, účelem či úmyslem výše citovaného ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

V důvodové zprávě¹⁷ k daňovému řádu se ohledně ustanovení § 92 odst. 5 DŘ stručně konstatuje: „*Základní výčet skutečností, při jejichž prokazování důkazní břemeno nese správce daně, vymezuje ustanovení odst. 5.*“ Snad jedině,

co je z takovéhoho textu důvodové zprávy možno vyčíst, je, že zákonodárce ustanovením § 92 odst. 5 DŘ skutečně vědomě (úmyslně) zakládal důkazní břemeno pro správce daně (a tedy nikoliv pouze povinnost správce daně jakýmkoliv způsobem zpochybnit důkazy předložené subjektem).

Prakticky totožná norma byla založena v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zák. o správě daní a poplatků.¹⁸ Důvodová zpráva k tomuto zákonu se k tomuto ustanovení nevyjadřuje vůbec.

K výše uvedenému lze učinit dílčí závěr, že obsah důvodové zprávy k daňovému řádu, včetně důvodové zprávy k předcházejícímu zák. o správě daní a poplatků, nedává žádný dostatečně vážný důvod se při výkladu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ odchýlit od jeho jednoznačného textu (jakkoliv navíc platí výše řečené, že podle mého názoru tento jasný text zákona jakoukoliv purposivní interpretaci ani nesnese). Důvodové zprávy ovšem ani nedávají odpověď na otázku, jaký byl skutečný důvod pro právě takovouto úpravu.

6.3 Prvorepubliková úprava je evidentně odlišná

Ustanovení § 324 odst. 4 zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních¹⁹, konstatovalo: „*Jsou-li předložené knihy řádně vedeny podle obchodního zákona a nabude-li vyměřovací úřad přesvědčení, že při rozhodnutí nutno se odchýliti od knihovních zápisů, buďtež ve sdělení o tom uvedeny skutkové okolnosti a úvahy, které byly pro to rozhodny. Poplatníkovi jest volno do lhůty 15denní podati námítky anebo nabídnouti důkazy jiné.*“

Ze srovnání s citovaným textem prvorepublikové úpravy je myslím více než zřejmé, že současná úprava je zcela odlišná, a to už na základě zcela jasně odlišného zákonného textu. Proto neobstojí případná argumentace při výkladu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, která by *de facto* stála na ustanovení § 324 odst. 4 zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Neboli jinak řečeno, není v souladu se současnou zákonnou úpravou, pokud správce daně toliko sdělí okolnosti a úvahy, které jej vedly k tomu, aby se odchýlil od účetnictví. Současná úprava totiž, na rozdíl od té prvorepublikové, výslovně (a to způsobem jednoznačným) stanoví, že správce daně je povinen **prokázat**, a to nikoliv pouze úvahy nebo pochyby, ale doslova **prokázat skutečnosti vyvracející**.

¹⁶ Domnívám se přitom, že je naprosto evidentní, že je diametrální (alespoň při správném logickém nazírání) rozdíl mezi prokázáním, že je něco nevěrohodné, a prokázáním pochybnosti o věrohodnosti (nebo řečeno jinak: pouhým zpochybněním věrohodnosti neříkám vůbec nic o skutečném skutkovém stavu věci, pouze konstatuji, že skutkový stav věci je nejasný, *non liquet*).

¹⁷ Důvodová zpráva se obvykle považuje za hlavní pramen poznání subjektivního úmyslu zákonodárce [jakkoliv o tom (i o samotném bytí fenoménu „úmysl zákonodárce“) velká část odborné právní veřejnosti pochybuje, včetně autora tohoto textu].

¹⁸ Zákon byl účinný do konce roku 2010 – předchůdce nynějšího daňového řádu.

¹⁹ Jedná se o zákon přijatý Národním shromážděním v roce 1927, který byl účinný do konce roku 1952 (byl tedy zrušen v rámci tzv. Kabešovy reformy); tento zákon tak představuje prvorepublikovou úpravu (citováno je ze znění po 31. 12. 1936).

7 Presumpce správnosti účetnictví

Pokud se podíváme na text ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ a srovnáme ho s klasickou právní konstrukcí právních domněnek, poměrně silně docházíme k závěru, že předmětné ustanovení vlastně konstruuje právní domněnku (presumpci) správnosti účetnictví a ostatních povinných evidencí, účetních záznamů a listin, resp. že přinejmenším je možno říci, že existence této právní domněnky je zamčenou premisou tohoto ustanovení (této normy). Jinými slovy řečeno, toto ustanovení podle své textace evidentně vychází z předpokladu, že tato presumpce (domněnka) správnosti účetnictví a dalších vyjmenovaných důkazních prostředků nepochybně existuje, protože jinak by samozřejmě toto ustanovení neuvádělo,²⁰ jakým způsobem je správce daně povinen tuto domněnku vyvrátit. Jedná se přitom nesporně o právní domněnku vyvratitelnou, když právě obsah předmětného ustanovení definuje způsob, jakým správce daně tuto domněnku může vyvrátit. Z právní nauky přitom jednoznačně vyplývá, že právní domněnky jsou obsahem zákonných norem proto, aby usnadnily dokazování (Boguszak et al. 2004, s. 188; Winterová 2008, s. 245). Zákonné právní domněnky pak ukládají soudu (respektive jinému rozhodujícímu orgánu, například správci daně), aby učinil určitý poznatek, tedy vzal za prokázané to, co bezpečně prokázáno není, ale co mu taková domněnka ukládá vyvodit z určitých zjištěných skutečností (v našem případě ze zjištění, že bylo daňovým subjektem předloženo účetnictví nebo jiná povinná evidence).

7.1 Prokázat skutečnosti vyvracející

Výše uvedená úvaha stojí významně na tom, že ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ výslovně uvádí, že správce daně prokazuje skutečnosti **vyvracející**, tedy právě takové skutečnosti, které jsou schopny onu právní domněnku **vyvrátit**. K tomu je myslím dobré zmínit, že například mezinárodně uznávaný český klasik právní vědy a logiky Weinberger (1959, s. 164) k pojmu vyvrácení důkazu uvádí, že důkaz **lze vyvrátit**: (i) důkazem nepravdivosti některého argumentu (za argument se přitom považuje důkazový prostředek, tj. dokázaný nebo zřejmý výrok, kterým lze provést důkaz), (ii) důkazem formální nesprávnosti demonstrace, tj. důkazem, že tvrzení neplyne z daných premis (= nesprávnost úsudku) a nebo (iii) důkazem nepravdivosti závěru. Pokud tedy správce daně postupuje v souladu se zákonným ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, a tedy prokazuje skutečnosti vyvracející, měl by postupovat v souladu s jedním ze tří výše uvedených způsobů zmíněných Weinbergerem. V tomto ohledu tedy

neobstojí, pokud správce daně pouze prokáže existenci důvodných pochybností, jak se to v praxi často děje, a jak tomu často bohorovně přihlížejí i soudy (viz například výše zmíněná judikatorní linie „EURO PRIM“).

8 Proč právě účetnictví?

Může být položena otázka, proč právě účetnictví (respektive obdobné povinné evidence a záznamy) by se mělo těšit presumpci správnosti, tedy v čem je vlastně pragmatika diskutovaného ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

V prvé řadě je dobré připomenout, že již z výše citované prvorepublikové úpravy vyplývá, že řádně vedené obchodní knihy vždy i na území ČR požívaly privilegovaného postavení při dokazování v rámci daňově právního procesu.

8.1 Srovnání s německou úpravou

Pokud dále uvážíme fakt, že české právo patří do stejné, tzv. germánské, právní rodiny z pohledu komparativního práva²¹ například s právem německým či rakouským (jako argument, na první pohled zřejmý, lze například konstatovat velkou shodu v původních historických pramenech práva, a to nikoliv pouze v právu civilním, u kterého tato shoda byla deklarována například při konstrukci nového občanského zákoníku), jistě při hledání podstaty normy uvedené v § 92 odst. 5 písm. c) DŘ je komparativní metoda uplatněná vůči těmto státům použitelná. Takto je například užitečné zjištění, že § 158 německého daňového řádu²² přímo uvádí, že účetnictví a záznamy, které jsou vedeny v souladu s předpisy, slouží jako základ pro zdanění, pokud okolnosti případu nezakládají pochybnosti o jejich věcné pravdivosti. V komentáři se uvádí (Tipke a Kruse 1996, s. 17),²³ že toto ustanovení má svůj historický původ, neboť zvláštní **důkazní hodnota účetních knih vždy patřila k privilegiím těch osob** (daňových subjektů), **kteřé měly ze zákona povinnost tyto účetní knihy vést** (tím se úmyslně zakládá odlišná důkazní pozice pro ty daňové subjekty, které takovéto povinné evidence nevedou). Stejný komentář na stejném místě dále uvádí, že toto ustanovení představuje zákonné důkazní pravidlo (důkazní domněnku). Roman Seer v tomto komentáři doslova uvádí (Tipke a Kruse 1996, s. 18), že ustanovení § 158 německého daňového řádu představuje vyvratitelnou právní domněnku (*praesumptiones iuris*) svědčící věcné správnosti účetnictví. Shodně to tvrdí například i Schmidt (1998). Seer dále v komentáři uvádí (Tipke a Kruse 1996, s. 20), a to je i pro naše úvahy významné, že skutkové hodnocení důkazů musí prokázat, že účetnictví je s pravděpodobností hraničící s jistotou

²⁰ Tato úvaha se odvolává například na výkladovou zásadu rozumného zákonodárce.

²¹ Jak tyto právní okruhy (právní rodiny) definuje nauka komparativního práva pro účely svých výzkumů.

²² Abgabenordnung.

²³ Jedná se o část, kterou zpracoval Roman Seer, s aktualizací k 5/2014.

zcela nebo částečně věcně nesprávné, tedy že na toto prokazování správcem daně jsou kladeny relativně přísné nároky (příčemž tento komentář odkazuje na řadu judikátů spolkového finančního soudu). Uvádí se zde, že správcem daně předkládané výtky věcné správnosti musí být tak konkrétní a důvěryhodné, že výsledek účetnictví lze považovat za nepravděpodobný. Pouhé podezření z manipulace proto nestačí. Seer dále v tomto komentáři na stejné straně uvádí, že správce daně má v zásadě dvě možnosti: a) prokázat s pravděpodobností hraničící s jistotou, že určité konkrétní účetní případy nejsou v účetnictví zobrazeny věcně správně nebo b) provést validaci účetnictví.

8.2 Validace účetnictví

V druhém případě (validace účetnictví) se jedná například o (i) srovnávání účetních dat kontrolovaného subjektu s účetními daty obdobného subjektu, (ii) vnitřní kontrolu rozpočtů nebo (iii) posuzování účetních dat v časových řadách. Čtenář si sám může udělat úsudek, zda český správce daně v situaci, když zpochybňuje věcnou správnost daňovým subjektem předloženého účetnictví, takovýmto či alespoň obdobným způsobem postupuje. Podle mého názoru a zkušenosti zpravidla nikoliv. Nicméně pro daňové subjekty a jejich daňové poradce by toto komparativní poznání mohlo znamenat, že pokud si sami takovéto metody validace své účetnictví vypracují (například ve formě porovnání se srovnatelnými subjekty či ve formě časových řad rozhodujících účetních dat), měla by důvěryhodnost jejich účetnictví rozhodně vzrůst.

Tyto komparativní argumenty tedy svědčí ve prospěch našeho výše uvedeného názoru, že řádně vedenému účetnictví (či obdobné povinné evidence) svědčí právní domněnka (vyvratitelná) správnosti, přičemž německá právní doktrína k tomu uvádí i celkem legitimní historické důvody.

9 Non liquet

Zkusme nyní trochu jiný úhel pohledu. Jak jsme si uvedli již v úvodu, při doměřování daně českým finančním úřadem se pravidelně stává, že toto doměření je realizováno za situace, kdy skutková podstata, resp. klíčové skutkové otázky, zůstaly nevyjasněné; tedy že daňový subjekt správci daně prezentoval jednak svým účetnictvím, ale i dalším dokazováním, určité děje a skutky, které ovšem podle správce daně nebyly dostatečně spolehlivě prokázány. Správce daně přitom nepředestřel žádnou alternativu těchto dějů a skutků, tím méně tedy platí, že by tuto alternativu prokázal. Nacházíme se tedy například v situaci, že bylo nesporně prokázáno, že daňový subjekt poskytl svým zákazníkům určitá plnění, nicméně nebylo prokázáno (alespoň podle názoru správce daně jako orgánu v řízení rozhodujícího, v roli „soudce“), jaké děje a skutky tomuto plnění předcházely (časově i logicky); tedy že není jasné, jakými ději a skutky bylo předmětné nesporné výstupní

plnění realizováno (tedy například jaké službové, materiálové nebo personální náklady byly k tomu skutečně vynaloženy). Jedná se tedy o stav, kdy po skončení dokazování stále „není jasno“ (jak jsme již zmínili, v právu se používá latinská fráze: *non liquet*). Protože v praktickém právním rozhodování nelze připustit stav, kdy rozhodující orgán nerozhodne, je nutno i v případě *non liquet* rozhodnout. Pro řešení této situace právo používá určité nástroje, nejčastěji se vedle právních domněnek jedná o aplikaci důkazních břemen. Zjednodušeně řečeno pak tedy platí, že právě ta strana sporu, která své důkazní břemeno neunesla, musí strpět prohru ve sporu. Jedná se v tomto případě o uplatnění tzv. objektivního důkazního břemene, k němuž Vašutová trefně uvádí: „*Pokud rozhodující subjekt věc rozhodne na základě pravidel o objektivním důkazním břemenu, uplatňuje formální procesní princip, jenž v žádném směru není odvislý od skutečného stavu věci.*“ (2012, s. 29). Toto konstatování tedy posiluje názor, který může být pro argumentaci daňových subjektů a jejich daňových poradců užitečný, že **pokud se v daňové věci rozhoduje na základě neunesení důkazního břemene, pak rozhodně není pravda, že by toto doměření daně bylo odvislé od skutečného stavu věci** (jedná se o čistě formálně procesní rozhodnutí).

9.1 Non liquet => doměření daně

A zde se vlastně dotýkáme jedné ze stěžejních praktických otázek aplikace daňového práva v případě sporů mezi správci daně a daňovými subjekty, nejčastěji v důsledku výsledku daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností. Jak jsme již totiž naznačili v úvodu a jak většina čtenářů ze své praxe také samozřejmě zná, valná většina závěrečného konstatování výsledku kontrolního zjištění uvádí, že se cosi nepodařilo s dostatečnou mírou důkazu prokázat, a že právě proto správce daně daňovému subjektu doměřuje daně, například prostřednictvím neuznání některých nákladů nebo neuznáním některých odpotů DPH. S ohledem na výše řečené je tedy potřeba si přitom uvědomit, že se tak vlastně děje právě na základě toho, že v situaci *non liquet* správce daně konstatuje, že to byl právě daňový subjekt, kdo neunesl důkazní břemeno, a že tudíž je to právě daňový subjekt, kdo musí strpět prohru ve sporu, která v tomto případě je materializovaná rozhodnutím o doměření daně. Dovolím si zde znovu zopakovat: správce daně nedoměřil daň na základě toho, že by zjistil skutky, které jej opravňují k tomuto závěru, ale pouze na základě toho, že skutky, které svým účetnictvím a dalšími doklady předestřel daňový subjekt, nebyly daňovým subjektem prokázány s dostatečnou intenzitou (s požadovanou mírou důkazu). **Finanční úřad tedy nedoměřuje proto, že by přišel na to, že děje a skutky se odehrály jinak, ale pouze na základě toho, že podle jeho názoru intenzita důkazů předložených daňovým subjektem je nedostatečná.**

10 Postaći nám schopnosti Sherlocka Holmese?

Naše předchozí úvahy by se daly shrnout také takto: současná praxe českého daňového práva je významně specifická v tom, že při dokazování klade extrémní nároky na daňový subjekt, které jsou bezpochyby srovnatelné s nároky kladenými na policii a státní zástupce při prokazování trestného činu.

Při prokazování trestného činu se policie a státní zástupce snaží všemi možnými důkazními prostředky přesvědčit soud o tom, že zde jsou důkazy s dostatečnou mírou intenzity (obvykle se vyžaduje v trestních věcech míra důkazu v úrovni „mimo rozumnou pochybnost“ – viz níže) svědčící o tom, že byla naplněna skutková podstata toho kterého trestného činu. Do té doby, dokud se to těmto orgánům nepodaří, obviněný či obžalovaný není trestně odpovědný. Tato tradiční vysoká míra ochrany práv obviněného či obžalovaného s sebou samozřejmě nese riziko i toho, že mohou nastat případy, kdy obžalovaný či obviněný skutečně fakticky spáchal, ale policii a státnímu zástupci se z nějakého důvodu nepodařilo přesvědčit soudce o existenci dostatečně intenzivních důkazů (mohou tak například existovat situace, kdy obžalovaný či obviněný je zproštěn viny v podstatě jenom v důsledku toho, že policie a státní zástupce při svém konání udělali nějaké věcné či právní chyby). Toto riziko se ve vyspělých právních systémech toleruje právě proto, že se má za to, že daleko větším nebezpečím je, že bude někdo shledán trestně odpovědným omylem, než to, že někdo, kdo fakticky trestní čin spáchal, bude omylem zproštěn (osvobozen).

10.1 Daňový subjekt musí být obratný jako policista

Nyní si prosím tedy zkusme připomenout, v jaké situaci se nacházíme my, podnikatelé a jejich daňoví poradci, v našich sporech se správcem daně, týkajících se doměření daně, typicky v průběhu a na základě provedené daňové kontroly. V průběhu daňové kontroly se snažíme všemi možnými důkazními prostředky přesvědčit finanční úřad (v roli „soudce“²⁴), že zde jsou důkazy s dostatečnou mírou intenzity svědčící o tom, že byla naplněna skutková podstata hypotézy té které normy daňového práva hmotného, která ve své dispozici stanoví určitý pro nás příznivý následek (například daňovou uznatelnost nákladu nebo oprávněnost odpočtu DPH). Snadným srovnáním s předchozím odstavcem velmi rychle dospíváme

k závěru, že **naše situace je stejná se situací policie a státního zástupce v trestněprávních věcech**. Zamysleme-li se ovšem dál, uvědomíme si, že naše situace je ve skutečnosti **ještě o dost horší**: nejenže pochopitelně (i) nedisponujeme takovými materiálními a právními prostředky, které svědčí policii a státnímu zástupci, ale navíc (ii) finanční úřad v roli „soudce“ vůbec nemá vyjasněno, jakou mírou důkazů požaduje, když nezřídka vyžaduje sto procentní jistotu, kterýžto požadavek je nejen absurdní pro svoji nesplnitelnost, ale není (ze stejných důvodů, pochopitelně) vyžadován ani v trestním řízení pro prokázání skutkové podstaty trestného činu. Postupme v analogii ve vztahu k předchozímu odstavci dále: pokud se daňovému subjektu z nějakého důvodu nepodaří přesvědčit finanční úřad v roli „soudce“ o existenci dostatečně intenzivních důkazů (a to se zhusta stává i proto, že daňový subjekt si při své podnikatelské činnosti a v průběhu následné daňové kontroly nepočíná dostatečně obratně), automaticky to správce daně vede k rozhodnutí, že daňovému subjektu doměří daň, a to zcela bez ohledu na skutečnost, že v řadě případů fakticky (z pohledu materiálního práva) daňový subjekt naplnil skutkové podstaty hypotéz všech relevantních norem hmotného práva daňového zakládající jeho nárok na daňový náklad nebo odpočet DPH; jeho jediným „pochybením“ je, že si při dokazování nepočínal stejně obratně jako profesionální policista a státní zástupce. Jinými slovy řečeno (a nejedná se přitom ani o velkou nadsázku): zatímco v trestních věcech požívá občan výhody presumpce neviny, v daňových věcech ten stejný občan musí strpět „presumpci viny“.²⁵

10.2 Schopnosti Sherlocka Holmese jsou pro daňového poradce nezbytností

Co to všechno znamená zejména pro nás, podnikatele a daňové poradce? Za prvé se všemi možnými prostředky snažit přesvědčit všechny rozhodující hráče v oblasti aplikace daňového práva, že výše nastíněný stav je nejen nesouladný se základními principy materiálně právního státu, ale dokonce v rozporu se základními logickými pravidly a všeobecně uznávanými zásadami dokazování. Nicméně do té doby se musíme, za druhé, umět s naší extrémně obtížnou situací popasovat, a to zejména v tom směru, že se pokusíme naše metody a analýzy dokazování povýšit na takovou úroveň (vlastně v ideálním případě téměř na úrovni policie a státního zástupce), kterou výše nastíněná současná praxe po nás fakticky vyžaduje. V tomto ohledu není až tak velkou nadsázkou otázka uvedená v nadpisu tohoto odstavce, tedy zda jsou, nám

²⁴ Pro naše analytické účely je dobré si připomenout, že v klasickém daňovém sporu správce daně vystupuje jednak v roli „soudce“ (proces řídí a rozhoduje), jednak v roli „protistrany“ (předkládá svá tvrzení, předkládá své důkazní návrhy, vyvrací tvrzení a důkazní návrhy daňového subjektu).

²⁵ Přesněji řečeno: současná aplikace daňového práva českými správními orgány *de facto* (nicméně viz diskuse dále) presumuje (považuje za defaultní stav), že skutkový stav nenaplní hypotézu té které normy daňového práva hmotného, dokud daňový subjekt s požadovanou mírou důkazů tento skutkový stav neprokáže.

daňovým poradcům (zejména těm, kteří se alespoň v určité míře zabývají zastupováním daňových subjektů při jejich sporech se správcem daně), pro naplnění přísných požadavků, potřebné vyšetřovací a analytické schopnosti alespoň na úrovni legendárního Sherlocka Holmese. Odpověď zní: ANO, to je v současnosti rozhodně nezbytnou výbavou takového daňového poradce.

11 Závěr

Co z toho všeho plyne pro nás daňové poradce? Chtěl jsem především poukázat na to, že základní praktické otázky související s dokazováním v daňovém právu jsou stále velmi nejasné. Je přitom zřejmé, že tento problém se netýká pouze specialistů, tzv. procesualistů, ale široké nejen daňově poradenské veřejnosti. Vždyť co je nám platné, že naprosto dobře známe své hmotněprávní postavení, co je nám platné, že naprosto perfektně splníme skutkové požadavky, hypotézy patřičných hmotněprávních norem, když ve finále o tom nedokážeme přesvědčit finanční úřad. Podobně jako před soudy platí praktická poučka, že pravdou je v právu pouze to, o čem se nám podaří přesvědčit soudce, tak i před finančním úřadem platí, že o čem správce daně nepřesvědčíme, to jako by neexistovalo. Z uvedeného tedy vyplývá, že **přesvědčivost** (a to se všemi jejími objektivními i subjektivními, logickými i psychologickými stránkami) je základní kvalitativní požadavek, který musí být naším cílem. Pokud však správci daně budou požadovat vysokou míru důkazu, prakticky na úrovni stoprocentní jistoty, nebude žádný námi předkládaný důkaz dosti přesvědčivý, protože nejen znalci důkazních a logických teorií velmi dobře vědí, že se stoprocentní jistotou nelze prokázat nic. Je tedy naší úlohou jako profesionálních zástupců daňových subjektů všechny klíčové hráče v oblasti praktické aplikace daňového práva přesvědčit, že je naprosto neudržitelný stav, jestliže správci daně vůbec nemají jasno v tom, **jakou míru důkazů mají požadovat po daňovém subjektu**, když jak jsem uvedl, často zcela nesmyslně požadují stoprocentní jistotou. A přitom současně ten stejný správce daně v roli „soudce“, pro plnění důkazního břemene neseného správcem daně v roli „protistrany“, si zcela bez skrupulí vystačí s tou nejnižší úrovní míry důkazu, jakou si lze jen představit (správci daně takto často pouze konstatují, že jimi nastíněné pochybnosti jsou představitelné, tedy že se pohybují v úrovni pravděpodobnosti pod 50 %). Otázka pochopitelně zní: kde se bere na straně správce daně ta odvaha požadovat po daňovém subjektu extrémně vysokou míru důkazu (s mírou pravděpodobnosti cca 80–100 %), když současně pro své důkazní břemeno si vystačí naopak s extrémně nízkou mírou důkazu (cca 30–40 %)? Jak dlouho tomuto stavu přičítámu se jasnému textu zákona a zcela široce respektovaným principům a pravidlům dokazování budou bohorovně přihlížet i správní soudy? Cožpak i z obsahu tohoto krátkého pojednání nevyplývá jasně, že se jedná o neudržitelný stav, zejména pokud platí poučka, kterou se učí studenti

všech právních škol, že žijeme v právní kultuře, ve které se veškerá činnost správních orgánů musí přísně řídit zákonem? Máte-li někdo jiný názor, prosím, pojďme o tom diskutovat, třeba na stránkách tohoto našeho Bulletinu. Koneckonců, právo je přece diskursivní věda [a nejenom podle Habermase (1998)].

Bibliografie

- [1] ANDERSON, Terence, William L. TWINING a John Henry WIGMORE. *Analysis of evidence: Law in context*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2005. ISBN 978-0-521-67316-7.
- [2] BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. Praha: ASPI, 2004. ISBN 978-3-518-28961-7.
- [3] HABERMAS, Jurgen. *Faktizität und Geltung: Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. 1. Aufl. Frankfurt am Main: Suhrkamp. Suhrkamp Taschenbuch Wissenschaft, 1998. ISBN 978-3-518-28961-7.
- [4] LANDGRÁF, Roman. Dokazování v daňovém právu – vybrané doktrinální a komparativní poznámky aneb Lze vůbec unést důkazní břemeno? *Bulletin Komory daňových poradců*. 2016, (2), 46.
- [5] ORDOWER, Henry. The Burden of Proof in Tax Matters. *Saint Louis U. Legal Studies Research Paper* [online]. United States of America, 2013, 2011–12 [cit. 2016-10-21]. Dostupné z: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1852347.
- [6] POSNER, Richard A. *How judges think*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2008. ISBN 978-0-674-02820-3.
- [7] SMIDT, Michael. *Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht: Schriften zum Steuerrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 1998. ISBN 978-3-428-09034-1.
- [8] SVOBODA, Karel. *Dokazování*. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-414-7.
- [9] TIPKE, Klaus a Heinrich Wilhelm KRUSE. *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO und FGO; (ohne Steuerstrafrecht)*. 16. Aufl. Köln: O. Schmidt, 1996. ISBN 978-3-504-22119-5.
- [10] VAŠUTOVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Brno, 2012. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta.

[11] WALTON, Douglas. *Argument Evaluation and Evidence: Law, Governance and Technology Series*. Cham: Springer International Publishing, 2016. ISBN 978-3-319-19625-1.

[12] WEINBERGER, Oto. *Logika: učebnice pro právníky*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1959.

[13] WINTEROVÁ, Alena. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. Praha: Linde, 2008. ISBN 978-80-7201-726-3.

Tematický obsah Bulletinu KDP ČR – ročník 2016

předmluva

JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.	1/2
Mgr. Simona Hornochová	2/2
Ing. Jana Skálová, Ph.D.	3/2
JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.	4/2

rozhovor

Rozhovor s JUDr. Alenou Schillerovou, Ph.D.	1/3
Rozhovor s Johnem Henshallem.	2/3
Rozhovor s Mojmírem Hamplem.	3/3
Rozhovor s Lukášem Kovandou.	4/3

daňový proces

Kontrolní hlášení Ing. Jan Rambousek, LL.M.	1/6
---	-----

Jak správně na kontrolní hlášení Ing. Jiří Fojtík, Mgr. Ing. Blanka Mattauschová	1/9
--	-----

Povinné elektronické podání při správě daní Mgr. Václav Čepelák	1/25
--	------

Jaký je rozdíl mezi elektronickým a papírovým dokumentem? Mgr. Jiří Teichmann	1/38
--	------

Neúčinnost podání Ing. Miloslav Kopřiva	1/43
--	------

Projednání zprávy o daňové kontrole Ing. Jan Rambousek, LL.M.	1/49
---	------

Penále je trest. Vykoupení daňových hříchů za 20 %? Ing. Tomáš Hajdušek	1/52
--	------

Stanovit příslušenství daně správně je úřední povinností správce daně Ing. Filip Mertl	1/56
---	------

Lex Kordárna a její další vývoj Mgr. Jakub Hajdučík	1/58
--	------

Zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou nebo nesplatnou daň Ing. Jan Kotala	1/61
---	------

Problematika skutečného sídla a místní příslušnosti v oblasti DPH Mgr. Ing. Alena Dugová, Mgr. Jiřina Neumannová, LL.M.	1/65
--	------

Čištění registrů od „daňově neperspektivních“ subjektů Mgr. Květoslava Couflová	1/69
--	------

Daňový poradce zastupující ex officio při správě daní JUDr. Jana Jarešová, Ph.D.	1/71
--	------

Dokazování v daňovém právu – vybrané doktrinární a komparativní poznámky aneb Lze vůbec unést důkazní břemeno? Ing. Roman Landgráf	2/46
---	------

Malé zamyšlení nad sankčním systémem daňového řádu JUDr. Jaroslav Kobík	2/59
--	------

Závaznost judikatury pro rozhodování správce daně Ing. Tomáš Hajdušek.	2/67
--	------

Úroky z úroků v daňovém procesu aneb Anatocismus opravdu zapovězen? JUDr. Ing. Radan Tesař	3/61
---	------

Je neúčinnost elektronického podání hrozba nebo jen strašák?
Mgr. Jiří Teichmann 3/53

Daňový poradce jako Sherlock Holmes?
Ing. Roman Landgráf 4/40

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 2/5

Bezpečný přístav v oblasti převodních cen pro malé a střední podniky v České republice: Fikce či blízká realita?
Ing. Veronika Solilová, Ph.D., doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D. 3/68

pohledávky

Co je pohledávka?
Ing. Alice Šrámková 3/7

Judikatura NSS a její dopady do daňových kauz k problematice pohledávek
Ing. Tomáš Jaroš, Ph.D. 3/9

Kurzový rozdíl je důsledek nesení měnového rizika u cizoměnových pohledávek
Mgr. Edita Ševcovicová, Ing. Alice Šrámková 3/16

Zamyšlení nad pohledávkami u neúčtujících fyzických osob
Ing. Zuzana Rylová, Ph.D. 3/19

Pojištění pohledávek – zajímavý produkt s daňovou pastí
Ing. Petra Pospíšilová 3/25

Daňová efektivita pojištění pohledávek aneb jak přímá je přímá souvislost
Ing. Alena Švecová, Mgr. Ing. Petr Toman 3/29

Promlčení pohledávky v novém občanském právu
JUDr. Petr Čech, Ph.D., LL.M. 3/33

Uplatňování pohledávek věřitelů v insolvenčním řízení
JUDr. Ing. Helena Horová 3/50

náklady

Náklady na výzkum a vývoj
Ing. Kateřina Novotná 4/11

Výdaje vynaložené na cizí majetek – vybrané otázky ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, Mgr. Iveta Nesrovnalová . . . 4/18

Teambuilding a pracovní oděvy – daňové souvislosti
Ing. Lenka Nováková 4/27

Daňové souvislosti vybraných zaměstnaneckých benefitů
Ing. Tomáš Hunal 4/30

Náklady na zahraniční zaměstnance
Ing. Mgr. Robert Bezecný 4/32

daně z příjmů a sociální zabezpečení

Daňové problémy při pohybu fyzických osob v EU – závěry expertní skupiny
Ing. Lucie Rytířová, LL.M. 1/77

Zaměstnavatel jako určovatel příslušného státu v oblasti sociálního zabezpečení
Mgr. Vít Holubec 2/42

mezinárodní zdanění

Případ Apple: Evropská komise kousla do jablka. Nebude nakonec příliš kyselý?
Ing. Martin Jareš, Ph.D., Ing. Jana Tepperová, Ph.D. . . 4/35

profesní záležitosti

VII. Ročník mezinárodní konference „Daně bez hranic“ 3/79

Kulatý stůl k problematice mezinárodního zdaňování v kontextu České republiky 3/80

ostatní

Zákaz zneužití práva nelze používat metodou „kobercového bombardování“
Rozhovor s JUDr. et PhDr. Karlem Šímkou, Ph.D., LL.M. 1/80

Informace redakční rady o reakci Finanční správy ČR na článek „Zajišťovací příkaz na daň z přidané hodnoty“ a o vyjádření autorů 2/72

Zahájen další ročník soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku

DAŇAŘ &
DAŇOVÁ
firma roku
2016

**Pomozte nám ocenit nejlepší daňové specialisty,
osobnosti a instituce roku 2016.**

Již 7. ročník soutěže ČSOB Daňář & daňová firma roku 2016 odstartoval v pátek 4. listopadu 2016. Jak široká veřejnost, tak i sami odborníci mohou hlasovat pro nejlepší daňové specialisty, daňové osobnosti či instituce v celkem 10 kategoriích.

Veřejnost bez omezení může hlasovat v těchto kategoriích:

- nejžádanější zaměstnavatel,
- nejlepší lektor/lektorka v daních,
- nejvstřícnější pracoviště finančního úřadu,
- daňový citron (oblast, která poplatníkům v daních přináší nejvíce úskalí),
- daňová třešnička aneb Co se v daních v roce 2016 povedlo.

Hlasování odborné veřejnosti probíhá v kategoriích:

- největší daňové hvězdy,
- největší daňové naděje a
- daňová osobnost roku 2016.

Hlasovat můžete až do 13. ledna 2017 prostřednictvím webových stránek www.danarroku.cz.

Slavnostní vyhlášení výsledků proběhne 16. února 2017.

Generální partner



Partneři



Mediální partneři



Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY
Kozí 4, 602 00 Brno
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306
e-mail: kdp@kdpcr.cz, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz
IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, 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: 13. prosince 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