

VYBRANÉ ASPEKTY PŘÍMÝCH DANÍ A JEJICH INTERPRETACE A APLIKACE V JUDIKATUŘE

Michal Radvan, Petr Mrkývka, Jana Kranecová

Michal Janovec, Martina Valachová

Masarykova univerzita

Brno 2014

Vzor citace:

RADVAN, Michal ; MRKÝVKA, Petr ; KRANECOVÁ, Jana ; JANOVEC, Michal a Martina VALACHOVÁ.
Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2014. 216 s. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, Edice Scientia, sv. č. 503. ISBN 978-80-210-7702-7.

Katalogizace v knize – Národní knihovna ČR

Radvan, Michal

Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře / Michal Radvan ... [et al.]. – 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014. - 216 s. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, Edice Scientia; sv. č. 503. ISBN 978-80- 210-7702-7 (brož.)

336.226* 347.951*

- přímé daně

- soudní rozhodnutí a stanoviska

- kolektivní monografie

336.1/.5 – Veřejné finance [4]

Tato publikace vznikla na Masarykově univerzitě v rámci projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře“ číslo MUNI/A/0856/2013 podpořeného z prostředků účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum, kterou poskytlo MŠMT v roce 2014.

Recenzenti:

prof. JUDr. Hana Marková, CSc.

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

© 2014 Michal Radvan, Petr Mrkývka, Jana Kranecová,
Michal Janovec, Martina Valachová

© 2014 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-7702-7

OBSAH

Autoři kapitol.....9

Předmluva.....11

Část první - právní regulace přímých daní *sensu largo*

1 Úvod 13

2 Metoda regulace v berním právu.....21

3 Několik poznámek k obecné části berního práva.....24

4 Několik poznámek ke zvláštní části.....25

5 Právní regulace přímých daní.....28

6 Prameny Práva přímých daní A judikatura29

Část druhá - důchodové daně

I. Pracovní oblečení.....39

1 Judikatura40

1.1 Rozsudek Městského soudu v Praze.....42

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....43

1.3 Nález Ústavního soudu.....45

2 Analýza zákonného textu48

3 Syntéza poznatků a závěr51

II. Podmíněné poskytnutí stipendia53

1 Judikatura53

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem54

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....55

2 Analýza zákonného textu57

3 Syntéza poznatků a závěr58

III. Sportovci v kolektivních sportech.....60

1 Judikatura62

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích.....63

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....63

2	Analýza zákonného textu	66
3	Syntéza poznatků a závěr	69
IV.	Příjmy z nájmu	71
1	Judikatura	73
1.1	Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	73
1.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	74
2	Analýza zákonného textu	78
3	Syntéza poznatků a závěr	80
V.	Příjem z dohody o narovnání.....	83
1	Judikatura	84
1.1	Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové.....	84
1.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	85
1.3	Usnesení Ústavního soudu	88
2	Analýza zákonného textu	93
3	Syntéza poznatků a závěr	93
VI.	Uplatnění daňového výdaje	95
1	Judikatura	97
1.1	Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové.....	97
1.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	99
2	Analýza zákonného textu	107
3	Syntéza poznatků a závěr	108
VII.	Nerealizované kurzové rozdíly	110
1	Judikatura	110
1.1	Rozsudek Městského soudu v Praze.....	111
1.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	112
2	Analýza zákonného textu	114
3	Syntéza poznatků a závěr	115
VIII.	Uplatnění daňové ztráty.....	118
1	Judikatura	119
1.1	Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	119
1.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	120
2	Analýza zákonného textu	122
3	Syntéza poznatků a závěr	123

IX. Církevní právnické osoby	126
1 Judikatura	127
1.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	127
1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	128
2 Analýza zákonného textu	132
3 Syntéza poznatků a závěr	133

Část třetí - majetkové daně

I. Stavby ve vlastnictví podnikatelských subjektů	135
1 Judikatura	136
1.1 Rozsudek Městského soudu v Praze.....	136
1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	137
2 Analýza zákonného textu	139
3 Syntéza poznatků a závěr	140

Část čtvrtá - přímé daně *sensu largo*

I. Odpady v případě nezletilých.....	143
1 Judikatura	144
1.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně.....	144
2 Analýza zákonného textu	147
3 Syntéza poznatků a závěr	149
II. Hrací automaty.....	152
1 Judikatura	153
1.1 Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové.....	156
1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	157
1.3 Nález Ústavního soudu.....	158
2 Analýza zákonného textu	159
3 Syntéza poznatků a závěr	160
III. Solární elektrárny	163
1 Judikatura	164
1.1 Nález Ústavního soudu.....	164
2 Analýza zákonného textu	167
3 Syntéza poznatků a závěr	169

Část pátá - vybrané aspekty správy přímých daní

I. Postup k odstranění pochybností	173
1 Judikatura	174
1.1 Rozsudek krajského soudu v Hradci Králové	175
1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	175
2 Analýza zákonného textu	176
3 Syntéza poznatků a závěr	177
II. Zastírané právní jednání a zneužití práva	181
1 Judikatura	182
1.1 Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové.....	182
1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	182
2 Analýza zákonného textu	184
3 Syntéza poznatků a závěr	186
III. Zahájení daňové kontroly.....	189
1 Judikatura	190
1.1 Rozsudek Krajského soudu v Plzni	191
1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	191
1.3 Nález Ústavního soudu.....	192
2 Analýza zákonného textu	193
3 Syntéza poznatků a závěr	195
IV. Stanovení daně podle pomůcek.....	198
1 Judikatura	199
1.1 Rozsudek Krajského soudu v Plzni	199
1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu.....	200
2 Analýza zákonného textu	201
3 Syntéza poznatků a závěr	204
Summary.....	207
Literatura a další použité použité zdroje.....	209

AUTOŘI KAPITOL

Michal Radvan část druhá kap. I, III, část třetí, část čtvrtá kap. I, II,
redakce

Petr Mrkývka část první

Jana Kranecová část druhá kap. VIII, část pátá

Michal Janovec část druhá kap. II, IV, V, VI, IX

Martina Valachová část druhá kap. VII, část čtvrtá kap. III

PŘEDMLUVA

Předkládaná monografie nazvaná Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře si klade vcelku ambiciózní cíl, tj. na vybraných aspektech přímých daní zhodnotit interpretaci a aplikaci daňověprávních norem. Její autoři, vědečtí pracovníci a doktorandi Právnické fakulty Masarykovy univerzity, se rozhodli podrobit kritické analýze vybrané instituty z oblasti přímých daní *sensu largo*, které byly předmětem judikatury tuzemských soudů v posledních třech letech. S ohledem na množství takových rozhodnutí a možný rozsah publikace nebylo samozřejmě možné postihnout veškerou materii, proto byl výběr zúžen na ty oblasti, na které autoři v rámci svého vědeckého bádání zaměřují nejčastěji a nejpodrobněji svoji pozornost a které považují za zajímavé a poskytující podněty k diskuzi a polemice.

Monografie je rozdělena na pět částí. První obecná část je zacílena na právní regulaci přímých daní *sensu largo*. Pro účely této publikace jsou za přímé daně *sensu largo* považovány povinné, zákonem předem sazbou stanovené částky, kterými se (pravidelně či spíše nepravidelně) odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu. Tyto platby mohou být hrazeny jak bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění, tak za státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi stanovené úkony jejich orgánů. Mezi daně *sensu largo* patří jak daně, tak poplatky a další veřejnoprávní dávky.

V textu monografie je zdůrazněn význam daňové judikatury pro aplikační praxi, avšak zároveň se poukazuje na to, že berní právo (tedy daňové právo *sensu largo*) České republiky je, tak jak celý právní řád, založeno na principech evropské kontinentální právní kultury. Většinově převažuje názor, že soudní rozhodnutí je třeba řadit do procesu aplikace práva, a ne do jeho tvorby. Neuznání judikatury za pramen berního práva neznamená degradaci její role v procesu aplikace práva a také v praxi legislativní, poněvadž má vliv na formování podoby norem z normativního právního aktu. Aplikační praxe není tak pouze mechanickou činností, ale má také tvůrčí charakter. Judikatura tak skutečně „pouze“ dotváří interpretační prostředí berního práva.

Další tři části jsou věnovány spíše hmotněprávní regulaci přímých daní, naopak pátá část se týká daňového procesu. Autoři po nastínění primárního problému popisují a analyzují příslušnou judikaturu a související zákonnou úpravu týkající se daného institutu. Po komparaci obou vstupních informací vytváří závěry a snaží se tak zprostředkovat především odborné veřejnosti teoretickoprávní a praktický náhled na problematiku, případně též doporučit zákonodárci regulaci *de lege ferenda*. Tím, že většina institutů je nutné zkoumána nejen z pohledu daňověprávního, ale interpretace a následná aplikace je ovlivněna též dalšími právními odvětvími, je možné pokládat výstup za multioborový. Není vyloučen ani přesah mimo právo, do oblasti ekonomie: precizní text právní normy spolu s pregnantní interpretací a aplikací dané normy povede k dosažení presumovaných daňových výnosů a naplnění veřejných fondů.

Z poznatků získaných jak při sestavování této monografie, tak z každodenní praxe pedagoga a vědce na právnické fakultě vyplývá, že názory na interpretaci a aplikaci daňověprávních norem se často liší. Při rozhodování nejen soudů, ale též správců daně může být obtížné dodržet zásadu legitimního očekávání. Autoři publikace se přimlouvají za intenzivnější vztahy mezi soudci, vědeckými pracovníky, legislativci a úředními osobami správců daně. Vzájemná komunikace a vyjasnění názorů, stanovisek a úsudků by pomohlo nejen ještě zvýšit kvalitu rozhodnutí správních orgánů a judikatury soudů, ale především by znamenalo možnost vytvářet kvalitnější (rozuměj srozumitelnější a preciznější) text daňověprávních norem.

Monografie vznikla při řešení projektu „Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře“ číslo MUNI/A/0856/2013, financovaného z prostředků specifického výzkumu Masarykovy univerzity.

Brno, říjen 2014

Za autorský kolektiv Michal Radvan

ČÁST PRVNÍ - PRÁVNÍ REGULACE PŘÍMÝCH DANÍ *SENSU LARGO*

1 ÚVOD

Existence vlastní finančněprávní regulace na daném území a v daném čase je výrazem a zároveň i mírou autonomie či samostatnosti daného územního celku. Suverenita státu, s ohledem na finanční právo, je obsažena zejména ve schopnosti více méně svobodně rozhodovat o vlastní měně, v takovém případě se jedná o tak zvanou měnovou suverenitu, a ve schopnosti zavádět daně, tyto spravovat, tedy i vymáhat, a konečně také rozhodovat o jejich rozpočtovém určení. Suverénní stát je takový, který je schopen vytvářet a realizovat vlastní finanční politiku – monetární, fiskální a v tom i daňovou, realizovat ji cestou vlastní finanční činnosti a případně její výkon v souladu s uplatněním principu fiskálního federalizmu a tedy vedle věcné decentralizace decentralizovat i veřejné finance, včetně jejich regulace. Finanční činnost státu a ostatních veřejnoprávních korporací (územních i zájmových), veřejná finanční činnost, je poměrně širokým konglomerátem aktivit ze zájmových oblastí politologie, ekonomie, práva a dalších společenských věd. Veřejná finanční činnost směřuje k jedinečnému cíli, a to k zajištění fungování státu a jeho prosperitě, potažmo k fungování a prosperitě jeho samosprávných korporací a uspokojení potřeb jeho obyvatelstva.

Uskutečňování veřejné finanční činnosti je dílem centralizované jako monopolní aktivita státu a dílem je svěřena veřejné samosprávě, a to buď jako činnost autonomní s možností pouze zákonné ingerence státu do její realizace, je tak součástí tzv. samostatné působnosti, nebo je vykonávána za stát jeho jménem, tedy jako výkon přenesené působnosti. Veřejná finanční činnost v určitých svých segmentech může být vykonávána také v kombinaci samostatné i přenesené působnosti, resp. v kombinaci monopolní finanční

činnosti státu a finanční činnosti veřejných samospráv. Taková kombinace se uplatnila v systému lokálních daní (místních poplatků) a lze ji uvést jako příklad:

- úprava zákonného rámce lokálních daní včetně zmocnění obcí k jejich zavedení (formálně dobrovolného) – zákonodárny monopol státu;
- dobrovolné rozhodnutí obce o zavedení lokální daně z katalogu místních poplatků ze zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích) – uplatnění fiskálního federalizmu, výkon samostatné působnosti;
- vydání normativního správního aktu v samostatné působnosti, tedy obecně závazné vyhlášky obce o daném místním poplatku - decentralizovaná normotvorba v samostatné působnosti;
- správa místního poplatku jako daně *sensu largo* – přenesená působnost;
- judičiální přezkum individuálních správních aktů ve věcech správy místních poplatků – monopol státu ve správním soudnictví;
- obecné rozpočtové určení výnosu místních poplatků do rozpočtu dané obce – zákonodárny monopol státu;
- přerozdělení v rámci rozpočtu obce – samostatná působnost;
- hodnocení efektivity místního poplatku pro obec – samostatná působnost, a to i v případě efektivity jejich správy.

Místní poplatky jsou jediné daně, které byly svěřeny co do jejich zavedení do samostatné působnosti územní samosprávy a spravovány jsou příslušným orgánem obce v přenesené působnosti. Jde tedy o daně s výrazným podílem územní samosprávy na jejich existenci v daném správním obvodu a současně i na jejich správu přesto, že se jedná o výkon státní správy. Na ostatní daně¹ má územní samospráva minimální (daň z nemovitých věcí) nebo nulový vliv a jejich existence a správa je tak v podstatně monopolní finanční činností státu, od jejich zavedení přes správu až po rozpočtovou dislokaci.

Právní regulace daní, a to ve smyslu objektu zájmu berního práva, tedy daní *sensu largo*, je neurgickým bodem v diskusích týkajících se systému práva a podoby finančního práva. Současně je i významným bodem politických

¹ K této problematice zejména RADVAN, Michal. *Místní daně*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-932-6.

programů v soutěži politických stran o hlasy voličů a následně i neméně významným bodem koaličních smluv a z toho vyplývajících programových prohlášení vlád. Politizace daní vede k permanentním zásahům do právní úpravy daní a jejich správy, jakožto i do samotného výkonu správy daní. To vše vede k výrazné nestabilitě berního práva, a to jak v rovině legislativy, tak v aplikačním procesu.

Finanční krize jasně dokazuje potřebu komplexní sanace financí napříč sektory a nutnost reformovat obsah, rozsah a kvalitu veřejné finanční činnosti, což se neobejde bez reformy právní regulace finančních činností, bez ohledu na podřazení tomu kterému odvětví práva. Komplexní přístup k veřejné finanční činnosti vyžaduje komplexní přístup k její právní regulaci, k legislativě i aplikační praxi, doktríně i didaktice. Při tvorbě berního práva je nutné respektovat dopady jeho norem na ekonomiku a nevidět jen omezený fiskální efekt v podobě zvýšeného daňového výnosu, současně je třeba vnímat schopnost daní ovlivňovat reálnou podobu chování subjektů ze sféry jiných odvětví práva a předpokládat, že se budou chovat jako *homo oeconomicus* a hledat optimální varianty svých aktivit odpovídajících především jejich ekonomických zájmům v duchu přirozeného egoizmu na úkor společnému prospěchu, tedy vnímané míře solidární sounáležitosti s ostatními jedinci *homo sapiens sapiens* zorganizovanými ve společný stát či obec.² Panující, a často i záměrně programově živená, nedůvěra ve stát a jeho schopnost být dobrým hospodářem je nedůvěrou v daně, resp. v osud jejich výnosu. Teleologický smysl daně,³ tvorba materiálního základu pro produkci veřejných statků, tedy její primární fiskální funkce, se osobám nesoucím materiální i formální daňové břemeno jeví natolik vzdálený a skutečný osobní efekt daně, tedy onen efekt fungování veřejných financí a potažmo veřejných statků, vidí více jako zlo, trest za ekonomický úspěch či vlastnictví. Proto je celkem pochopitelné, že svoji daňovou povinnost budou plnit jen v minimální míře s využitím co možná nejvyšší míry daňové optimalizace, která je omezena hranicí mezi daňovým trikem a daňovým únikem, tedy únosností nebezpečí daňové

² STELMACH, Jerzy. Prawo jako ekonomiczny fakt. In: STELMACH, Jerzy, BROŻEK, Bartosz, ZAŁUSKI, Wojciech. *Dziesięć wykładów o ekonomii prawa*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2007. ISBN 978-83-7526-085-4. S. 19 an.

³ ENGLIŠ, Karel. *Problémy hospodářské teleologie (odpověď prof. dru J. Loevensteinovi)*. Příspěvek k teorii poplatků. Brno: Nakladatelství Barvič & Novotný, 1930.

sankce či trestního postihu. Pokud stát je fiskálně a k tomu i morálně politicky chorý, není možné spoléhat na daňové subjekty, že budou s ním soucítit a budou daňovou povinnost vnímat jako povinnost vlasteneckou, tedy obdobně jako obranu vlasti. Ostatně i v případě plnění branné povinnosti záleží na vztahu občana ke svému státu, nakolik jej vnímá jako svůj a nakolik tak dokáže svůj egoizmus pokrátit v zájmu celku.

Právní regulace veřejných příjmů musí v první řadě odpovídat regulaci celého fisku a současně i úpravě těch jednání, se kterými spojuje vznik, změnu či zánik daně nebo jiné kategorie rozpočtových příjmů. Berní právo tak musí být legislativou i aplikační praxí vnímáno jako součást širšího celku společenské regulace a minimálně pak jako díl právní regulace veřejné fiskální činnosti. Zde je nutné vidět základní rozdíl mezi trestním právem a berním právem, kdy průměrný občan ve své podstatě daň vnímá jako trest za nic, že trest je nástrojem k nápravě pachatele trestného činu, varováním pro potenciální pachatele a také určitým zadostiučiněním poškozeným, tím role trestu a trestního práva končí, přičemž daň musí být vnímána jako osobní dluh, který má být splacen za nebo na fungování státu a poskytování veřejných statků, nebo jako členský příspěvek, který je na činnost spolku nejvyššího řádu, stát. Vykonáním trestu končí role trestního práva, zaplacením daně však její osud nekončí a promítá se do dalších fiskálních procesů až do konečného efektu fungování společnosti. Vzhledem k provázanosti daní s ostatními segmenty veřejné finanční činnosti nelze striktně oddělovat berní právo od ostatních regulací fiskální části finančního práva a je potřeba od legislativy až po aplikaci vnímat jej jako součást společné právní regulace veřejné finanční činnosti. Spory o akceptaci berního práva jako samostatného právního odvětví, byť podpořené naplněním odvětvotvorných kritérií (s výjimkou akceptace) a pojetím *tax law* zejména v anglosaském světě,⁴ jsou zbytečné a kontraproduktivní. Je potřeba veřejnou finanční činnost vnímat jako celek, byť vnitřně diferenciováný, ale vzájemně účelem veřejné finanční činnosti provázaným a při úpravě, interpretaci a aplikaci vše jako celek vnímat.

⁴ Srov. např. RADVAN, Michal. Tax Law as an Independent Branch of Law in Central and Eastern European Countries. *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*. 2014, roč. 12, č. 4, s. 813-827. ISSN 1581-5374. doi:10.4335/12. 4. 813-827(2014).

S ohledem na berním právem regulovaný segment veřejné finanční činnosti jedná se o součást právní úpravy příjmů veřejných rozpočtů. Z hlediska práva veřejné příjmy lze rozdělit do dvou základních skupin:

- příjmy mající svůj právní základ ve svobodné vůli subjektu obohatit veřejný peněžní fond, resp. jeho vlastníka či správce,
- příjmy, kde svobodná vůle je nahrazena mocensky danou právní povinností s pohružkou možného donucení, a příjmy mocensky vynucené majetkovou sankcí, exekucí.⁵

První skupina má svůj právní základ v normách soukromého práva a finanční právo na něj navazuje od momentu přijetí tohoto majetkového, fiskálního, projevu svobodné vůle a svými normami spravuje ono obohacení fisku. Příkladem může být dar či dědictví ve prospěch veřejnoprávního subjektu, úhrada smluvní ceny, kdy příjemce úhrady je veřejnoprávní subjekt apod. Druhá skupina má svůj základ naopak v normách veřejného práva – daně, poplatky, odvody, jiná mocensky určená peněžítá či majetková plnění ve prospěch veřejnoprávního subjektu jako na příklad pokuty, peněžité tresty, propadnutí věci, propadnutí majetku atd. Původ ani zde nemusí být v normách finančního práva. V obou skupinách vzhledem k dopadu na materiální základ státu, územní samosprávný celek či jiný subjekt veřejného sektoru, resp. sektoru veřejných financí, dochází vždy ke vzniku společenského vztahu, na nějž se vztahují normy finančního práva. Finanční právo určuje jevy a skutečnosti, jinak vymezené normami jiných odvětví, za finanční jevy a skutečnosti, se kterými je spojena existence finančněprávního vztahu. Mzda, darování, nabytí vlastnictví nemovitosti, prodej nemovitosti, poskytnutí smluvního plnění a jiné mají svoji primární regulaci obsaženu v normách soukromého práva a primárním jejich účelem není uspokojení veřejných potřeb, avšak normy finančního práva s nimi spojují vznik nového sekundárního vztahu založeného na povinnosti vůči veřejnému peněžnímu fondu v podobě zejména daní.⁶

Alokace obou skupin veřejných příjmů je upravena normami rozpočtového práva jako kontinuální regulace evolučního procesu daného příjmu.

⁵ Srov. ČÁKRT, Kazimír. *Základní pojmy obecného finančního práva – kritická studie*. Praha – Brno: Orbis 1934. S. 8.

⁶ MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita 2012. ISBN 978-80-210-6041-8. S. 168.

Chování subjektů – zdrojů těchto příjmů před faktickou alokací do vybraného, resp. zákonem určeného rozpočtu, se metodou regulace podstatně liší, což se projevuje v míře uplatněné autonomie vůle stran. Předalokační normy tak nemohou vytvořit společný subsystém fiskální úpravy a zbývá tak místo jen pro druhou skupinu – regulaci veřejnoprávních příjmů veřejných rozpočtů. Mimo sféru zájmu finančního práva tak zůstanou příjmy založené na dobrovolnosti a příjmy z hospodářské činnosti příjemce, které se svým právním režimem vymykají veřejnoprávní regulaci.

Zbývající veřejné příjmy tendují ke společnému právnímu rámci, který je tradičně, a tradičně nepřesně, označován jako daňové právo. Výstižnější označení hledala věda finančního práva i finanční věda již záhy po zjištění potřeby věnovat intenzivní pozornost právní úpravě veřejných příjmů, vazbám národního hospodářství, financí a práva, tedy v období formování finanční vědy a finančního práva.

Československou vědu finančního práva a zároveň i finanční vědu reprezentovala řada významných osobností, jejichž myšlenky a dílo natrvalo poznamenaly finanční právo přes všechny společensko-politické a společensko-ekonomické zvraty. Kazimír Čakrt se v období 1. republiky zabýval problematikou daní a jejich regulace. Na příklad ve své kritické studii *Základní pojmy obecného finančního práva* srovnával různé přístupy tehdejší právní i ekonomické vědy k vymezení právní regulace veřejných příjmů a jejího pojmenování. Vycházel především z československých, německých, rakouských, ale také francouzských pramenů. Byl zastáncem snahy v co možná nejvyšší míře dosáhnout uceleného pojetí a následného směřování k co možná nejvíce integrované právní úpravě. Z tohoto důvodu odmítl jako nepřesné označení dávkové právo,⁷ které vycházelo z německého říšského dávkového řádu,⁸ a jevil se mu jako příliš a zbytečně zužující. Tehdejší finanční věda, československá i rakouská, chápala dávky jako daně, ke kterým nelze přidat samosprávné přírázky. Dnes pojem dávka je vnímán jako opačný pohyb veřejných peněz, tedy směrem z veřejného peněžního fondu k obyvatelstvu, na příklad jako sociální dávky. Současně odmítl jako zbytečně zužující a nepřesné daňové právo. Ptá se, co s poplatky a dalšími

⁷ ČAKRT, 1934, op. cit. S. 6.

⁸ RAO – Reichsabgabenordnung z roku 1919.

obdobnými příjmy, přiklání se tak k pojmenování berní právo použitému a vymezenému Vilémem Funkem.⁹ Je však třeba poznamenat, že se jednalo především o úpravu správy daní, poplatků apod. a Funk vycházel z existence specifických správních úřadů a jejich působnosti v této oblasti – berních úřadů. Čákrť však šel dál a právní regulaci činnosti berních úřadů označil za berní právo formální.¹⁰ Soubor norem, které jsou pak konkretizovány do subjektivní povinnosti cestou berního práva formálního, vymezuje jako berní právo materiální. Polemiky trvají dodnes a často jsou spojeny s emancipačními tendencemi v této oblasti práva.

Základní problém je nalezení specifického předmětu regulace, resp. definovat, co je onou ryzí berní či daní *sensu largo*, ve smyslu současného zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který je základním pojítkem této výšece právního řádu. Má jít tedy o vymezení co nejširší, které by zahrnovalo veškeré daně, poplatky a jiná peněžitá plnění spojená alespoň společnou úpravou správy a procesu, avšak při absenci společné obecné kodifikace, za kterou nelze ani současný daňový řád považovat.¹¹

Antonín Matura koncem třicátých let, veden snahou o nalezení ryzího pojmu berně, vylučuje z tohoto veškerá majetková plnění ve prospěch veřejných korporací spočívající na soukromoprávních normách, dále pak veškerá majetková plnění v oboru veřejného práva ukládaná jako sankce.¹² Matura se střetává¹³ s Čákrtem, který takové sankce z domény berního práva nevylučuje¹⁴. Maturova definice berně může být inspirativní pro svoji aktuálnost: *Berní rozumí se majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu, stanovené autoritativně, pokud to není plnění uložené na základě normy soukromoprávní nebo jako sankce pro chování odporující právnímu řádu.*¹⁵ Totéž platí i pro vymezení berního

⁹ Např. FUNK, Vilém. *Naše berní právo*. Praha: Knihovna sborníků věd právních a státních, 1934.

¹⁰ ČÁKRT, 1934, op. cit. S. 23.

¹¹ Výčet daní *sensu largo* je velmi široký a mezi odbornou právní veřejností nepříliš ujasněný. Nejprecizněji klasifikoval daně *sensu largo* Boháč in BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

¹² MATURA, Antonín. *Změnitelnost správních aktů berních*. Bratislava: Hospodárstvo a právo, 1937. S. 28.

¹³ MATURA, 1937, op. cit. S. 29.

¹⁴ ČÁKRT, 1934, op. cit. S. 7.

¹⁵ MATURA, 1937, op. cit. S. 29.

práva: *Berní právo je soubor norem, jímž se upravují povinnosti, souvisící s takovým majetkovým plněním, jež je ukládáno právnímu subjektu autoritativně, ale není plněním spočívajícím na normě soukromoprávní ani na normě sankční.*¹⁶

Matura zjevně brání zahrnutí pravomocných sankcí a jejich správy do berního práva z důvodu nechuti spojovat berně a trestání, byť obojí působí majetkovou újmu, přesto z hlediska technického je použití pravidel správy daní i na tento typ příjmů veřejných rozpočtů nejpříhodnější, než vytvářet obdobná speciální pravidla pouze z důvodu čistého ideového purismu. S Čakrtem je tak ve shodě i současné pojetí daně *sensu largo* v daňovém řádu.

Maturova definice berního práva je použitelná jako východisko pro určení mezi berního práva či jinak nazvaného subsystému finančního práva upravujícího veřejné příjmy v modalitách určených přičítáním nebo odečítáním určitých kategorií příjmů podle jejich specifických úprav.

V naší současné berněprávní úpravě stěžejní roli hraje daňový řád a „daň“ – pojem, který je vymezen jako souhrnný pojem pro více kategorií veřejných příjmů, tedy nejenom pro ty, které jsou z hlediska ekonomického daní a v jejichž označení zákonodárce použil slovo „daň“. Tato situace je zavádějící a nevnáší jasno, zda je v některých spojeních, jako na příklad daňový zákon, myšlen zákon o dani ve smyslu daňového řádu, tedy veřejných příjmech v působnosti daňového řádu, nebo o dani jako veřejném příjmu zákonodárcem pojmenovaným daní. Stejně tak daňové právo je některými chápáno jako právo o daních v ekonomickém smyslu, tedy čistě o daních bez poplatků a dalších peněžitých plněních, byť se na ně vztahuje použití daňového řádu, nebo je pojata široce ve smyslu „daně“ z daňového řádu. „Daň“ v daňovém řádu není pouhou legislativní zkratkou, je ekvivalentem k Maturovu, Čakrtovu či Funkovu pojetí berně. Je základním prvkem nesmírně složitého, důležitého a svým způsobem málo právně vědně uchopeného subsystému práva, kterým je **berní právo - daňové právo *sensu largo***, tak jako „daň“ v daňovém řádu je daní *sensu largo*. Při srovnání Maturovy berně a daně *sensu largo*, jakož i berního práva a současného práva je nutné provést korekce zmíněných definic, a to s ohledem na vymezení daně *sensu largo*, resp. použití (sankce či peněžitá plnění z dělené správy aj.) nebo nepoužití daňového řádu (např. sociální pojištění).

¹⁶ Ibid. S. 30.

Meze daně *sensu largo* určené daňovým řádem a zejména znakem rozpočtového určení (příjem vymezených veřejných rozpočtů) brání vztažení dalších příjmů fondů (rozpočtů), které zákonodárce explicitně neoznačil za veřejné fondy, byť jinými ze své povahy nejsou, pod režim daňového řádu a nemají tak základní správní a procesní pojitko s peněžitými plněními - daněmi *sensu largo*. Příkladem mohou být poplatky spojené se studiem podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vysokých školách“),¹⁷ které ve své podstatě mají shodné prvky s regulací použitou pro lokální daně (místní poplatky), jsou peněžitým plněním bez přímého ekvivalentu a příjmem stipendijního fondu veřejné vysoké školy (tedy fondu, který svou povahou rozhodně není privátním).¹⁸ Pro jejich správu a řízení o nich se použijí vágní ustanovení zákona o vysokých školách bez možnosti subsidiárního použití daňového řádu, pokud je tak interpretováno ustanovení vylučující použití obecných předpisů o poplatcích,¹⁹ když právní řád České republiky žádný obecný poplatkový zákon nezná. Obdobně je tomu tak i v případě komorových plateb²⁰ členů veřejnoprávních korporací – profesních komor.²¹ Všechna tato peněžitá plnění svojí povahou jinak vykazují znaky přímých daní *sensu largo*. Z tohoto důvodu lze považovat otázku záběru výšece berního práva za otevřenou.

2 METODA REGULACE V BERNÍM PRÁVU

Berní právo patří do veřejného práva, tedy té skupiny právních regulací, ve které dominuje veřejný zájem a minimální autonomie vůle subjektů při tvorbě obsahu předmětných společenských vztahů. Metoda regulace je metodou založenou na nerovnosti subjektů, jde tak o vztahy vertikální s atributivní účastí reprezentanta veřejné moci, vztah daňového subjektu

¹⁷ Srov. § 18 odst. 2 písm. e) a § 58 zákona o vysokých školách.

¹⁸ ADÁMKOVÁ, Petra. *Právní regulace financování školství, vědy a výzkumu*. Brno: Tribun EU, 2009. ISBN 978-80-7399-677-2. S. 215.

¹⁹ § 58 odst. 9 zákon o vysokých školách.

²⁰ Viz na příklad platby advokátů podle § 30 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ K této problematice více ADÁMKOVÁ, Petra. *Materiální základ profesních veřejnoprávních korporací. Rigorózní práce*. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2001.

a správce daně, a vztahy diagonální, což je poměr mezi poplatníkem (příjemcem zdanitelného plnění) a plátcem. Na diagonální berní vztahy navazuje vztah vertikální v podobě relace plátce – správce daně.

Vzhledem k povaze správce daně a charakteru daných společenských vztahů je logické, že základem metody regulace uplatněné v berním právu je administrativně-právní metoda regulace, vlastní správnímu právu. Vznik závazkového vztahu mezi daňovými subjekty diagonálního vztahu a daňovým subjektem a správcem daně není založen na vůli povinného subjektu, ale vychází z faktického stavu, který u daňového subjektu nastal a se kterým hypotéza (antecedent) právě vznik závazku spojuje.²² Obsah tohoto vztahu se nevytváří podle vůle daňových subjektů, ale z vůle zákonodárce, byť faktický stav podmiňující existenci berního vztahu vznikl s uplatněním autonomie vůle v režimu soukromého práva. Na tomto typu vztahů se snoubí při určení obsahu daného vztahu metoda mocenská s metodou obligacní, blízkou soukromoprávní metodě.²³

Předmět a metoda regulace v berním právu mají základní význam pro vymezení specifiky berního práva. Sepětí předmětu a metody regulace, k jakému dochází v berním právu, vede k vzájemnému prolínání a provazování prvků vlastních značně rozdílným odvětvím práva, občanskému právu a správnímu právu. K tomuto spojení dochází na půdě berního práva a tím vznikají nové instituty, značně odlišné od těch, které se vyskytují ve zmíněných odvětvích. Moderní berní právo je založeno na vysokém stupni odpovědnosti daňových subjektů za splnění daňových, resp. berněprávních povinností. Daňový subjekt na svou vlastní odpovědnost formuje svůj vlastní daňový statut v souladu s příslušným zákonem. Na něm leží ztotožnění se znaky daňového subjektu té které daně *sensu largo* a vyžaduje-li to zákonodárce, pak se i k této dani registruje. Vyhledávání daňových subjektů správce daně nastupuje v takovém případě teprve sekundárně. Stejně je tomu tak i v další etapě správy daní, a to při nalézání daně. Zákonodárce vytvořil v rámci většiny daní časový prostor vymezený zdaňovacím obdobím, kdy daňový subjekt sám na sebe, bez přímé účasti správce daně, aplikuje příslušný daňový

²² MASTALSKI, Ryszard. *Pravo podatkowe*. 6. vyd. Warszawa: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-83-255-2807-2. S. 20.

²³ MRKÝVKA, 2012, op. cit. S. 73.

zákon, a to opět na vlastní odpovědnost. V souladu s daňovým zákonem podle indicií příslušných ustanovení určí základ daně, vypočte daň, podá odpovídající daňové tvrzení a konečně tvrzenou daň řádně a včas uhradí. Činnost správce daně spočívající ve vyměření daně je u takové daně též následná. Jedná se o specifický způsob dvouetapové aplikace berního práva. Prvá etapa je samostatnou autoaplikací, která končí splněním správní povinnosti – podáním daňového tvrzení, a finanční povinností – úhradou daňového dluhu. Etapa autoaplikace je časovým obdobím, do kterého správce daně může vstupovat a ingerovat do chování daňového subjektu jen v mezích stanovených zákonem. Zákonodárce tak dává prostor k přípustným daňovým optimalizacím, použití daňové strategie a případně včasné korektury pochybení, tak aby daňový subjekt dostal splnění povinností vůči fisku řádně jak zákonodárce zamýšlel. Lhůtou pro podání daňového tvrzení, která začíná až po skončení zdaňovacího období, projevil jasně svou vůli, že nemá zájem na vytváření právních a finančních pastí na daňové subjekty, nechce je právně ani ekonomicky likvidovat, ale dává možnost řádně ukončit zdaňovací období, deklarovat nalezenou daň a obstarat prostředky na její zaplacení. V druhé etapě je aktivním správce daně, který vlastním vyměření analyzuje formální správnost v daňovém tvrzení deklarované daně, kontroluje včasnost jeho podání a včasnost a úplnost úhrady deklarované daně.

Dvouetapový model aplikace práva je hodnocen jako nejvíce efektivní, nejlépe splňuje stanovený účel, když proces aplikace skončí v první etapě, bez formálního zahájení daňového řízení.²⁴

Daňový řád opravňuje správce daně k provedení také faktické kontroly. Správce daně tak jedná jednak jako správní orgán, který o daň pečuje z hlediska správní správnosti, a jednak jako řádný hospodář – věřitel, který dbá na řádnost úhrady daňové pohledávky. Mechanismus druhé etapy má dvojí účel: zajištění příjmu určeného veřejnému rozpočtu a zachování rovnosti daňových subjektů před fiskem. Deklarovaná daň je ve své podstatě tvrzeným dluhem *sui generis*. Od klasického soukromoprávního dluhu jej

²⁴ MASTALSKI, Ryszard. Charakterystyka ogólna prawa podatkowego. In: ETEL, Leonard (ed.). *System prawa finansowego. Díl III – Prawo daninowe*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-83-264-0175-6. S. 388.

odlišuje především minimální autonomie vůle při jeho stanovení a formální základ pro jeho určení, který nevznikl na základě vůle zúčastněných stran ze smlouvy, ale přímo z normativního nebo individuálního právního (správního) aktu vydaného na základě zákona.

3 NĚKOLIK POZNÁMEK K OBECNÉ ČÁSTI BERNÍHO PRÁVA

Obecné berní právo tvoří právní normy obsažené v normativních právních aktech vztahujících se ke všem daním *sensu largo*. Tyto normy nejčastěji regulují základní principy hmotného práva, v obecné rovině konstrukční prvky daní, daňovou povinnost (závazek), správu daní a daňový proces, a to včetně daňové exekuce a specifické berněprávní odpovědnosti zejména za prodlení s daňovým dluhem, jeho vadné určení a porušení správních povinností.

Problém s faktickým určením obsahu obecné části berního práva nastává v případě, kdy absentuje obecný berní kodex nebo alespoň soubor právních norem, o kterých panuje jistota, že mají skutečně dopad na všechny daně *sensu largo* minimálně v subsidiárním postavení.

Berní právo je v České republice subsystémem práva nekodifikovaným ve svém celku i co do obecné části. Řadí se tak mezi inkorporovaná odvětví, tvořená právními normami rozptýlenými v řadě různorodých právních předpisů. Určitou a ne nevýznamnou roli ve formování obecného berního práva tvoří daňový řád, který však obsahuje generální regulaci především správy, procesu a exekuce. Zobecnění základních zásad vztahujících se k právní regulaci celého systému daní *sensu largo* a jeho právní regulace, vymezení obecných definic pojmů a institutů berního práva, stanovení obecných práv a povinností daňových subjektů, určení mezí a ochrany autonomie daňových subjektů při realizaci berního práva v první etapě, jakož i základních principů interpretace a aplikace berního práva zůstává na bedrech právní vědy a aplikační praxe. Ta pak často inklinuje k suplování zákonodárce, a to zejména v rámci správního soudnictví.

Absence kodifikace obecného berního práva vede k jeho nestabilitě, což je problém všech nekodifikovaných výsečí práva. Nestabilita je jednak legislativní, spočívající v častých a jen obecným legislativním rámcem omezených

permanentních změnách vyvolaných předně politickými změnami, a jednak interpretační a aplikační. Určité míry stability berního práva je možné dosáhnout zejména jeho konstitucionalizací, a to právě zakotvením základních zásad obecného berního práva v ústavním pořádku.

Podle teorie berního práva jeho dělení na část obecnou a zvláštní v případě neexistence daňového či berního kodexu subsidiárně použitelného na všechny berně, tedy daně *sensu largo*, nemůže být precizní²⁵ a vytváření obecné části je ve své podstatě problémem vědy berního práva, jejíž výsledky mohou nebo měly by být akceptovány aplikační praxí, což platí i zpětně, a měly by inspirovat zákonodárce k úvahám o daňovém kodexu v rovině *de lege ferenda*.

4 NĚKOLIK POZNÁMEK KE ZVLÁŠTNÍ ČÁSTI

Pokud připustíme vnitřní systematizaci berního práva na část obecnou a zvláštní, pak se na konstrukci zvláštní části berního práva odráží především aplikovaná soustava daní *sensu stricto*. Daňový systém je vytvářen na základě několika daní *sensu stricto* a ostatní daně *sensu largo* se tomuto systému podřizují. V současnosti základními výstavbovými daněmi daňového systému jsou v podstatě důchodové daně – daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob, a zároveň i univerzální obrátová daň – daň z přidané hodnoty. Ostatní daně *sensu stricto et sensu largo*, bez ohledu na jejich podíl na celkovém daňovém výnosu, tento systém ve své podstatě dotváří.

Hlavním požadavkem na konstrukci daňového systému je kompatibilita jejich konstrukce. Znamená to výzvu směřovanou k zákonodárci, aby, je-li to možné, zachoval pojetí konstrukčních prvků v obecné rovině vymezené obecným berním právem a naplňoval je pak specifickými prvky daně daně. Stejným požadavkem je zachování terminologické jednoty berního práva, a to i v případě implantace unijního práva, a vzhledem k symbiotické povaze berněprávních vztahů²⁶ nevytvářet vlastní berněprávní pojmosloví v případě,

²⁵ K tomuto konstatování např. DZWONKOWSKI, Henryk. Struktura polskiego prawa podatkowego. In: DZWONKOWSKI, Henryk (ed.). *Pravo podatkowe*. 2. vyd. Warszawa: C. H. Beck, 2012. ISBN: 978-83-255-3429. S. 29.

²⁶ Daně *sensu largo* jsou v interakci s jinými odvětvími práva. Právní jednání upravená normami jiných právních odvětví podmiňují vznik, změnu či zánik daně a na druhé straně existence daně ovlivňuje, někdy i podmiňuje (poplatky) jednání v jiných odvětvích.

kdy daný pojem již existuje s obsahem neodporujícím potřebám berního práva. Důkazem posledně zmíněného jsou i korekce v soustavě daní a berním právem vyvolané novým občanským zákoníkem, které na jedné straně vedou ke kompatibilitě berního práva a občanského práva, ale na druhé straně průběh legislativního procesu destabilizoval berní právo především v ustálené aplikační a výkladové praxi.

Sleduje-li zvláštní část berního práva soustavu daní *sensu largo*, pak je možné pozorovat také existenci berněprávních subsystémů nižšího řádu. Základní rozdělení zvláštní části berního práva je pak vedeno skrze širěji pojatý daňový systém a berní právo dělí na daňové právo, berněprávní regulaci daní *sensu stricto*, nedaňové berní právo, které tvoří zejména poplatkové právo.

Oba dva díly zvláštní části berního práva jsou pak vnitřně diverzifikovány. Vnitřní systémová charakteristika daňového práva je obdobně jako i nedaňové berní právo ovlivněna absencí alespoň dílčí kodifikace. Systémová soudržnost norem daňového práva je dána styčnými body systému jednotlivých daní, což je na příklad blízkost předmětu zdanění, provázanost daní při stanovení daňového základu, společný správce daně a konečně i konstrukce daňového vztahu (existence oddělených subjektů poplatníka a plátce) a role unijního práva při formování právní regulace daně daně. V případě nedaňového berního práva jde o značnou diferenciaci mezi poplatky a případně jinými nedaňovými platebními povinnostmi, kdy ani poplatky nejsou kodifikovány, spojuje je pouze existence přímého ekvivalentu – plnění ze strany příjemce (správce) poplatku a obdobná konstrukce stěžejních poplatkových předpisů. Naprosto odlišnou je úprava systému místních poplatků, které tendují svou povahou a konstrukcí k daním, s výjimkou správce. Specifické je pak postavení celního práva, pojatého jako právní regulace cel.

Daňové právo lze samozřejmě atomizovat na právní úpravu jednotlivých daní, ale přece jen vyvstává zde možnost uchopení podobenství určitých okruhů daní. Tyto daně mají určité společné vazby a společné charakteristické rysy, které mohou být využity při tvorbě dílčí kodifikace tak, jak se o to úspěšně pokusil Karel Engliš v případě přímých daní,²⁷ nebo v aplikační praxi při použití analogie apod. Právě Englišova kodifikace přímých daní v rámci prvorpublikové daňové reformy naznačuje přirozené a užitečné

²⁷ Zákon č. 76/1927 Sb. z. n., o přímých daních (dále jen „zákon o přímých daních“).

systémové uspořádání daňového práva na právo přímých daní a právo nepřímých daní. Englišův zákon o přímých daních z roku 1927²⁸ zahrnoval v sobě úpravu materiálního²⁹ i formálního³⁰ práva přímých daní,³¹ a to včetně trestního práva³² a správy daní.³³ Zákon o přímých daních inspiroval některými svými instituty tvůrce daňového řádu, i jeho předchůdce, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“),³⁴ a může být inspirativní i pro další daňovou legislativu a tvorbu daňových komentářů.

Soustavu nepřímých daní *sensu stricto* v České republice tvoří univerzální a selektivní obrátové daně, a to daň z přidané hodnoty, spotřební a energetické daně. Jejich systém, konstrukce a právní úprava obsahují řadu společných charakteristických rysů, které potvrzují jejich blízkost a tedy pochopitelně úzké systémové vazby jejich norem. Je to dáno jednak přirozenými vazbami daných místem realizace předmětu zdanění v ekonomice, ale především se jedná o daně, jejichž fungování a právní úprava podléhá unijní harmonizaci. K těmto daním je třeba zahrnout rovněž clo, které ve své podstatě není ničím jiným než daní a které je kromě správy ve funkčním a organizačním smyslu je plně regulováno právem Evropské unie.

Zbývající daně *sensu stricto* – daně důchodové, majetkové a transferové se od právní regulace nepřímých daní liší mimo svoji konstrukci též svým národním rámcem a v podstatě minimálními ingerencemi ze strany Evropské unie. Systém přímých daní je postaven na spojení funkce poplatníka a plátce v jedné osobě, která nese jak ekonomické, tak právní (odpovědnostní) břemeno daně. Výjimkou je zejména zdanění příjmů ze závislé činnosti, které konstrukcí vztahu i odpovědnosti se blíží nepřímé daní, avšak na rozdíl od nich akceptuje specifika poplatníka při zdanění jeho příjmů.

Harmonizace daňové regulace je systematicky zaměřena především na nepřímé daně. Má zajistit svobodný pohyb zboží a služeb jako výrazný

²⁸ Zákon o přímých daních.

²⁹ § 1 – 184 zákona o přímých daních.

³⁰ § 259 – 404 zákona o přímých daních.

³¹ Důchodových daní, všeobecné a zvláštní daně výtěžkové, pozemkové daně, domovní daně, rentové daně, daně z tantiem a z vyššího služného.

³² § 185 – 230a zákona o přímých daních.

³³ § 232 – 258 zákona o přímých daních.

³⁴ Srov. důvodové zprávy k zákonu o správě daní a poplatků i k daňovému řádu.

projev hospodářské integrace. Harmonizace přímých daní přichází v úvahu jen v takovém rozsahu, v jakém rozdílná regulace těchto daní může omezit svobodu toků takových důchodů, jako jsou dividendy, úroky a licenční poplatky, a kapitálu mezi členskými státy.³⁵

Přežívající systém duální správy daní *sensu stricto* spočívající na dělbě věcné působnosti mezi Finanční správu České republiky a Celní správu České republiky, kdy hranice působnosti a příslušnosti je vedena právě po linii mezi přímými a nepřímými daněmi, s výjimkou daně z přidané hodnoty,³⁶ rovněž formuje nuance práva přímých daní aplikační praxí Finanční správy. V případě akcízů a cla obdobně Celní správa České republiky, avšak zde půjde především o harmonizační mechanismus unijního práva, který ovlivňuje podobu právní regulace. Stejně je tomu tak u daně z přidané hodnoty.

5 PRÁVNÍ REGULACE PŘÍMÝCH DANÍ

Rekapitulujeme-li základní poznatky o přímých daních, pak se jedná o jednu ze dvou základních kategorií daňových příjmů veřejných rozpočtů. Přímé daně jsou specifické společenské vztahy, které se primárně realizují za fiskálním účelem, tedy k dosažení tvorby zákonem daných veřejných fondů, jejichž prostřednictvím se přerozdělují a distribuují finanční prostředky tak, aby bylo zajištěno naplnění funkcí státu a územní samosprávy, přičemž daňové subjekty přímých daní jsou přímo zatíženi materiálními a správními povinnostmi. Osoba poplatníka a plátce přímých daní je jedna a tatáž, s výjimkou zdanění příjmů ze závislé činnosti, kde poplatníkem je zaměstnanec, který nese materiální daňové břemeno újmou ze své hrubé mzdy a je povinen strpět sražení zálohy daň svým zaměstnavatelem, jenž má statut

³⁵ LITWINCZUK, Hana. *Dyrektyny podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe – teksty i komentarz*. Warszawa: KiK – Konieczny i Kruszewski, 1995. ISBN 978-83-901185-2-9. S. 4.

³⁶ V působnosti celní správy je pouze část správy spojená s propuštěním zboží do celních režimů volný oběh nebo aktivní zušlechťovací styk v systému navracení, celního režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla, a to u neplátců daně, u plátců pak v případě rozhodnutí neuciněného na tiskopise Jednotného správního dokladu a konečně při nezákonném dovozu zboží a porušení podmínek stanovených celním režimem.

plátce daně. Plátce daně má povinnost stanovit základ pro výpočet zálohy, srazit zálohu na daň a daň řádně a včas odvést správci daně, to vše na svou, nikoli poplatníkovu, odpovědnost.

Recentní soustavu přímých daní *sensu stricto* v České republice tvoří:

- a) daň z příjmů fyzických osob,
- b) daň z příjmů právnických osob,
- c) daň z nabytí nemovitých věcí,
- d) daň z nemovitých věcí,
- e) daň silniční.

Společnými charakteristickými rysy těchto daní jsou zejména:

- a) vertikální konstrukce daňového vztahu mezi jeho subjekty, která se vyznačuje atributivní účastí správce daně jako orgánu veřejné moci;
- b) přímý poměr mezi správcem daně a poplatníkem;
- c) kumulace funkce poplatníka a plátce v osobě poplatníka;
- d) uplatnění dvouetapové realizace právní regulace s primární autoaplikací a následnou mocenskou aplikací správce daně;
- e) koncentrace správy daní u Finanční správy České republiky;
- f) subsidiární použití daňového řádu;
- g) shodná konstrukce hmotného práva bez provedené kodifikace.

Hmotné právo přímých daní tvoří normy:

- a) daňového břemene, to znamená konstrukční prvky daně, které se použijí pro primární i následné nalezení daně;
- b) axiomy pro mimořádné nalezení daně – pomůcky, odhad, určení transferových cen apod.;
- c) vymezující míru odpovědnosti poplatníka;
- d) hmotněprávní definice.

6 PRAMENY PRÁVA PŘÍMÝCH DANÍ A JUDIKATURA

Prameny práva přímých daní jsou právní akty obsahující **generální normy**, tedy normy obecné povahy vztahující se k subjektům, resp. kategoriím subjektů vztahů přímých daní, a **abstraktní normy** zaměřené na objekt, tedy chování subjektů. Prameny jsou tvořeny normami vnitrostátního práva a mezinárodními smlouvami, naopak nejsou jimi obyčejce a doktrína berního

práva. Věda má však vliv na aplikaci norem berního práva. V poslední době se objevují tendence akceptovat daňovou judikaturu za pramen berního práva. Tyto tendence se sporadicky objevují mimo jiné i na střeoevropských fórech daňového práva prezentovaných v doktrinárních pracích, a to jako úvahy o stírání rozdílů mezi anglosaským a kontinentálním pojetím práva,³⁷ dále pak v argumentaci výrazně více opírající se o judikaturu než o normativní právní akty.

Obecně je přijímáno, že formálními prameny práva jsou obecně závazné normativní akty s celostátní, všeobecnou působností a normativní správní akty lokálního práva. Do první kategorie patří ústavní pořádek, zákony, ratifikované mezinárodní smlouvy, nařízení vlády a vyhlášky ústředních správních orgánů. Jsou to normy, které zavazují orgány veřejné moci a osoby, které se nachází v jurisdikci České republiky.

Pro vlastní realizaci práva je nezbytně nutné vymezit odpovídající interpretační prostředí. V jeho rámci je potřeba zohlednit normy vnitrostátní, normy unijního práva a také mezinárodního práva. Pro interpretační prostředí je třeba brát v úvahu také faktické precedenty, tedy dříve přijatá rozhodnutí soudů, a to jak soudů vnitrostátních, tak Soudního dvora Evropské unie. Specifické interpretační prostředí je v případě berního práva. Pro berní právo je charakteristické, že na rozdíl od ostatních odvětví veřejného práva se na aplikaci jeho norem nepodílí jen orgány veřejné moci, ale také adresáti jejich mocenského působení. Což je specifickým rysem metody regulace berního práva, který se neobjevuje v žádném jiném odvětví veřejného práva. V daňovém systému České republiky je tento model aplikace berního práva dominantní a je tomu tak i v ostatních zemích střední Evropy. Proto zkušenosti s jeho fungováním v jiných právních systémech jsou důležitým zdrojem poznání, možným argumentačním zdrojem i inspirací pro úvahy *de lege ferenda*. Jak už bylo zmíněno, tato metoda je založena na existenci dvou etap aplikace berního práva. V první etapě se jedná o tzv. autoaplikaci berního práva daňovými subjekty. Ta se odehrává bez účasti správce daně nebo jen v mezích stanovených zákonem. Druhá etapa následuje v podstatě

³⁷ Což konstatuje na příklad Malecki in MAŁECKI, Jerzy. *Lex falsa lex non falsaest?* In: GOMUŁOWICZ, Andrzej, MAŁECKI, Jerzy (eds.). *Ex iniuria non oritur ius*. Poznań: Printer, 2003. ISBN 978-83-86254-82-8. S. 59 an.

jako kontrolní nalézání daně, kdy správce daně kontroluje správnost deklarovaného (tvrzeného) daňového dluhu. Vydání individuálního aktu daňové správy v druhé etapě je buď nedoručovaným konstatováním správnosti, nebo aktem klasického veřejnoprávního rozhodnutí, které dává možnost účasti v daňovém procesu dalším orgánům – Odvolacímu finančním ředitelství, případně dále krajskému soudu a v konečném důsledku i Nejvyššímu správnímu soudu a Ústavnímu soudu. Interpretační prostředí berního práva je vymezeno celou škálou normativních aktů vnitrostátního a unijního práva a mezinárodních smluv, zejména se jedná o smlouvy o zamezení dvojího zdanění a spolupráci při správě daní, jejímž účelem je vytváření mezinárodních mechanismů výměny informací a eliminace daňových úniků. V souladu se zásadou legitimního očekávání interpretační prostředí berního práva formuje aplikační praxe správců daně, výklady heteronomní povahy formulované jako interní pokyny ministerstva, Generálního finančního ředitelství nebo Generálního ředitelství cel, obdobně pak také pokyny adresované jak daňové správě, tak daňovým subjektům, a závazná posouzení podle ustanovení § 132 a 133 daňového řádu (omezená editační povinnost)³⁸ a konečně pak i ostatní rozhodovací praxi správců daně. Legitimní očekávání v rozhodovací praxi správců daně co do individuálních aktů aplikace berního práva by mělo být obecným předpokladem důvěry adresátů daňové správy v právo, možnost předvídat jednání správce daně v konkrétní věci na základě již rozhodnutých obdobných věcí v minulosti je značně omezena uplatněním zásady nevěřejnosti v řízeních podle daňového řádu (§ 9 odst. 1 daňového řádu) a současně i uplatněním povinnosti mlčenlivosti při správě daní podle ustanovení § 52 daňového řádu. Transparentní ověření dodržování principu legitimního očekávání a také zásady jednotného zacházení, v obou případech zajišťujících rovnost daňových subjektů před zákonem i správou daní, není na úrovni správního rozhodování v daňových věcech možné. Zákonodárce a ani finanční správa nevytvořily systém anonymizované publikace vydaných pravomocných rozhodnutí správců daní, který by na jedné straně naplňoval ochranu daňových subjektů – účastníků konkrétních řízení

³⁸ Ke konstrukci modelů editační povinnosti např. Ruškowski in RUŠKOWSKI, Eugeniusz (ed.). *Urządowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*. Białostockie studia prawnicze Nr 1. Białystok: Temida 2, 2006. ISBN 83-89620-20-0.

prostřednictvím zmíněné zásady neveřejnosti s dodržáním povinnosti mlčenlivosti, ale na druhé straně umožňoval předvídatelnost v právu a tím i dosažení konformního chování daňového subjektu s chtěným či očekávaným vzorem. Není snad již tajemstvím, že daňová správa je vybavována po své linii sjednocujícím výkladem založeným zejména na rozhodovací praxi správců daně, který není obecně přístupným na rozdíl od pokynů publikovaných ve Finančním zpravodaji. Totéž platí i v rámci editační povinnosti, tedy při vydávání závazných posouzení správcem daně, které se děje formou specifického individuálního daňově správního aktu. Závazné posouzení je úřední interpretací norem daňového práva v konkrétní věci konkrétního daňového subjektu. Věda i praxe daňového práva a správy daní vidí v editační povinnosti institut podporující právní jistotu daňových subjektů při plnění jejich daňových povinností a vítala jeho zavedení do berního práva, resp. do správy daní jako pozitivní krok na cestě budování moderní a efektivní daňové správy.³⁹ V právním řádu České republiky je aplikován model omezeného přístupu k závaznému posouzení, což znamená, že nelze vyžadovat po správci daně plnění editační povinnosti při jakémkoli interpretačním problému. Správce daně vydá daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplnou z daňové rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to v případech, kdy tak stanoví zákon.⁴⁰ Je tedy na zákonodárci, ke kterým daním a v jakých situacích je možné uplatnit závazné posouzení. Tedy selektivně vybírá pravděpodobně nejkritičtější momenty realizace berního práva a v selekci pokračuje co do subjektů poplatkovým censem, kdy výše poplatku eliminuje zatížení správců daně podle zákonodárcova úsudku marginálními problémy. Závazná posouzení vydaná jako individuální správní akty nejsou publikována, a to ani v anonymizované podobě. Individuální akty správy daní tak nejsou pramenem obecného poznání rozhodovací praxe daňové správy, a to vzhledem k zachování povinnosti mlčenlivosti a neschopnosti stávajícího systému daňové správy zajistit anonymní publicitu alespoň nejzávažnějších

³⁹ MRKÝVKA, Petr. Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Czeskiej. In RUŠKOWSKI, Eugeniusz (ed.). *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*. Białostockie studia prawnicze Nr 1. Białystok: Temida 2, 2006. ISBN 83-89620-20-0. S. 111.

⁴⁰ § 132 odst. 1 daňového řádu.

daňových kauz k eliminaci pochybení jinými subjekty v obdobných věcech a k zajištění transparentního interpretačního prostředí. V tomto smyslu může pozitivní roli sehrát publicita daňové judikatury.

Daňovou judikaturou je třeba rozumět rozhodovací praxi správního soudnictví ve věcech berního práva, kdy správní soudy přezkoumávají rozhodnutí správců daně. Správní soudy tak navazují na předchozí řízení vedená a skončená před správcem daně podle daňového řádu, a to po provedení obligatorního prejudiciálního přezkumu podle ustanovení § 124 a 124a daňového řádu. **Prejudiciální přezkum** je spojovacím můstkem mezi správou daní a správním soudnictvím. Domáhá-li se navrhovatel ve správním soudnictví zrušení rozhodnutí vydaného správcem daně, může jej správce daně uspokojit změnou nebo zrušením tohoto rozhodnutí v přezkumném řízení.⁴¹ Správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, se tak při podání žaloby musí zabývat otázkou, zda nelze navrhovateli přece jen vyhovět, přičemž ale k novým skutečnostem a návrhům na provedení nových důkazních prostředků, které navrhovatel ve své žalobě neuvedl, správce daně v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nepřihlíží. Rozhodnutí v prejudiciálním přezkumu nemůže být v neprospěch navrhovatele. Vzhledem k povaze tohoto řízení nemá odvolání proti rozhodnutí v prejudiciálním přezkumu logické opodstatnění, ostatně daňový řád ani tento postup nepřipouští. Nevyhoví-li správce daně navrhovateli v prejudiciálním přezkumu nebo nesouhlasí-li s rozhodnutím správce, poněvadž podle jeho názoru návrhu nevyhověl, pokračuje se dál v režimu správního soudnictví. Dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.

Existence správního soudnictví ve věcech správy daní je výdobytkem nezávislé kontroly veřejné správy a nástrojem k omezení svévole v činnosti daňové správy a v určitém smyslu i zákonodárce. V právním řádu České

⁴¹ § 124 odst. 1 daňového řádu.

republiky byl model soudní kontroly daňové správy doplněn daňovým řádem o obligatorní prejudiciální přezkum. Tato předsoudní etapa kontroly daňové správy má vést k odlehčení správního soudnictví, čímž je dána možnost správci daně rozhodnout ještě cestou této specifické daňové autoremedury a tak zajistit vyřešení kauzy v méně formálním řízení a hlavně rychle, pouze za podmínky, že je navrhovatelé vyhověno v plném rozsahu.

Soudní a jiná nezávislá kontrola daňové správy a řešení daňových sporů mají ve světě rozmanité formy. V mnohém závisí na vnímání daňového práva. Předně je otázkou, zda je zkoumána aplikace daňového práva jako specifická činnost veřejné správy, kdy jurisprudencí daňové právo vnímá jako nadstavbový systém ke správnímu právu nebo přímo jako jeho součást, případně je-li na daň pohlíženo jako na specifický dlužnický vztah a jsou tak zdůrazňovány civilistické prvky jako daňový závazek a ve správních otázkách pak jako daňová povinnost. S řešením otázky přístupu k dani jsou pak spojeny tzv. daňové soudy, v administrativistickém pojetí správní soudy a v případě civilistického pojetí soudy civilní (obecné).⁴²

Správní soudy nezkontrolují soulad daňových předpisů s ústavním pořádkem a mezinárodními smlouvami, k tomu je příslušný Ústavní soud. Neznamená to, že správní soudy musí zůstat pasivní v případě podezření, že podstata souzené věci, resp. právní základ napadeného rozhodnutí je v rozporu s ústavním pořádkem. V takových případech se může každý správní soud dotazovat Ústavního soudu na soulad rozhodnutí s ústavním pořádkem nebo mezinárodními smlouvami, pokud na vyřešení takové otázky vázne rozhodnutí ve věci vedené před daným správním soudem. Soud se také zabývá problémem souladu rozhodnutí daňové správy s unijním právem. Evropské (národní) správní soudy odmítají použití vnitrostátních norem, pokud jsou v rozporu s unijním právem, a na jejich místě aplikují odpovídající unijní předpis. Má-li soud pochybnosti o souladu vnitrostátního práva s unijním, může požádat o vyřešení tohoto prejudiciálního problému Soudní dvůr Evropské unie.⁴³

⁴² K této problematice poměrně zajímavě LASIŃSKI-SULECKI, Krzysztof. *Sądownictwo podatkowe*. In: BRZEZIŃSKI, Bogumił. *Pravo podatkowe – teoria, instytucje, funkcjonowanie*. Toruń: Dom Organizatora, 2009. ISBN 978-83-7285-466-7. S. 353-366.

⁴³ LASIŃSKI-SULECKI, 2009, op. cit. S. 365.

Berní právo České republiky je, tak jak celý právní řád, založeno na principech evropské kontinentální právní kultury. Ve své podstatě jde o oddělení činnosti právotvorné od aplikování práva. Většinou převažuje názor, že soudní rozhodnutí je třeba řadit do procesu aplikace práva, a ne do jeho tvorby. Tvorba práva spočívá na určení pravidel dostatečně obecných a abstraktních, nikoliv tedy takových, které se týkají konkrétního subjektu. Konkrétní pravidla chování konkrétního subjektu, mají-li být mocensky určena, se stanoví cestou rozhodovacích procesů aplikace práva. Je tak vyloučena možnost akceptovat mezi formální prameny práva judikaturu. Berní právo je ingerenčním právem, které svými normami vstupuje do existujících společenských vztahů ekonomické povahy. Právní řád, nejen v případě daní *sensu stricto*, je tvořen především vůlí zákonodárce a nikoliv soudci. Neuznání judikatury za pramen berního práva neznamena degradaci její role v procesu aplikace práva a také v praxi legislativní, poněvadž má vliv na formování podoby norem z normativního právního aktu. Aplikační praxe není tak pouze mechanickou činností, ale má také tvůrčí charakter. Právem zase nejsou jen texty jednotlivých zákonů a podzákoných právních aktů, ale v konečném efektu normy, které na základě textů jednotlivých ustanovení budou formovány jako pravidla chování v procesu interpretace a aplikace práva. Specifický význam pro tvůrčí činnost subjektu aplikujícího právo mají generální klauzule a neurčité pojmy, obzvláště často vyskytující se v soukromém právu a naopak minimálně v případě berního práva. Ani na základě aplikační praxe v případě soukromého práva a už vůbec na základě poznatků z realizace berního práva se nejeví jako opodstatněné chápat činnost soudů za druhého zákonodárce, že přináší do právního řádu taková obecná pravidla, která nevyplývají z ustanovení zákona, ale fungují tak, jakoby měly autoritu zákona. O to víc není opodstatněný takový přístup k justici a judikatuře v případě berního práva, pro které je charakteristická uzavřenost systému jeho formálních pramenů, kogentní povahou norem, jakož i měřením zdanění berněprávním faktickým stavem daňových zákonů.⁴⁴ I z hlediska dělby moci je justici v demokratickém státě postaveném na principech kontinentálního právního systému příznána funkce strážce spravedlnosti a nikoliv zákonodárce. Judikatura tak skutečně „pouze“ dotváří interpretační prostředí berního práva. Nedává

⁴⁴ MASTALSKI, 2010, op. cit. S. 99-109.

mu ony formální mantinely, které jsou určeny primárními a sekundárními normativními akty, ale dává mu pramen pro argumentaci cestou zobecnění individuálních aktů aplikace práva a tedy použitelnosti interpretace dané právní normy na stejné či obdobné situace, které již nastaly nebo mohou nastat. Je možné říci, že aplikační praxe správní i justiční je v takovém ohledu rovnocenná, pokud nenastala mezi nimi kolize, pak se naplňuje zmíněná funkce strážce spravedlnosti a interpretace soudní má při argumentaci vyšší sílu argumentu.⁴⁵ V konečném důsledku záleží použití judikátu v jiné věci na mnoha faktorech, jako je na příklad kvalita soudního rozhodnutí a argumentace svědčící pro správnost formulace dané právní věty, míra podobnosti kauz a v konečném důsledku i ochota k akceptaci judikovaného interpretace v novém aplikačním procesu stojícím mimo justiční hierarchii, ve které se ostatně projevuje také zvláštní animozita.

Význam daňové judikatury pro aplikační praxi je značný. Mnoho soudních rozhodnutí má faktický vliv na jiná rozhodnutí. Soudy, řešící určitou daňovou kauzu, berou v úvahu, jak rozhodovaly soudy v obdobných věcech. Rovněž z pohledu adresáta berněprávní normy je důležitá předvídatelnost možného soudního rozhodnutí, pokud by se soud řídil podobnými úvahami. Stává se tak v praxi spor o zachování dělby moci nepodstatný, protože *de facto* jde o zachování jednotného přístupu při aplikaci berního práva, a to jak ze strany správců, tak soudů. Vadný by byl přímý odkaz na judikát jako pramen určité povinnosti, pokud se netýká té samé věci, leč cizí daňové kauzy, ale použitelný by mohl být jako výkladový argument při interpretaci normy v odůvodnění, zejména pokud se jedná o tak zvanou výkladovou praxi.

Interpretační rozdíly a rozdílnost v aplikační praxi mohou vést k popření zásady rovnosti daňových subjektů, protože nalézají-li se v obdobné daňové situaci, mají právo na shodné interpretační prostředí dané daně *sensu largo* a nemohou být zatíženy rozdílně stanoveným daňovým břemenem. Daňová povinnost, kvalitativní i kvantitativní, může být stanovena výlučně na základě daňového zákona, což znamená, že rozdílná interpretace jeho ustanovení vede k neodpovídajícímu rozložení daňového zatížení.

⁴⁵ Inspirativní může být STELMACH, Jerzy. *Kodeks argumentacyjny dla prawników*. Kraków: Zakamycze, 2003. ISBN 83-7333-261-8.

Zásadní podmínkou rovnosti aplikace berního práva je jeho správná aplikace soudy a intenzivní snaha o odstranění nepřesností, odpovídající spolupráce mezi samými soudy navzájem a mezi soudy a správci daně, optimální využití nálezů Ústavního soudu a rozsudků Soudního dvora Evropské unie. Daňová judikatura má zásadní vliv na praktické fungování modelu dvouetapové realizace berního práva. V interpretačním prostředí berního práva se musí nacházet nejen prameny práva ve formálním smyslu, ale také daňová judikatura správních soudů, Ústavního soudu a Soudního dvora Evropské unie.⁴⁶

Nízká míra konstitucionalizace berního práva v České republice, absence daňového kodexu a mimo jiné i programové atakování právní regulace daní hraničící až s populizmem ze strany politických stran, vede k obtížím v určení interpretačního prostoru té které daně *sensu largo*. Není snad právního odvětví, kde by se tak výrazně projevovala odlišnost právní úpravy v čase, jak je tomu v případě berního práva, kdy každý kalendářní, resp. rozpočtový rok představuje v různé míře odlišné právní prostředí. Pokud sledujeme evoluci přímých daní od roku 1993, kdy vstoupila v účinnost stávající daňová soustava, došlo každý rok k několikanásobným změnám, a to i v průběhu „živého“ zdaňovacího období, které směřovaly i do samotné ideje a podstaty mechanismu daně daně. Vzpomeňme podivný institut superhrubé mzdy a popření zažitého způsobu určení daňového základu v případě zdanění mezd, k tomu „opomenutí“ řešení kolize s dosavadní praxí při realizaci smluvního zamezení dvojího zdanění apod. Setrvávání na mnoha obdobných absurditách českého daňového systému, které se promítly do jeho právní úpravy, činí předpisy berního práva pro mnohé jeho adresáty v podstatě nečitelným. Předkladatel novel berního práva, veden především fiskálními zájmy státu, většinou nedbá na legislativní kulturu a zásadní princip spočívající v zákazu experimentu v právu, který není zákazem ústavním, ale především etickým, kdy stát se má k občanům chovat jako k občanům státu a nikoliv jako k pokusným občanům. Až systematicky je aplikační praxe zatěžována řešením zákonodárkových rébusů vznikajících bobtnáním právní úpravy na úkor jasnosti a přesnosti, přičemž se setkáváme s odkazem, že praxe a zejména judikatura napomůže v řešení oněch

⁴⁶ MASTALSKI, 2010, op. cit. S. 103.

rébusů. Justice se tak dostává do role speciálního uklízeče zákonodárcova nepořádku, avšak cesta k tomuto úklidu vede přes těžké a nákladné řešení výkladových záhad v rámci první, autoaplikační, etapy realizace berního práva a následně i v druhé u správce daně. Pak teprve následuje ono uklízení správně či ústavně soudní. Proto je třeba i judikaturu tvořit a vnímat jako snahu o zavedení řádu do něčeho, co se může jevit jako neřád.

ČÁST DRUHÁ - DŮCHODOVÉ DANĚ

I. PRACOVNÍ OBLEČENÍ

Snahy snížit úhrady daní se vyskytují v historii moderních států od pradávna a nedá se očekávat, že majoritní společnost bude mít v dnešní době tendence tento trend změnit. Změnila se pouze terminologie: nikdo při placení nešvindluje, ale svoji daňovou povinnost pouze optimalizuje. Pojmy „švindlovat“ a „optimalizovat“ nejsou synonyma, a to za předpokladu, že je daňová optimalizace legální. Vedle možností optimalizovat daně v mezinárodním kontextu (např. přenesením sídla společnosti do jiného státu), pak i národní právní řád nabízí rezidentům nejednu možnost daňové optimalizace. V případě zdanění příjmů fyzických osob nabízí regulace de lege lata nepřehledné množství korekčních prvků počínaje osvobozeními, přes nezdanitelné částky, odčitatelné položky, slevy na dani, daňové bonusy, konče možností uplatnit paušální výdaje. Je smutnou pravdou, že podnikající fyzické osoby mají k dispozici mnohem širší paletu nástrojů k legální daňové optimalizaci, která mnohdy vede i k tak absurdním výsledkům, že podnikatel s příjmy v řádech statisíců korun nejenže žádné daně neplatí, ale dokonce od státu inkasuje daňový bonus (za předpokladu, že vyživuje děti).

Zaměstnanci pak převážně nesou daňové břemeno, což je dáno konstrukcí základu daně z příjmů fyzických osob: na rozdíl od tuzemských osob samostatně výdělečně činných či zahraničních fyzických osob (podnikatelů i zaměstnanců) totiž není jejich základ daně tvořen klasicky jako rozdíl mezi příjmy a (reálnými či paušálními) výdaji, ale jako součet hrubé mzdy a sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnavatelem. To v letošním roce činí 34 % z hrubé mzdy. Zaměstnavatelé si jsou toho velmi dobře vědomi, a proto, pokud to podmínky umožňují, „zaměstnávají“ pracovníky formou tzv. švarcsystému, kdy mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem nevzniká pracovněprávní vztah, ale soukromoprávní vztah, nejčastěji smlouva o dílo nebo různé formy inominátních smluv. Takový „zaměstnanec“, oficiálně

však osoba samostatně výdělečně činná, pak za využití paušálních výdajů optimalizuje svoji daňovou povinnost na nulu nebo až do záporných hodnot (a inkasuje od státu daňový bonus).

Druhou možností zaměstnavatelů je vyplácet zaměstnancům část mzdy „v naturální podobě“ tak, aby byla od daní osvobozena. Obecně jsou nejrozšířenější stravenky a příspěvky na důchodové připojištění, v úvahu připadají také rekreační pobyty, příspěvek na tělovýchovu, bezplatná doprava. Běžné, avšak již nikoliv legální, je např. neoficiální umožnění užívání služebního automobilu zaměstnanci pro jeho soukromé účely.

Další text se však zaměřuje na právní aspekty zdaňování pracovního oblečení či příspěvku zaměstnavatele na pořízení takového oblečení, a to zejména s ohledem na průlomovou judikaturu Ústavního soudu ČR, která je zcela v rozporu s předchozí aplikační praxí orgánů finanční správy a správy sociálního zabezpečení a judikaturou soudů, především Nejvyššího správního soudu. Cílem kapitoly je po shrnutí související judikatury a na základě analýzy regulace *de lege lata* vyjasnit interpretaci a aplikaci příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů a potvrdit či vyvrátit hypotézu, že příspěvek zaměstnavatele na pracovní oděvy je osvobozen od daně z příjmů fyzických osob, jak uvádí ve svém nálezu Ústavní soud.

Tato kapitola byla v mírně odlišné verzi publikována pod názvem Právní aspekty zdaňování pracovního oblečení ve sborníku z konference: ČIČKANOVÁ, Daniela, ILLÝOVÁ, Zuzana, MIČÁTEK, Vladislav, RUŽIČKA, Ondrej (eds.). *Úloha státu a práva pri riešení súčasnej hospodárskej krízy*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013. ISBN 978-80-7160-365-8. S. 186-193. V této knize je publikována s laskavým svolením vydavatele Právnické fakulty Univerzity Komenského v Bratislave.

1 JUDIKATURA

Společnost Unimex Group, a. s., vlastní leteckou společnost Travel Service, a. s., která též provozuje pravidelnou low cost leteckou dopravu po Evropě pod značkou Smart Wings, vydala vnitropodnikovou směrnici k používání stejnojmenných pro personál prodejen Letiště – Ruzyně. V ní

bylo vymezeno, jaký pracovní oděv mají zaměstnanci používat v jednotlivých profesích a byly stanoveny na jednotlivé součásti oblečení paušální částky na období kalendářního roku proplácené formou záloh ve výši 1/12 za každý měsíc, který byl zaměstnanec v pracovním poměru. Oblečení přitom bylo definováno poměrně obecně (např. „*TRIKO - bílé tričko ke krku nebo s věčkem, s rukávem nebo ×× rukávem, ideální materiál je s příměsí LYKRA*“; nebo „*KALHOTY - dlouhé dole rozšířené, vyšší sed/nesmí při dřepu být vidět záda, délka musí být úměrná k obuvi*“, nebo „*OBUV - černá s plnou špičkou, volnou patou nebo lodičky*“⁴⁷). Na oblečení nemusely být a ani nebyly umístěny žádné znaky zaměstnavatele a šlo tak v podstatě o běžné oblečení, které si zaměstnanci mohli obstarat ve veřejné obchodní síti. Nebyl rovněž stanoven zákaz nosit uvedené oblečení mimo pracoviště a pracovní dobu.

Pražská správa sociálního zabezpečení platebním výměrem uložila společnosti Unimex Group povinnost zaplatit nedoplatek na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a penále z tohoto pojistného z toho důvodu, že společnost nezahrnula do vyměřovacího základu pro odvod pojistného příspěvek na pracovní oblečení (ošatné). Toto rozhodnutí bylo následně potvrzeno Českou správou sociálního zabezpečení v rámci odvolacího řízení. „*Správní orgány obou stupňů konstatovaly, že za příjmem ze závislé činnosti a funkčních požitků se nepovažuje a předmětem daně z příjmů není hodnota pracovního oblečení a pracovní obuvi určených zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Dle jejich závěrů je za pracovní oblečení považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje) poskytnuté zaměstnavatelem, pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že zaměstnavatel ve svém vnitřním předpise stanoví povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí podobu a charakter jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí. Z logiky věci pracovní oblečení nesmí být zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem. Zaměstnavatel také musí zajistit, aby jednotné pracovní oblečení bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele. V případě společnosti Unimex Group se však jednalo o běžné ošacení použitelné ke každodennímu i mimopracovnímu nošení. Dle správních orgánů se také v případě placení paušálních částek na ošatné jedná o příjem zaměstnance, který je předmětem daně z příjmu fyzických osob.*“⁴⁸ Orgány

⁴⁷ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2012, č. j. 3 Ads 35/2011 – 59.

⁴⁸ Ibid.

správy sociálního zabezpečení tedy postupovaly v souladu se stávající praxí jak orgánů sociálního zabezpečení, tak daňové správy a konečně též správních soudů.

1.1 Rozsudek Městského soudu v Praze

Městský soud v Praze, kam společnost Unimex Group podala správní žalobu, se poněkud překvapivě s ohledem na dosavadní praxi se závěry správních orgánů neztotožnil. Podle městského soudu se s ohledem na vnitropodnikovou směrnici „*nepochybně jednalo o oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Jak má takové oblečení vypadat, zákon nespécifikuje a ani neukládá povinnost, aby bylo označeno identifikačními znaky zaměstnavatele. Není rovněž řečeno, že by se nemoblo jednat o oblečení, které je oblečením používaným i v běžném civilním životě. Výklad § 6 odst. 7 písm. b) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), provedený správními orgány dle městského soudu podstatně přesahuje rámec stanovený zákonem. Soud připustil, že pracovní oblečení zaměstnanců bývá speciálně označeno například logem zaměstnavatele nebo jinými identifikačními znaky, ale zákonem taková povinnost stanovena není. Dále městský soud uvedl, že pokud společnost Unimex Group v žalobě namítala, že postupovala podle § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, když vnitřním předpisem stanovila podmínky pro užívání vlastního předepsaného ošacení a za jeho užívání vyplatila zaměstnancům předepsanou úhradu, jednalo se ze strany společnosti o nepochopení tohoto ustanovení. Přestože společnost tvrdila, že postupovala podle tohoto ustanovení, stále zdůrazňovala skutečnost, že byla vypracována shora zmíněná vnitropodniková směrnice. Soud dal v této otázce za pravdu České správě sociálního zabezpečení, že z provedené kontroly je zřejmé, že předepsané oblečení si pořizoval sám zaměstnanec a zaměstnavatel na jednotlivé kusy oblečení poskytoval dle směrnice finančně limitovaný příspěvek. Pracovní oděv byl tedy pořizován na náklady zaměstnavatele. Nemoblo tedy jít o příspěvek za opotřebení, tj. takového ošacení, které by si zaměstnanec pořídil ze svého. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů se přitom vztahuje pouze na vlastní předměty zaměstnanců a musí se jednat o náradí či předměty potřebné pro výkon práce. Městský soud proto uzavřel, že společnost Unimex Group poskytovala zaměstnancům paušální náhradu na pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Takovou paušální náhradu nelze považovat za příjmy ze závislé činnosti a nejedná se tedy o předmět daně podle § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Neměla*

být tedy zahrnuta z tohoto důvodu ani do vyměřovacích základů pro odvod na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti zaměstnanců i organizace podle § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.“ Městský soud v Praze tak ne zcela pochopil smysl a význam § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů v kombinaci s § 6 odst. 8 téhož zákona, protože jinak by nemohl uvést, že hodnotu pracovního oblečení je možno proplácet formou paušální částky.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Proti rozhodnutí Městského soudu v Praze podala Česká správa sociálního zabezpečení kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Nesouhlasila zejména s tím, že společnost Unimex Group argumentovala „*ustanovením § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů v důsledku nepochopení či omylu (společnost byla zastoupen daňovou poradkyní). Podle České správy sociálního zabezpečení je totiž zřejmé, že pro „hodnoty poskytnuté zaměstnavatelem“ je vyloučeno sjednání finančního paušálu. Jeho poskytování je možné namísto pravidelně se opakujících náhrad skutečných výdajů, tedy například za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce, na udržování jednotného pracovního oblečení a stejnokrojů a rovněž na pořízení mycích, čistících a dezinfekčních prostředků [na tyto práce dopadá § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů], avšak pod uvedené ustanovení nelze podřadit zaměstnavatelem poskytované ošatné. Finanční paušál (§ 6 odst. 8 citovaného zákona) je možno poskytovat bez povinnosti zdanění tehdy, pokud se jedná o výdaje podle jeho § 6 odst. 7 písm. b) až d), tedy pokud zaměstnanec vynaloží „náklady“ na udržování osobních, ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi nebo na udržování pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Dále zaměstnavatel zaměstnanci bradí „náklady“ za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce. Pokud zaměstnavatel poskytne pracovní oblečení jim určené pro výkon zaměstnání, pak jeho hodnota není u zaměstnance příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, avšak v těchto případech nelze zaměstnancům stanovit poskytování finančních paušálů podle § 6 odst. 8 téhož zákona.*“⁴⁹ Daný výklad České správy sociálního zabezpečení, ač není zcela pregnantní, je logický a vychází z historického výkladu daných ustanovení. Nijak nevybočuje ze zavedené

⁴⁹ Ibid.

rozhodovací praxe. Společnost Unimex Group se ve vyjádření ke kasační stížnosti „zopakovala, že tento zákon nestanoví, které pracovní oblečení lze od daně osvobodit. Výklad České správy sociálního zabezpečení nepovažovala za logický, neboť by musel vycházet pouze ze zkušenosti hornických nebo jiných dělnických profesí. Pokud je nařízením zaměstnavatele sjednocen styl oblékání a není přípustné, aby zaměstnanec projevil při volbě vhodného ošacení svou osobnost, jedná se o plnění pokynů zaměstnavatele a nelze hovořit o tom, že se nejedná o pracovní ošacení. Logika zaměnitelnosti pracovního oblečení s běžným občanským oblečením je podle názoru společnosti Unimex Group pouze vyfabulovaná překážka přiznat pochybení při kontrole, které spočívá v nezákonné interpretaci příslušných ustanovení. Nabízí se i možnost posoudit věc jako užívání vlastního předepsaného ošacení. Hranice mezi těmito dvěma způsoby je totiž tak nezřetelná, že se jeví jako nepodstatné podřazení ošacení zaměstnanců pod vylučně jeden z nich. Společnost Unimex Group však netrvala na změně právní kvalifikace provedené městským soudem, neboť ten dle jejího názoru vhodně aplikoval ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.“ Jiná argumentace pro společnost Unimex Group samozřejmě ani nepřicházela v úvahu: rozsudek Městského soudu v Praze (byť chybný) byl v její prospěch a nebylo třeba jej rozporovat.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s Městským soudem v Praze v konstatování, že argumentace společnosti Unimex Group spočívající v tvrzení, že existence a obsah směrnice k požívání stejnokrojů pro personál prodejen Letiště – Ruzyně naplňuje podmínky podle § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů (podpořené tím, že zaměstnanci si směrnici předepsané stejnokroje kupují sami, jde o jejich ošacení, za jehož užívání je jim následně vyplacena náhrada), je chybná: „Jednotné pracovní oblečení (stejnokroj) nelze podřadit pod pojem „náradí, zařízení a předměty potřebné pro výkon práce“, na něž se ustanovení § 6 odst. 7 písm. d) vztahuje. Pokud by tomu tak mělo být, zákonodárce by nepochybně použil pojem „stejnokroj“ i zde, stejně jako tak výslovně učinil v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Navíc je nepochybné, že pracovní oblečení bylo pořizováno na náklady společnosti Unimex Group coby zaměstnavatele. Nešlo tedy o opotřebení vlastního majetku zaměstnanců.“⁵⁰

Nejvyšší správní soud naopak s Městským soudem v Praze nesouhlasil v tom, že předmětný příspěvek společnosti Unimex Group zaměstnancům nelze považovat za příjem ze závislé činnosti a předmět daně z příjmů

⁵⁰ Ibid.

z důvodu specifikovaného v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. V dalším odůvodnění se však zaměřil pouze na pojem „stejnokroj“, který považoval za synonymum pojmu „jednotné pracovní oblečení“. Uvedl, že „zákon blíže nedefinuje, jak má takový stejnokroj vypadat, ani výslovně nestanoví, že by měl být označen nějakými identifikačními znaky zaměstnavatele. Zastává však názor, že pokud má být nějaký oděv považován za jednotné pracovní oblečení, musí na něj být určité požadavky kladeny. Pokud by tomu tak nebylo, mohl by být za stejnokroj považován jakýkoliv oděv vymezený zaměstnavatelem ve vnitřním předpise či dohodnutý smluvními stranami v kolektivní smlouvě. Ad absurdum by tak za stejnokroj mohl být považován běžný občanský či společenský oděv, jehož „jednotnost“ by mohla být spatřována třeba právě v jeho „různorodosti“.“⁵¹ Podle Nejvyššího správního soudu by „jednotné pracovní oblečení zaměstnanců určité mělo být nezaměnitelné s občanským nebo společenským oděvem a také s jednotným pracovním oblečením jiného zaměstnavatelského subjektu. Za tím účelem by mělo vykazovat určité nezaměnitelné identifikační a individualizační znaky zaměstnavatele (a tolik diskutované logo zaměstnavatele může být jen jedním z příkladů), z nichž by bylo pro třetí osoby (zákazníky, návštěvníky, veřejnost) bez větších obtíží seznatelné, že se jedná o jednotné pracovní oblečení (stejnokroj) toho kterého zaměstnavatele. Za další nezbytný znak stejnokroje považuje Nejvyšší správní soud skutečnost, že je užíváno (ve shodě se svým účelem) výlučně k pracovním účelům a pracovnímu využití. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že oblečení stanovené ve vnitřní směrnici nesplňovalo znaky jednotného pracovního oblečení (stejnokroje) ve smyslu § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Příspěvek na jeho pořízení tak byl příjmem dle § 3 odst. 1 písm. a) a § 6 zákona o daních z příjmů.“ Nejvyšší správní soud rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. S daným závěrem je třeba souhlasit, avšak je na místě si všimnout, že Nejvyšší správní soud ztotožnil pracovní oblečení se stejnokrojem a jeho argumentace tak spočívala právě na tomto pojmu. Zcela byl pak opomenut další pojem, který se nachází v diskutovaném ustanovení § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tímto pojmem je „pracovní oděv“.

1.3 Nález Ústavního soudu

Proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu podala společnost Unimex Group ústavní stížnost, ve které namítala právě tu skutečnost, že rozsudek

⁵¹ Ibid.

Nejvyššího správního soudu se „svou povahou vztahuje toliko ke stejnokrojům, jejichž nejtypičtější podobu lze spatřovat zřejmě v uniformách, přičemž kasační soud dle ní zcela přehlíží, že samotné ustanovení § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů rozlišuje stejnokroje a pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Zatímco v případě výrazu „stejnokroj“, jak jeho etymologie napovídá, by se skutečně mělo jednat o jednotný oděv, u kterého je namístě požadovat dostatečné distinkce (zejména logo či jiný jednotný znak), v případě výrazu „pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání“ není dle mínění společnosti Unimex Group možné z jeho stavby ani vývoje, natožpak z jakéhokoliv právního předpisu vyvodit, že by takové oblečení mělo splňovat stejné náležitosti jako stejnokroj. Společnost Unimex Group rovněž poznamenala, že rovněž tak smysl postrádající argument spatřuje v požadavku kasačního soudu, aby oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání bylo použitelné výlučně k pracovním účelům a pracovnímu využití, když právní řád naopak předpokládá, že zaměstnavatel bude platit zaměstnanci náhrady za opotřebení vlastních věcí, tedy věcí, které jsou ze své podstaty použitelné zcela univerzálně.“⁵²

Ústavní soud si ve svém nálezu, kterým zrušil jak rozsudek Městského soudu v Praze, tak rozsudek Nejvyššího správního soudu, zejména povšiml, že Nejvyšší správní soud se zaměřil pouze na posouzení toho, zda „požadavky na pracovní oděv, jak byly nastaveny směrnicí, vykazují znaky stejnokroje, jinými slovy, zda pracovní oděv předepsaný společností Unimex Group bylo lze subsumovat pod pojem „stejnokroj“ obsažený v § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, avšak již nezkoumal, zda takový oděv bylo možno podřadit pod jiný pojem uvedený v též ustanovení, a to obzvláště za situace, kdy Městský soud v Praze ve svém původním rozsudku oděv předepsaný směrnicí označil za pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, kterýžto pojem je uveden v též zákonném ustanovení (in fine) a je prima vista pojmem odlišným od pojmu „stejnokroj“, jakož i od dalších pojmů, které se v uvedeném ustanovení nacházejí.“⁵³ Ústavní soud konstatoval, že nepřipustné zúžení rozsahu přezkumu Nejvyššího správního soudu na pojem „stejnokroj“ je porušením práva společnosti Unimex Group na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. S takovým závěrem je možné se ztotožnit, neboť dosavadní řízení bylo vedeno a založeno na otázce, zda sporné náhrady jsou či nejsou příjmem ze závislé činnosti

⁵² Srov. Nález Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2429/12.

⁵³ Ibid.

a zda jsou či nejsou předmětem daně z příjmů. S ohledem na zásadu materiální pravdy není rozhodující, jak je náhrada formálně označena, ale jaký je reálný obsah plnění zaměstnavatele. Je nutné zkoumat smysl a účel vnitřního předpisu a na jeho základě porovnat smysl a účel poskytovaných plnění s tím, jaký smysl a účel sleduje zákonné ustanovení.

Není ovšem možné souhlasit s Ústavním soudem v tvrzení, že „další porušení práva na spravedlivý proces spočívá v tom, že společnost Unimex Group byla s obsahem pojmu „stejnokroj“, resp. s konkrétními požadavky kladenými na oblečení, jež má splňovat, aby mohlo být za stejnokroj pokládáno, seznámena až v řízení o kasační stížnosti podané vedlejším účastníkem, neboť z dosavadní judikatury kasačního soudu takové předpoklady neplynou a sám kasační soud v této spojitosti ostatně ani žádný svůj judikát nezmiňuje, přičemž ani zákon o daních z příjmů legální definici pojmu „stejnokroj“ (či jiné přiblížení, seznání jeho obsahu recipientovi právní normy) nezna. Ústavní soud v této souvislosti připomíná svoji judikaturu, v níž se opakovaně vyjádřil, že v souladu s čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR je povinností státních orgánů při rozhodování o právní pozici jednotlivce postupovat v souladu s požadavky kladenými na právní stát. K nim patří požadavek, podle něhož stát může vyžadovat od fyzických a právnických osob chování, jehož pravidla jsou stanovena a vyhlášena předem. Jiný postup, nejsou-li k tomu zvlášť závažné důvody, znamená porušení principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, jak to vyplývá z čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR. Tyto požadavky kladené na stát vystupují do popředí obzvláště v oblasti správy daní a poplatků, kde se daňové subjekty nacházejí v nerovném postavení se správními orgány a kde daňové povinnosti citelně doléhají především na ekonomický život fyzických a právnických osob, které jsou z velké části subjekty soukromého práva a zpravidla zároveň i subjekty podnikatelskými.“⁵⁴ Ústavní soud zmiňuje též judikaturu jiných ústavních soudů evropských zemí, v níž jsou vyzdvihovány imperativy dostatečné určitosti (srozumitelnosti) a vnitřní bezrozpornosti norem daňového práva, jakož i princip, podle kterého musí být v tomto ohledu všechny pochybnosti vykládány ve prospěch daňových subjektů. Obecně má Ústavní soud pravdu v tom, že právní norma (nejen daňověprávní) má být určitá a srozumitelná, avšak není možné chtít po zákonodárci, aby výslovně definoval každý pojem, zejména pokud je obecně známý, široce používaný a výkladově zřejmý. A pojem „stejnokroj“ za něj je možné zcela jistě požadovat.

54 Ibid.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Ustanovení § 6 odst. 7 a 8 zákona o daních z příjmů nedoznalo v mezidobí od posuzovaného zdaňovacího období 2007 do dnešního dne žádných obsahových změn, pomineme-li legislativně technické upřesnění v souvislosti s nabytím účinnosti nového zákoníku práce⁵⁵ od 1. ledna 2007. Z hlediska pracovního oblečení jsou stěžejní ustanovení § 6 odst. 7 písm. b), podle něhož není příjmem ze závislé činnosti a tedy ani předmětem daně „*hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi... včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování*“. Protože bylo v rámci soudních řízení argumentováno též ustanovením § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, je na místě citovat, že příjmem ze závislé činnosti a rovněž ani předmětem daně nejsou „*nábrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce*“. Ustanovení § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů pak uvádí, že „*hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje (nábrady) podle odstavce 7 písm. b) až d) paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele, v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů*“.

Jak je z výše citovaného textu patrné, ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů obsahuje tři různé pojmy vztahující se k ošacení zaměstnanců: „pracovní oděv“, „stejnokroj“ a „pracovní oblečení“. Rozhodně není možné zjednodušeně tvrdit (tak, jak to učinil Nejvyšší správní soud), že se jedná o synonyma. Na druhé straně, ani jeden z pojmů není v zákoně definován. To nepovažuji za chybu, a ani není možné absenci definice vyčítat zákonodárci tak, jak to činí Ústavní soud. Daňověprávní norma musí být nepochybně jednoznačná, určitá a srozumitelná, což však neznamená

⁵⁵ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“).

vymežit pojmy obecně známé či definované či jinak vymezené v jiných právních předpisech. V opačném případě, dovedeno ad absurdum, by bylo třeba definovat např. pojem „pes“ pro účely místního poplatku ze psů.

S pojmem „pracovní oděv“ v nejobecnější rovině pracuje zákoník práce v ustanovení § 104 odst. 2, když uvádí, že „*v prostředí, v němž oděv nebo obuv podléhá při práci mimořádnému opotřebení nebo znečištění nebo plní ochrannou funkci, přísluší zaměstnanci od zaměstnavatele jako osobní ochranné pracovní prostředky též pracovní oděv nebo obuv*“. Obdobně pojem „pracovní oděv“ ve smyslu určité formy ochrany zdraví osob při práci používají též další právní předpisy.⁵⁶ Oproti tomu „stejnokroj“ má spíše charakter určitého označení příslušníků ozbrojených sil nebo ozbrojených sborů: policistů, vojáků, členů vězeňské služby a justiční stráže, dále pak např. hasičů, celníků, pracovníků ochrany přírody atd.⁵⁷ Podzákonné právní předpisy, které provádějí příslušná zákonná ustanovení o stejnokrojích, pak obvykle naplňují tento pojem z hlediska jeho obsahu různým způsobem, a to vždy s přihlédnutím k postavení a funkci té osoby, která je povinna či oprávněna stejnokroj nosit.⁵⁸ Pojem „pracovní oblečení“ je pak pojmem nejobecnějším. Až na dvě výjimky (které však s ohledem na ochrannou funkci pracovního oblečení mají spíše charakter pracovního oděvu) se v právním řádu České republiky tento pojem nevyskytuje. Pokyn č. GFŘ-D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, uvádí, že „*za pracovní oblečení je považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje) poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům (např. prodejních organizací, poskytovatelů služeb pobostinských, ubytovacích zařízení apod.), pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že zaměstnavatel ve vnitřním*

⁵⁶ Srov. § 7 odst. 1 nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění pozdějších předpisů, § 17a odst. 2 písm. b) zákona č. 246/1992 Sb., na ochranu zvířat proti týrání, ve znění pozdějších předpisů, § 17 odst. 2 zákona č. 374/2011 Sb., o zdravotnické záchranné službě, ve znění pozdějších předpisů, atd.

⁵⁷ Zákon č. 273/2008, o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 553/1991 Sb., o obecní policii, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 555/1992 Sb., o Vězeňské službě a justiční strážní České republiky, zákon č. 238/1992 Sb., o Hasičském záchranném sboru České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění pozdějších předpisů apod.

⁵⁸ II. ÚS 2429/12, op. cit.

předpise nebo smluvní strany v kolektivní smlouvě stanoví povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí 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. Další součástí jednotného pracovního oblečení, které nelze opatřit viditelným či trvalým označením by měly být poskytovány v přiměřené hodnotě a množství. D-pokyn však nemá charakter vynutitelné právní normy, daňové subjekty nejsou povinny se takovým pokynem řídit. Je třeba si všimnout i toho, že Generální finanční ředitelství nesprávně považuje pojmy „pracovní oblečení“ a „stejnokroj“ za synonyma. Za pracovní oblečení je třeba považovat jakékoliv oblečení, které jsou zaměstnanci na příkaz zaměstnavatele (např. formou interní směrnice) nosit a které má jednotný charakter a je nezaměnitelné s jiným oblečením např. tím, že je označeno identifikačními znaky zaměstnavatele.

Ustanovení § 6 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů je pro účely analýzy pracovního oblečení nepodstatné, neboť se jej vůbec netýká. Pracovní oblečení totiž nelze s jistotou považovat ani za vlastní nářadí, ani za zařízení a předměty potřebné pro výkon práce.

Paušální částkou podle § 6 odst. 8 zákona o daních z příjmů může zaměstnavatel proplácet zaměstnanci výhradně výdaje a náhrady podle § 6 odst. 7 písm. b) až d), nikoliv hodnotu podle týchž ustanovení. Je tedy možné paušálem zaměstnanci hradit náklady na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, příspěvek na udržování stejnokrojů a pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání (tedy např. prací prášek a aviváž) a náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce. Naopak rozhodně není možné poskytovat zaměstnanci paušální částku na pořízení osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů, stejnokrojů, či pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Zákon totiž výslovně hovoří o hodnotě těchto statků a konkrétní hodnotu nelze v žádném případě nahradit paušální částkou. Není možné zaměstnanci proplácet hodnotu daných věcí v hotovosti; zaměstnanec je musí obdržet přímo od zaměstnavatele in natura.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Je třeba uvést, že ani jeden ze soudů, který se problematikou pracovního oblečení zabýval, se ve svém zdůvodnění nevypořádal správně s literou zákona. Městský soud v Praze ne zcela pochopil smysl a význam § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů v kombinaci s § 6 odst. 8 téhož zákona, když uvedl, že hodnotu pracovního oblečení je možno propíacet formou paušální částky. Správně tato ustanovení aplikovala Česká správa sociálního zabezpečení, která svůj názor vyjádřila ve stanovisku ke kasační stížnosti. Pokud tedy zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci pracovní oblečení jím určené pro výkon zaměstnání, pak jeho hodnota nemůže být u zaměstnance příjmem ze závislé činnosti,⁵⁹ avšak v těchto případech nelze zaměstnancům stanovit poskytování finančních paušálů. V úvodu stanovená hypotéza, že finanční příspěvek zaměstnavatele na pracovní oděvy zaměstnanců je osvobozen od daně z příjmů fyzických osob, jak uvádí ve svém nálezu Ústavní soud, tak byla vyvrácena.

Nejvyšší správní soud rozhodl meritorně správně, však chybně ztotožnil pracovní oblečení se stejnokrojem a zcela opomenul pojem „pracovní oděv“. Tyto tři pojmy není možné považovat za synonyma: každý z nich má svůj specifický význam a smysl, jak bylo uvedeno výše. Ústavní soud pak konstatoval, že nepřipustné zúžení rozsahu přezkumu Nejvyššího správního soudu na pojem „stejnokroj“ je porušením práva na spravedlivý proces. S takovým závěrem je možné se ztotožnit, neboť dosavadní řízení bylo vedeno a založeno na otázce, zda sporné náhrady jsou či nejsou příjmem ze závislé činnosti a zda jsou či nejsou předmětem daně z příjmů. S ohledem na zásadu materiální pravdy není rozhodující, jak je náhrada formálně označena, ale jaký je reálný obsah plnění zaměstnavatele. Je nutné zkoumat smysl a účel vnitřního předpisu a na jeho základě porovnat smysl a účel poskytovaných plnění s tím, jaký smysl a účel sleduje zákonné ustanovení. Není ovšem možné souhlasit s Ústavním soudem v tvrzení, že porušením práva na spravedlivý proces je též fakt, že společnost Unimex Group nebyla s obsahem pojmu „stejnokroj“ seznámena už v zákonném textu nebo v judikatuře.

⁵⁹ MATYÁŠOVÁ, Lenka, PROCHÁZKOVÁ, Miluše. Jednotné pracovní oblečení. In: KOL. *Daňový receptář*. Praha: LexisNexis, 2004. ISBN 80-86199-64-9. S. 64.

V první řadě, judikatura není závazná a vymezení pojmu v judikatuře nemůže být automaticky aplikováno na další případy. Ani zákon by si neměl klást ambice definovat veškeré pojmy, nota bene ty obecně známé, široce používané a výkladově zřejmé. To vše samozřejmě za podmínky, že právní norma bude určitá a srozumitelná.

Tomu by pomohla modifikace zákonného textu, aniž by byl změněn jeho smysl, například formou úpravy do jednotlivých bodů odlišujících způsob zdanění pracovního oblečení, pracovního oděvu, stejno kroje, osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů a nákladů na udržování těchto statků. Není třeba vytvářet přesné definice ani výslovné odkazy na jiné právní předpisy, neboť je vždy třeba vykládat pojmy podle jejich skutečného obsahu, nikoliv formálního označení.

Bylo by žádoucí, aby alespoň určité znaky pracovního oblečení uvedené v D-pokynu byly přeneseny do zákonného textu, a to minimálně v požadavcích povinnosti zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezení charakteru a podoby jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí ve vnitřním předpise nebo v kolektivní smlouvě, a dále v požadavku na trvalé a viditelné označení pracovního oblečení identifikačními znaky zaměstnavatele.

Taková pravidla by znamenala ztížení či v ideálním případě úplné zamezení možnosti obcházet právo tak, jak se to stalo v analyzovaném případě. Z pohledu veřejných fondů by pak nemohlo docházet ke snižování očekávaných a v rozpočtech predikovaných daňových výnosů. Je třeba si uvědomit, že precizní zákonný text bude poskytovat soudům jen minimální, v ideálním případě žádnou možnost vykládat zákony jinak než předpokládá jejich předkladatel – Ministerstvo financí, které je zároveň odpovědné za přípravu a plnění státního rozpočtu. Naopak nepřesná litera zákona bude vždy znamenat vyšší míru tendencí poplatníků hledat mezery v zákoně a optimalizovat jejich daňovou povinnost. V takovém případě je jen velmi obtížné predikovat daňové výnosy a snažit se připravit vyrovnaný státní rozpočet: ekonomický dopad soudní judikatury v daňové oblasti by byl velmi citelný.

II. PODMÍNĚNÉ POSKYTNUTÍ STIPENDIA

V rámci následujícího textu je pozornost zaměřena na příjmy ze závislé činnosti ve vztahu k podmíněnému příjmu stipendia také v možných souvislostech se smlouvou o půjčce. Stěžejní je otázka, co podle daňového práva je poskytnutí podmíněného stipendia, zejména zdali se jedná o zdanitelný příjem jednotlivého příjemce podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů plynoucí v souvislosti s budoucím výkonem závislé činnosti, ze kterých je tedy následně povinnost srazit a odvést daň podle § 38h zákona o daních z příjmů povinná, nebo se jedná o půjčku, či ještě připadá v úvahu další varianta. Je také možné, že v průběhu analýzy zákonného textu bude nalezena ještě jiná možnost, jak předmětné stipendium kvalifikovat pro účely zákona o daních z příjmů.

Zajímavé na zkoumané problematice je zejména obecné zhodnocení podobností mezi půjčkou a poskytnutým stipendiem. Další zajímavou oblastí je zhodnocení poskytování stipendií obecně, a to nejen v souvislosti s případem, na který je v rámci judikatury zaměřena pozornost.

Hypotéza zní tak, že stipendium poskytnuté ať už v jakékoliv formě, či s jakýmkoliv podmínkami možného vrácení v budoucnu, není a nemůže být půjčkou.

1 JUDIKATURA

Krajská zdravotní, a. s., jako soukromá společnost podporuje formou stipendií některé studenty s podmínkou, že po ukončení studia budou u této společnosti po nějakou dobu pracovat v zaměstnaneckém poměru. Tato společnost argumentovala, že se formálně sice jednalo o stipendium, ale materiálně to byla smlouva o půjčce a směřovala argumentaci ve prospěch smlouvy o půjčce z důvodů oné podmínky k vyplacení stipendia. Vyplacení a ponechání stipendia je podmíněno následným zaměstnaneckým poměrem po jistou dobu u poskytovatele stipendia. Je na zvážení, zda jen kvůli podmínce možného požadavku na vrácení stipendia se může jednat o smlouvu o půjčce anebo nikoliv.

Finanční úřad v Ústí nad Labem vyměřil platebním výměrem ze dne 8. 6. 2009 Krajské zdravotní, a. s., daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2008 ve výši 134.370 Kč a uložil daňovému subjektu povinnost tuto daň zaplatit.

Krajská zdravotní, a. s., v průběhu daňové kontroly předložila mimo jiné „Smlouvy o zařazení do stipendijního programu Krajské zdravotní, a. s.“, podle kterých byl po splnění podmínek student zařazen do stipendijního programu a obdržel stipendium ve výši 70.000 Kč za daný akademický rok. Student se podpisem smlouvy zavázal, že po řádném ukončení studia bude po dobu minimálně tří let v pracovním poměru s Krajskou zdravotní, a. s., jako poskytovatelem stipendia. Krajská zdravotní, a. s., byla podle dotyčné smlouvy oprávněna při nesplnění podmínek ze strany studenta požadovat vyplacené stipendium zpět.

Správce daně vyhodnotil vyplacené částky stipendia jako zdanitelné příjmy jednotlivých studentů podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů plynoucí v souvislosti s budoucím výkonem závislé činnosti, ze kterých Krajská zdravotní, a. s., nesrazila a neodvedla daň, ačkoliv k tomu byla podle § 38h zákona o daních z příjmů povinna.

V odvolání proti citovanému platebnímu výměru Krajská zdravotní, a. s., namítala, že smlouvy o zařazení do stipendijního programu bylo třeba považovat za smlouvy s pojmovými znaky smlouvy o půjčce ve smyslu § 657 zákona 40/1964 Sb. občanského zákoníku (dále jen „původní občanský zákoník“), nikoli tedy za zdanitelný příjem stipendisty.

Správce daně svým rozhodnutím ze dne 23. 2. 2010 odvolání zamítl, neboť se ztotožnil s právním názorem prvoinstančního finančního úřadu.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem

Krajská zdravotní, a. s., podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem, v níž zopakovala výše uvedené námítky. Krajský soud svým rozsudkem ze dne 23. 5. 2012, č. j. 15 Af 41/2010-26, žalobu zamítl jako nedůvodnou, neboť na plnění z daných smluv se podle jeho názoru nemůže vztahovat výjimka uvedená v § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů. K tomu mimo jiné uvedl, že „*základním pojmovým znakem*

půjčky je dohoda dlužníka a věřitele, že dlužník vrátí nejméně tolik, co si půjčil. Přesná doba vrácení sice nemusí být sjednána, ale ze smlouvy musí vyplývat závazek dlužníka vrátit půjčenou věc. V daném případě však byl protiplněním závazek studenta vstoupit po skončení studia minimálně na tři roky do pracovního poměru s poskytovatelem. Povinnost vrátit poskytnutou částku stipendia v případě nesplnění podmínek pak krajský soud považoval toliko za smluvní zajišťovací prostředek. Pokud by student všechny podmínky splnil, stipendium by nebylo nikdy vráceno. Krajský soud tak uzavřel, že v daném případě nešlo o smlouvu o půjčce podle § 657 původního občanského zákoníku, neboť nebyl naplněn jeden z jejích základních znaků, kterým je dočasnost.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

V kasační stížnosti Krajská zdravotní, a. s., předložila v podstatě obdobnou argumentaci, kterou již použila v řízení před finančními úřady, respektive v řízení před krajským soudem, tj. že stipendium mělo charakter půjčky, protože poskytnutí peněz a závazek k jejich vrácení jsou pojmovými znaky smlouvy o půjčce ve smyslu § 657 původního občanského zákoníku. Uvedla, že „*půjčka je výslovně vyjmuta z předmětu daně z příjmů dle § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů fyzických osob*“. Teprve až „*splněním ve smlouvě stanovených podmínek závazek k vrácení zanikne (§ 36 původního občanského zákoníku), majetek studentů se zvýší, přestane jít o půjčku a je možno zdaňovat daní z příjmů*“. Závazek pracovat po ukončení studia bylo třeba chápat jako podmínku poskytnutí půjčky.

Judikatura Nejvyššího soudu i právní teorie za účel a charakteristické znaky smlouvy o půjčce považují (jak ostatně konstatoval i krajský soud) „*poskytnutí určité částky jedním subjektem druhému s tím, že dlužník půjčenou částku v dohodnuté době vrátí. Pro smlouvu o půjčce je charakteristické, že věřitel přenechává dlužníkovi určité množství věcí druhově určených k volnému nakládání, příp. spotřebování, a dlužník se zavazuje vrátit mu po určité době věci stejného druhu (např. peníze). Pojmovým znakem půjčky je její dočasnost (přenechání na dohodnutou dobu), avšak nezbytnou*

náležitostí smlouvy není stanovení doby vrácení.⁶⁰ „Není-li splatnost půjčky dohodnuta, je dlužník povinen půjčku vrátit na požádání věřitele. Doba vrácení může být ponechána na vůli dlužníka nebo smluvna ve splátkách.“⁶¹

Podstatou tohoto smluvního vztahu je tak převedení vlastnictví k druhově určeným věcem a po uplynutí doby zpětný převod vlastnictví věcí totožného druhu a množství zpět původnímu vlastníkovi.

Logicky tak nemohou být předmětem smlouvy o půjčce nemovitosti, neboť jsou věcmi určenými výhradně individuálně.⁶²

V daném případě, jak již dovodil i krajský soud, Krajskou zdravotní, a. s., předložené smlouvy o zařazení do stipendijního programu daný účel i charakteristické znaky smlouvy o půjčce nenaplnují. Především nelze souhlasit s tvrzením daňového subjektu, že ze smlouvy jednoznačně vyplývá, že jsou přenechávány peníze jako věc určená podle druhu a že druhý účastník má povinnost přijaté peníze po uplynutí stanovené doby vrátit, a jedná se tak o vymezení doby splatnosti závazku. Takový závěr ze znění citovaných ustanovení smlouvy totiž v žádném případě nevyplývá. Krajskou zdravotní, a. s., zdůrazňovanou povinnost studenta vrátit poskytnuté stipendium a rovněž ani vymezený dočasný, příp. trvalý zánik práva studenta na stipendium, nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu interpretovat jako závazek dlužníka vrátit poskytnutou půjčku ve smyslu § 657 původního občanského zákoníku, ale jedná se toliko o instrumenty zajišťovacího a sankčního charakteru, kdy je naplnění účelu poskytnutého stipendia zajištěno řádným plněním předem stanovených podmínek a pravidel, přičemž student je při jejich nedodržení či porušení primárně (vedle smluvní pokuty) sankcionován v podobě zániku práva na stipendium, resp. povinnosti již poskytnuté stipendium vrátit. V opačném případě, jak ostatně předestřel již krajský soud, za situace, kdy by byla smlouva realizována bez porušení smluvních

⁶⁰ Srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 29 Odo 350/2003, a ze dne 31. 3. 2010, sp. zn. 33 Cdo 517/2008. Dále ELIÁŠ, Karel a kol. *Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 2. sv.* Praha: Linde, 2008. ISBN 978-80-7201-687-7. S. 1956. Též ŠVESTKA, Jiří, SPÁČIL, Jiří, ŠKÁROVÁ, Marta, HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník: komentář II.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-108-6. S. 1853.

⁶¹ ŠVESTKA, Jiří, SPÁČIL, Jiří, ŠKÁROVÁ, Marta, HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník: komentář I.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-004-1. S. 1160.

⁶² FIALA, Josef, KINDL, Milan et. al. *Občanské právo hmotné 2.* vyd. Plzeň: Nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-228-8. S. 476.

povinností, a došlo by tedy k naplnění a dodržení všech stanovených podmínek a pravidel, student není povinen poskytnuté stipendium nikdy vracet, a to ani v rámci pracovního poměru u Krajské zdravotní, a. s., po ukončení studia, např. formou srážek ze mzdy.

Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s výkladem druhoinstančního správce daně v citovaném rozhodnutí o odvolání ze dne 23. 2. 2010, který dovodil, že pro daňové účely tak na tento typ plnění dopadá § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který jednoznačně definuje okruh příjmů ze závislé činnosti, mezi něž patří ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) téhož zákona i příjmy plynoucí poplatníkovi při tzv. příslibu zaměstnání na základě smluv, které předcházejí vzniku pracovněprávního vztahu, nikoliv však jen výhradně na základě smlouvy o uzavření budoucí pracovní smlouvy, ale i např. formou podnikového stipendia nebo jiné finanční výpomoci budoucímu (potenciálnímu) zaměstnanci. V daném případě je tak prokázáno, že se jedná o zdanitelné příjmy plynoucí v souvislosti s budoucím výkonem závislé činnosti tak, jak je uvedeno ve smlouvách, neboť zde existuje přímá souvislost mezi vyplacenými příjmy a budoucí závislou činností jejich příjemců

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Nejprve je třeba provést analýzu toho, zda stipendium jako takové podléhá nějaké daňové povinnosti jako nějaký příjem. Na první pohled zřejmě ano, ale po podrobnějším prostudování zákona o daních z příjmů a jeho § 4 odst. 1 písm. k) bod 1., který říká, že stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy, veřejné výzkumné instituce nebo právnické osoby, která vykonává činnost střední školy, nebo vyšší odborné školy jsou od daně z příjmu osvobozena. Důvod tohoto osvobození je vcelku jednoduchý, neboť se jedná o jistou veřejnou podporu s jistým prospěšným cílem ve smyslu podpory nadějných, či sociálně slabších jedinců a navíc se jedná v drtivé většině případů o zdroje z veřejných rozpočtů, takže by postrádalo logiku, kdyby příspěvek z veřejného rozpočtu měl být zdaněn, pak by bylo rovnou jednodušší vyplatit o to menší příspěvek – stipendium.

V projednávaném případě se však nejedná o tento případ, a to ze dvou důvodů. Zejména se jedná o subjekt soukromého práva, který vyplácí dané stipendium a hned za tím stojí odůvodnění a podmínění tohoto stipendia následným pracovním poměrem mezi příjemcem a poskytovatelem stipendia. O klasické stipendium se tedy jednat nemůže a jediné dvě možnosti, které daňovému subjektu zbyly, bylo uvedené tvrzení o půjčce, na které se také upnul a podporoval svými argumenty, nebo se jednalo podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů o příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písm. a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Argumentace Krajskou zdravotní, a. s., je absolutně neúnosná, neboť i z laického pohledu se o půjčku nejedná a ani jednat nemůže. Do jisté míry takovým argumentům rozumím, neboť „tonoucí se stébla chytá“, a daňový subjekt sám vyjadřuje svou vůli daňové odvody hradit poté, co dotýčný obdržitel stipendia vykoná celou podmíněnou dobu v zaměstnaneckém poměru následně po dostudování. Tuto dobu chápe daňový subjekt tak, že se ona půjčka mění na příjem, zvýší se tím majetek studenta – zaměstnance, a teprve v tomto momentu dochází k povinnosti odvést daň z příjmu. Argumentuje, že závazek pracovat po ukončení studia je třeba chápat jako podmínku poskytnutí půjčky.

Je evidentní, že se jedná až o následnou argumentaci vytvořenou teprve dodatečně poté, co se vyskytl problém. Pokud by se opravdu mělo jednat o půjčku, smlouva by formálně i obsahově zněla jinak. Nejsou splněny vůbec pojmové znaky smlouvy o půjčce, zejména chybí uvedení povinnosti půjčku vrátit, jedná se pouze o povinnost při nesplnění podmínek, o sankční závazek vrátit poskytnuté finanční plnění. Porušení podmínky je zde sankcionováno a není to to samé, jako povinnost k vrácení půjčky, která není sankcí, ale primárním závazkem a nastává vždy bez dalšího ze smlouvy. Povinnost

k vrácení stipendia zde nastává pouze při porušení závazku a je sankčního charakteru. Pokud závazek studentem porušen nebude, vždy si stipendium ponechá.

V daném případě je tak prokázána hypotéza a je beze sporu, že poskytnutí stipendia podmíněné závazkem studenta pracovat po ukončení studia několik let v pracovním poměru u jeho poskytovatele není půjčkou a jedná se o zdanitelný příjem plynoucí v souvislosti s budoucím výkonem závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, tak, jak je uvedeno ve smlouvách, neboť zde existuje přímá souvislost mezi vyplacenými příjmy a budoucí závislou činností jejich příjemců.

Jednoznačně z dikce zákona o daních z příjmů, či snad z občanského zákoníku v původním znění (i ve znění zákona č. 89/2012 Sb.) neplynou jakékoliv pochybnosti o tom, co je půjčka a co je stipendium. Interpretace a aplikace těchto smluvních typů je ustálená, problémy v praxi nečiní a pro jakékoliv možnosti vícero výkladů není prostor.

III. SPORTOVCI V KOLEKTIVNÍCH SPORTECH

Již několik let se Unie evropských fotbalových asociací známá pod zkratkou UEFA snaží chránit hráče tím, že prosazuje, aby každý fotbalista byl zaměstnancem svého klubu. Toto pravidlo by mělo být závazné od roku 2015 ve všech zemích, které UEFA řídí.⁶³ Pro mnoho zemí tato iniciativa UEFA nic neznamena, neboť hráči jsou zde historicky zaměstnanci klubů. Ne tak v České republice: v převážné většině jsou profesionální sportovci v oblasti kolektivních sportů (tedy nejen ve fotbale) osobami samostatně výdělečně činnými.⁶⁴ Mezi sportovcem a klubem je uzavírána tzv. profesionální smlouva, což je nepojmenovaná smlouva podle § 1746 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový občanský zákoník“), resp. § 51 původního občanského zákoníku v případě smluv uzavíraných před rokem 2014. Obsahem profesionálních smluv jsou samozřejmě vzájemná práva a povinnosti hráče a klubu. Jakýsi vzor pro tyto smlouvy obsahuje Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv schválená Výkonným výborem Fotbalové asociace České republiky.⁶⁵ Paradoxní je, že hned v prvním článku se uvádí, že „*Na základě profesionální smlouvy vykonává hráč sportovní činnost jako své hlavní zaměstnání*“; tedy závislou činnost. Nicméně podle vzorové profesionální smlouvy ve fotbale⁶⁶ „*pro oblast daně z příjmů, pojistného na sociální a zdravotní zabezpečení je hráč posuzován jako osoba samostatně výdělečně činná ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) zákona... o daních z příjmů*“⁶⁷ a jeho příjem vyplývající z této smlouvy je příjmem

⁶³ MÁDL, Luděk. Výstražný dopis z UEFA. Na české kluby zaútočí 3. bundesliga. *Aktualne.cz* [online]. Publikováno 9. 10. 2013 [cit. 10. 7. 2014]. Dostupné z: <http://sport.aktualne.cz/vystrazny-dopis-z-uefa-cesky-fotbal-se-boji-3-bundesligy/r~ca231a282fed11e3888f002590604f2e/>

⁶⁴ Na podobnou situaci na Slovensku upozorňuje např. Čollák. Srov. ČOLLÁK, Jaroslav. Profesionální športová činnosť: súčasnosť a možné trendy jej vývoja. *Justičná revue*. 2011, roč. 63, č. 10, s. 1400-1409. ISSN 1335-6461.

⁶⁵ Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv. *Fotbal.cz* [online]. [cit. 10. 7. 2014]. Dostupné z: http://nv.fotbal.cz/ftp/cmfs/legislativa/stanovy/07_Smernice_pro_evidenci_smluv_2.doc

⁶⁶ SLUKA, Tomáš. *Profesionální sportovec: právní a ekonomické aspekty*. Praha: Havlíček Brain Team, 2007. ISBN 978-80-903-6095-5. S. 123-130. In: VYBÍRAL, Roman. Analýza judikatury vztahující se k postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů v České republice. *Jurisprudence*. 2013, roč. 22, č. 1, s. 12-17. ISSN 1802-3843. S. 13.

⁶⁷ Zákon o daních z příjmů.

z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů“. Je třeba dodat, že obdobně jsou uzavírány smlouvy též v dalších kolektivních sportech, avšak jakékoliv ustanovení tohoto typu v soukromoprávní smlouvě je pro účely veřejného daňového práva zcela irelevantní.

Zavedená praxe, že sportovci v oblasti kolektivních sportů se sami považují za osoby samostatně výdělečně činné, je jak pro ně samotné, tak pro kluby velmi výhodná. Sportovci dostanou od klubu nezdaněnou odměnu a sami si musí vypracovávat daňová přiznání a odvádět daně, podobně jako sociální a zdravotní pojištění. Tato povinnost naopak klubu odpadá. Do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů sportovci uvádí například náklady na praní dresů (byť ho má plně v režii klub), náklady na cestu za zápasy evropského poháru apod. Jiří Sabou, bývalý fotbalový hráč Žižkova či Teplic, mezi výdaji uvedl dokonce odměnu agentovi, který pro něj měl údajně vyjednávat angažmá v Manchesteru United, FC Barcelona, Olympique Marseille či AS Monaco, ačkoliv nikde neměli o průměrném českém hráči Sabouovi ani nejmenší ponětí.⁶⁸ Celou věc řešil dokonce Evropský soudní dvůr v Lucemburku.⁶⁹

Patrně jediným subjektem hájícím zaměstnanecký vztah mezi hráčem a klubem je Česká asociace fotbalových hráčů. Její představitelé si uvědomují, že pracovníprávní vztah skýtá řadu výhod pro hráče – zaměstnance: kluby za ně budou platit daně a sociální a zdravotní pojištění, získají právo sdružovat se v odborech, budou mít právo na stávku, nárok na dovolenou, zaměstnanecký poměr je ochráněn před bezdůvodným propuštěním apod.⁷⁰

⁶⁸ MÁDL, Luděk. Čeští páni fotbalisti, pozor! Platini vám provětrá peněženky. *Aktualne.cz* [online]. Publikováno 9. 7. 2013 [cit. 10. 7. 2014]. Dostupné z: <http://sport.aktualne.cz/cesti-pani-fotbalisti-pozor-platini-vam-provetra-penezenky/r~cbfd0fe2e7f511e2ac07002590604f2e/>

⁶⁹ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12 - Jiří Sabou proti Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&nat=or & oqp=&dates=&lg=&language=cs & jur=C%2CT%2CF & td=%3BALL & pcs=Oor & avg=& page=1 & mat=or & parties=Sabou & jge=&for=&cid=375501>. 29. 11. 2013. Též FRÁNEK, Tomáš. Šéfa Manchesteru se ptali na nízké daně českého fotbalisty. *Aktualne.cz* [online]. Publikováno 24. 5. 2013 [cit. 10. 7. 2014]. Dostupné z: <http://sport.aktualne.cz/sefa-manchesteru-se-ptali-na-nizke-dane-ceskeho-fotbalisty/r~ad5e7aa0c44411e2a2010025900fea04/>

⁷⁰ MÁDL, 2013 (Výstražný dopis...), op. cit., MÁDL, 2013 (Čeští páni...), op. cit.

S ohledem na blížící se termín stanovený UEFA a též s ohledem na stávající judikaturu českých soudů je třeba považovat oblast postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů a s tím související problematiku zdaňování jejich příjmů za aktuální a vhodnou k diskuzi. Cílem této kapitoly není určit, jaký je nebo by měl být právní vztah mezi sportovcem a klubem (byť okrajově bude tento jev rovněž dotčen), ale po shrnutí související judikatury a na základě analýzy regulace *de lege lata* vyjasnit interpretaci a aplikaci příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů a potvrdit či vyvrátit hypotézu, že příjmy sportovců v kolektivních sportech musí být zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

1 JUDIKATURA

Mnoho sportovců a klubů se však domnívá, že vztahy vyplývající z tzv. profesionálních smluv mají charakter samostatné výdělečné činnosti a příjmy z těchto smluv je nutné považovat za příjmy ze samostatné činnosti a takto je i danit. Opírají se přitom o vcelku často i mezi laickou veřejností zmiňovaný a mediálně známý rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2011.⁷¹ V dané věci soud posuzoval, zda činnost profesionálního hokejisty naplňuje znaky nezávislého povolání nebo zda jde o pracovněprávní vztah. V hráčské (tj. v tzv. profesionální) smlouvě bylo mimo jiné uvedeno, že „*hráč bere na vědomí, že sjednané odměny podléhají zdanění podle platných zákonů a že je osobou samostatně výdělečně činnou. Klub se zavázal hráči platit odměny a nést náklady spojené s přípravou hráče a s jeho účastí na utkáních a ostatních jednáních a činnostech konaných v zájmu klubu. Těmito náklady se rozumí zejména náklady na dopravu, ubytování, stravování, zdravotní péči, regeneraci a rehabilitaci*“.

Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že sportovec J. M. hrál v průběhu roku 2007 za klub HC Sparta Praha a že takřka denně vykazoval jízdu z Milevska do Prahy a zpět. „*Finanční orgány dospěly ke názoru, že se nejednalo o pracovní cesty, nýbrž o cesty na místo, kde stěžovatel prováděl výkon práce jako hokejista, tzn. jednalo se o pravidelné pracoviště.*“ Finanční ředitelství v Českých Budějovicích ovšem připustilo, že „*na stěžovatele vykonávajícího jinou samostatně výdělečnou činnost nelze použít... úpravu o dohodnutém pravidelném pracovišti dle zákoníku práce, neboť zde*

⁷¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2011, č. j. 2 AfS 16/2011 – 78.

ke žádné takové dohodě nedochází, a proto je třeba postupovat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 2. zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle § 7 rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání. Protože stěžovatel nemá živnostenské oprávnění a ani ve smlouvě s hokejovým klubem žádné pravidelné pracoviště není dohodnuto, vycházel žalovaný (Finanční ředitelství v Českých Budějovicích – pozn. autora) z místa převážného výkonu činnosti, kterým byl stadion Sparty Praha⁶². Prvoinstanční orgán tak (byť ne výslovně) určil, že se jedná o pracovněprávní vztah, když na něj aplikoval zákoník práce, s tím však druhoinstanční orgán nesouhlasil. Výsledek byl však v obou případech totožný a pro sportovce negativní: vždy bylo rozhodnuto o daňové neuznatelnosti předmětných výdajů.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích

Hokejista proto podal správní žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Soud ve svém rozhodnutí⁷² tentokrát již výslovně „*vyhodnotil obsah předmětné hráčské smlouvy jako obdobný smlouvě pracovní, přičemž není rozhodující, jak smluvní strany chápaly postavení stěžovatele z hlediska daňového. Hráčská smlouva představovala „zastřený pracovněprávní úkon a na základě tohoto zjištění a závěru správně žalovaný (Finanční ředitelství v Českých Budějovicích – pozn. autora) neuznal žalobci (sportovec J. M. – pozn. autora) žádné z místa bydliště do sídla HC Sparta Praha jako daňový výdaj“*. Rozpor mezi názorem Krajského soudu a odvolacího orgánu finanční správy však považoval Nejvyšší správní soud jako pochybení krajského soudu, spočívající v překvapivosti jeho rozsudku. Krajský soud měl umožnit hráči „*vyjádřit se ke odvolacím soudem nově nastolenému meritu věci a tím, že mu toto právo odepřel, odepřel mu tímto postupem právo na spravedlivý proces podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy a čl. 36 odst. 1 Listiny“*.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku⁷³ rozsáhle zabýval vyhodnocením hráčské smlouvy jako zastřeného pracovněprávního úkonu. Zmínil

⁷² Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2010, č. j. 10 Af 93/2010 – 41. In: 2 Afs 16/2011 – 78, op. cit.

⁷³ 2 Afs 16/2011 – 78, op. cit.

přítom svůj starší judikát z roku 2004,⁷⁴ přičemž pro určení závislosti zdůraznil též fakt, že „*ke uzavření pracovněprávního vztahu by mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje*“. Bohužel soud neupřesňuje poškozovanou právní sféru; je dokonce možné a snad i pravděpodobnější předpokládat zájem hráče uzavřít pracovněprávní smlouvu, neboť pracovněprávní vztah poskytuje mnohem vyšší stupeň ochrany zaměstnancům oproti osobám samostatně výdělečně činným. Specifickým tématem by pak byla sféra daňová. Jak již bylo uvedeno výše, pokud jsou sportovci bráni jako osoby samostatně výdělečně činné, jejich daňové zatížení a stejně tak daňové zatížení klubu bude nižší. Negativně se tak tento jev promítne pouze ve sféře veřejných rozpočtů.

Nejvyšší správní soud zopakoval i část staršího rozsudku⁷⁵ týkajícího se zastřeného právního úkonu: „*Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.) do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde ke jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl ke uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít. (...) Snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku, realizovaná tím, že podnikatel zajišťuje specifické činnosti pomocí smluv o dílo uzavřených s reálně ekonomicky samostatnými, i když z hlediska objemu tržeb a vlastního kapitálu nepoměrně slabšími zhotoviteli, je racionálním, nikoho nepoškozujícím, a tedy i právem dovoleným vzorcem chování a slouží ke rozumnému uspořádání společenských vztahů.*“ S takovým závěrem ale není možné bez dalšího zkoumání souhlasit, neboť ekonomická nevyrovnanost mezi subjekty tzv. profesionálních smluv je zjevná. Už vůbec není možné hovořit o tom, že obcházení pracovněprávních vztahů smlouvami

⁷⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 – 70.

⁷⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69.

o dílo, případně dalšími inominátními smlouvami, nikoho nepoškozuje. Je třeba mít vždy na paměti také veřejný zájem – celospolečenský zájem na daňových výnosech.⁷⁶

Další oblastí, do které Nejvyšší správní soud v posuzované věci nahlédl, byla problematika závislé práce. Není problém souhlasit se závěry, „*že činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu zákoníku práce. Nelze proto vyloučit, resp. dokonce považovat za protiprávní, uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi sportovci a jejich kluby*“. Je však sporné, zda je třeba obsáhle vykládat pojem „závislá práce“ a opomenout se vypořádat se vztahem k obdobnému, avšak daňovému termínu „závislá činnost“. Toto zjednodušení pak vede k mylnému závěru soudu, když uvádí: „... je v praxi obecně akceptováno, že profesionální sportovec může – z daňového hlediska – působit též jako OSVČ... K odklonu od této obecně akceptované praxe by proto musel existovat velmi silný důvod, spočívající např. ve výslovné změně zákonné úpravy. Jinak totiž lze argumentovat i prostřednictvím určité míry normativní síly fakticity.“ To, že se něco děje protiprávně delší dobu přece nemůže znamenat, že se takové chování dostane do souladu s právem.

V souladu s tím, jak se soud postavil k charakteristice příjmů sportovce v oblasti kolektivních sportů, a se skutečností, že je nesprávně zařadil do § 7 zákona o daních z příjmů, posuzoval pak otázku uznatelnosti výdajů. Dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V závěru si soud neodpustil obiter dictum a uvádí, že spornost řešené právní otázky v tomto konkrétním případě je dána zejména absencí zvláštní zákonné úpravy, která by náležitě zohledňovala specifika činnosti profesionálních sportovců. „*Bylo proto úkolem Nejvyššího správního soudu, kterého se zhostil v nyní vydaném rozsudku, aby uvedenou právní nejistotu odstranil*.“ Soud však právní nejistotu neodstranil. Je snad pravdou, „*že jednoznačné podřazení do režimu zákoníku práce v jeho stávající podobě, založené na kogentních ustanoveních, by značně obrozilo samotnou existenci profesionálního sportu, a také i pro (některé – pozn. autora) jednotlivé sportovce by se jevilo jako velmi nevyhodné. Je např. obtížně představitelné,*

⁷⁶ Srov. VYBÍRAL, Roman. Analýza judikatury vztahující se k postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů v České republice. *Jurisprudence*. 2013, roč. 22, č. 1, s. 12-17. ISSN 1802-3843. S. 15.

že by profesionální sportovec mohl ukončit vztah ke svému klubu jednostrannou výpovědí (tzn. že by následně mohl přestoupit „zadarmo“ do jiného klubu, ačkoliv klub předchozí jej vychoval, resp. „koupil“), anebo že by na činnost sportovců byla aplikovatelná všechna ustanovení týkající se pracovní doby (včetně přesčasů) či omezení stanovených pro uzavírání pracovních smluv na dobu určitou... apod.“. Avšak v dané věci nešlo o typ smluvního vztahu mezi sportovcem J., M.A. klubem, ale o zdanění příjmů tohoto sportovce. A tomu se Nejvyšší správní soud věnuje jen okrajově a nepřesně. Nadto je zavádějící též právní věta II. in fine: „Z daňového hlediska může sportovec působit též jako osoba samostatně výdělečně činná.“ Touto problematikou se totiž soud prakticky vůbec nezabýval.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Je tedy třeba vyjasnit především to, zda by měl sportovec v oblasti kolektivních sportů zdaňovat své příjmy od klubu jako příjem ze závislé činnosti (§ 6 zákona o daních z příjmů) nebo jako příjem ze samostatné činnosti (§ 7 zákona o daních z příjmů). Je zjevné, že dílčí základ daně a celková výše daňové povinnosti se bude v obou případech dokonce výrazně lišit.

Mezi příjmy ze samostatné činnosti patří mimo jiné příjmy ze živnostenského podnikání, příjmy z jiného podnikání a příjmy z výkonu nezávislého povolání. Ve všech případech, které přichází v úvahu, se předpokládá samostatný výkon činnosti, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. To ovšem sportovec v kolektivních sportech nemůže svojí činností naplnit, neboť rozhodně nehraje pod vlastním jménem a nerozhoduje se samostatně. Jeho příjmy získané od klubu (ať už za jednotlivá odehraná utkání, v podobě pravidelné odměny za výkon sportovní nebo i jiné činnosti ve prospěch klubu) tak nemohou být považovány za příjmy ze samostatné činnosti a poplatník nemá nárok při stanovení dílčího základu daně snížit své příjmy o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení a stejně tak nemá právo uplatnit paušální výdaje. Jiná situace by samozřejmě připadala v úvahu, pokud by se jednalo například o příjmy za reklamní aktivity samotného sportovce, které nejsou spojeny s jeho působením v klubu. Takové příjmy by mohly být zdaněny v rámci § 7 zákona o daních z příjmů.

Podle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů patří mezi příjmy ze závislé činnosti mimo jiné plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito pojmy s důrazem na pojetí poměru obdobného poměru pracovněprávnímu, služebnímu nebo členskému se zabýval Nejvyšší správní soud již v roce 2005.⁷⁷ Soud konstatoval, že „*obdobným poměrem... je... takový poměr, který není pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, který však svojí podstatou a funkcí uvedeným poměrům odpovídá, tj. jeho základní charakteristiky jsou shodné jako u těchto poměrů. Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah, zpravidla pak vztah soukromoprávní povahy, nezřídka ale též vztah povahy veřejnoprávní (zejm. služební poměr)... Při zkoumání, zda je daný právní vztah podřaditelný pod pojem „obdobného vztahu“..., nutno vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku vnějšíkovou, tj. jeovou, je-li účastníky navenek předstíráno něco jiného, než co skutečně obsahem svého právního vztahu učinili“.* Soud zde tak zdůraznil zásadu materiální pravdy, respektive zásadu priority obsahu. Při uzavření tzv. profesionální smlouvy není důležité, jak je pojmenovaná a podle kterého právního předpisu je uzavřena, ale co je jejím obsahem, jaká jsou práva a povinnosti smluvních stran.

Za další důležitý znak pracovněprávního, služebního a členského poměru považuje Nejvyšší správní soud to, že je „*tento poměr zakládán jako vztah trvající povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcné a žádoucím výsledkem definované povinnosti“.* I tuto charakteristiku tzv. profesionální smlouvy splňují, neboť jsou obvykle podepisovány na dobu jednoho roku až pěti let.

Nejen podle Nejvyššího správního soudu je významným znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru rovněž skutečnost, že „*ten, kdo poskytuje specifické plnění... je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, ke níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. Tato povinnost musí být založena přímo, tj. obsahem právního vztahu mezi oběma účastníky“.* Například podle vzorové profesionální

⁷⁷ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 176/2004 – 140.

smlouvy ve fotbale se sportovec zavazuje plnit úkoly a pokyny trenérů během tréninků, na soustředěních a samozřejmě během utkání.⁷⁸ Za svoji činnost pak dostává sportovec odměnu, zpravidla v penězích.

Je tedy nepochybné, že tzv. profesionální smlouvy sportovců v oblasti kolektivních sportů naplňují kumulativně veškeré znaky poměru obdobného poměrům pracovním, služebním nebo členským, a proto by měly být zdaňovány v rámci dílčího základu daně ze závislé činnosti.

Pojem „závislá činnost“ vymezil Nejvyšší správní soud dokonce již v předchozí judikatuře,⁷⁹ když konstatoval, že k naplnění pojmu nestačí pouze vykonávat činnost podle příslušných pokynů, *„nybrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud ke uzavření pracovního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru uzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozují“*. Je třeba na tomto místě poukázat na fakt, že sportovci obvykle nevykonávají práci na jednom místě. Nicméně v tomto bodě je třeba považovat text judikátu za poněkud nepřesný a nesprávný, neboť nepochybně existuje mnohem více činností s výraznou mobilitou pracovníků. Naopak je třeba zdůraznit tu část hovořící o jediném zaměstnavateli. Především u sportovců v oblasti kolektivních sportů je naprosto nepředstavitelné, aby například hokejista odehrál v jednom kole dlouhodobé soutěže více než jedno utkání za jeden klub.

Příjmy sportovců v oblasti kolektivních sportů získané od klubu tedy nepochybně patří mezi příjmy zdaňované podle § 6 zákona o daních z příjmů, neboť vztah mezi sportovcem a klubem naplňuje kumulativně veškeré znaky poměru obdobného poměru pracovnímu, služebnímu nebo členskému. Dílčím základem daně jsou tyto příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit klub jako zaměstnavatel.

⁷⁸ SLUKA, 2007, op. cit.

⁷⁹ 2 Afs 62/2004 – 70, op. cit.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Je třeba konstatovat, že mediálně frekventovaný a ve sportovním prostředí oblíbený judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78, není zcela bezchybný. Soud se obsáhle věnoval především vztahu mezi hráčem a klubem, přičemž upozadil problematiku zdanění příjmů sportovce. Jak již bylo uvedeno v úvodu této kapitoly, není jejím cílem určit, jaký je nebo by měl být právní vztah mezi sportovcem a klubem. Lze však souhlasit s Nejvyšším správním soudem, že aplikace pracovněprávních předpisů do oblasti právních vztahů mezi kluby a sportovci je obtížná, ne-li v některých případech (dovolená, přestupy atd.) dokonce nemožná. Ať už je však uzavřena jakákoliv tzv. profesionální smlouva mezi hráčem a klubem, je třeba vždy pro účely zdanění příjmů sportovce v souladu se zásadou materiální pravdy zkoumat obsah tohoto právního vztahu – práva a povinnosti smluvních stran. Ve většině případů jsou tyto smlouvy podepisovány na delší dobu (jednoho roku až pěti let), sportovec (poplatník) je povinen řídit se pokyny klubu (plátce), dostává za svoji činnost odměnu, nemůže hrát za více než jeden klub apod. Tzv. profesionální smlouvy sportovců v oblasti kolektivních sportů naplňují kumulativně veškeré znaky poměru obdobného poměrům pracovněprávním, služebním nebo členským, a proto by měly být zdaňovány v rámci dílčího základu daně ze závislé činnosti. Hypotéza stanovená pro účely této kapitoly tak byla potvrzena. Akceptováním zdanění příjmů sportovců v oblasti kolektivních sportů v rámci dílčího základu ze samostatné činnosti by *de facto* došlo k legalizaci švarcsystému v oblasti sportu.

Je třeba dodat, že ne všechny příjmy sportovců nutně plynou od klubu. Hráč může mít uzavřenu celou řadu dalších smluv například o sponzoringu a tyto příjmy by byly obvykle zdaňovány v rámci příjmů ze samostatné činnosti. Tak je tomu často v zahraničí, jak upozorňuje fotbalový agent Zika: „... hráč dostává nějaké peníze skrze zaměstnaneckou smlouvu. A pak má ještě jeden kontrakt, třeba o sponzoringu, a přes ten k němu tečou mnohem větší peníze.“⁸⁰ Jak

⁸⁰ MÁDL, 2013 (Čeští páni...), op. cit.

je ale patrné ze španělské kauzy s argentinským fotbalistou Messim, i zde by měly orgány finanční správy zkoumat obsah právního vztahu pro zařazení příjmu do správného dílčího základu daně.⁸¹

Je vhodné doplnit, že individuální sportovci (sportovci v individuálních sportech jako např. atleti) zdaňují své příjmy v rámci dílčího základu daně ze samostatné činnosti (za podmínky, že nejsou např. zaměstnanci Ministerstva obrany či Ministerstva vnitra), neboť naplňují podmínky § 7 zákona o daních z příjmů, na rozdíl od sportovců v oblasti kolektivních sportů.

S Nejvyšším správním soudem nelze souhlasit též v názoru, že je třeba přijmout vhodnou zvláštní zákonnou úpravu, která by náležitě zohledňovala specifika činnosti profesionálních sportovců. Jak je patrné z výše uvedeného textu, i regulace de lege lata umožňuje uzavírání tzv. profesionálních smluv a řádné zdanění příjmů sportovců. Orgány finanční správy by však musely řádně aplikovat právní normy na konkrétní příjmy sportovců a ignorovat velmi nepřesnou a s ohledem na obsah rozsudku i do jisté míry zavádějící právní větu II. in fine z rozsudku Nejvyššího správního soudu stanovující, že z „*daňového hlediska může sportovec působit též jako osoba samostatně výdělečně činná*“. Ano, sportovec skutečně může z daňového hlediska působit jako osoba samostatně výdělečně činná, ale nikoliv v případech sportovců v oblasti kolektivních sportů, kteří pobírají odměnu od svých klubů.

⁸¹ ČTK. Messi se vyplatí. 15 milionů eur jej zachrání před soudem. *Aktualne.cz* [online]. Publikováno 27. 6. 2013 [cit. 10. 7. 2014]. Dostupné z: <http://sport.aktualne.cz/messi-se-vyplati-15-milionu-eur-jej-zachrani-pred-soudem/r~e29625f4df4e11e28518002590604f2e/>

IV. PŘÍJMY Z NÁJMU

Nejvyšší správní soud se již vícekrát zabýval několika velmi zajímavými kauzami z oblasti právních aspektů zdaňování příjmů z pronájmu, a to zejména nemovitých věcí určených k dočasnému nebo trvalému bydlení, a konkretizoval možnosti a povinnosti jak pro správce daně, tak zejména pro daňové poplatníky.

Cílem kapitoly je analyzovat současnou právní úpravu daně z příjmů v oblasti pronájmu nemovitých věcí a potvrdit, či vyvrátit hypotézu č. 1, že příjmy z poskytování ubytovacích služeb nelze podřadit pod příjmy z nájmu z pohledu § 9 zákona o daních z příjmů. Jedním z dílčích cílů je také porovnání institutu nájmu a ubytování, jinými slovy, cílem je nalezení podobnosti mezi těmito dvěma instituty v souladu jak s významem podle daňových předpisů, tak s významem v judikatuře a literatuře.

Hypotéza č. 2 zní tak, že příjmy inkasované na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy mohou být považovány z daňového hlediska za příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů. Tato hypotéza se vztahuje i k judikatuře, která je v této kapitole podrobena hlubšímu zkoumání.

V rámci této kapitoly jsou tedy nastaveny dvě příbuzné linie v rámci obou hypotéz. Vždy se jedná o daňovou problematiku zdaňování nájmu nemovitých věcí. Zatímco u hypotézy č. 1 je zajímavé z praktického hlediska zhodnocení využitelnosti různých soukromoprávních smluvních typů v souvislosti s daňovým zatížením, u hypotézy č. 2 jde o to, zda neplatnost soukromoprávního aktu (smlouvy) má vliv na práva a povinnosti ve veřejném právu, konkrétně vliv na daňovou povinnost.

V souvislosti s daňovým právem budu v této kapitole používat pojem berní právo, neboť starší československé právní i ekonomické teorie a praxe, využívala pojmu „berně“ jako majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu stanovená autoritativně⁸² a od toho také pojem berní právo, který problematiku lépe vystihuje.

⁸² RADVAN, Michal. In: RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7. S. 26.

Za příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů jsou považovány především příjmy z pronájmu nemovitých věcí a bytů, včetně jejich částí. Může se však jednat též o příjmy z pronájmu movitých věcí, v tomto případě však s výjimkou příležitostného pronájmu. Pakliže tyto příjmy plynou manželům ze společného jmění, zdaňují se jen u jednoho z nich. To platí i v případě, kdy příjmy z pronájmu plynou z více druhů zdrojů, tzn. z pronajatých nemovitých věcí či movitých věcí. Dílčím základem daně jsou příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.⁸³ Největším problémem daně z příjmu u pronájmu je fakt, že daň z pronájmu pronajímatelé nepřiznávají, a to zejména z toho důvodu, že možnosti správce daně jsou v této oblasti značně omezené. Pokud se nejedná o podnikatelský pronájem, kdy nájemce je subjektem uplatňujícím úhradu nájmu ke snížení svého daňového základu, tak v ostatních případech, kdy se jedná o standardní nájem – bydlení fyzické osoby, je možnost správce daně zjistit daňový únik minimální. Snad jedinou možností, jak se správce daně může dostat k takovým informacím, jsou oznámení od jiných osob. Pak jsou zde i případy (přestože se jedná o podnikatelský nájem), kdy poplatníci příjmy nepřiznávají vzhledem ke konstrukci jejich soukromoprávních vztahů, tedy například dovozují, že v případě neplatné nájemní smlouvy není nutné odvádět daň z příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů. To je samozřejmě nepřijatelně restriktivní výklad zákona, neboť se každopádně o příjem jedná a je jen otázkou, o jaký druh příjmů jde, přičemž je podstatné faktické chování poplatníka. Pokud někdo přijímá plnění za užívání jeho nemovitosti, jedná se o pronájem podle § 9 zákona o daních z příjmů a není důležité, zda formální stránka věci a náležitosti nájemní smlouvy nejsou splněny.

Pokud se jedná o krátkodobý pronájem nebo ubytování, tak tyto nelze pod § 9 zákona o daních z příjmů podřadit a příjmy z takovýchto činností je třeba podřadit pod „klasické příjmy“ podle ustanovení § 7 zákona jako příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, případně § 10 zákona jako ostatní příjmy.

⁸³ Ibid. S. 230.

1 JUDIKATURA

V rámci judikatury se pozornost zaměřuje na to, je-li pro berní právo podstatný fakt, zda příjmy inkasované na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy mohou být považovány z daňového hlediska za příjmy z pronájmu, nebo zda má absolutní neplatnost nájemní smlouvy za následek změnu charakteru původně dosažených příjmů a z pohledu zákona o daních z příjmů již tedy nemůže nikdy jít o příjmy z pronájmu ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů (tj. o příjmy fyzické osoby, které nespádají pod příjmy uvedené v § 6 až § 8 zákona o daních z příjmů), ale musí jít o tzv. ostatní příjmy podle § 10 zákona o dani z příjmů.

Mezi dvěma samostatnými subjekty byla uzavřena nájemní smlouva, která byla z jistých zákonných důvodů soudem shledána absolutně neplatnou. Finanční úřad Brno I dodatečně vyměřil daňovému subjektu B. P. daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2001, 2002, 2003 a 2004.

Proti rozhodnutí správce daně podal B. P. odvolání, jenž nadřazený správce daně rozhodnutími ze dne 15. 8. 2008 zamítl.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Proti rozhodnutí správce daně podal B. P. žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Předmětem sporu mezi nimi byla otázka zákonnosti dodatečně vyměřené daně z příjmů za uvedená zdaňovací období.

Rozhodnutí správce daně týkající se zdaňovacích období roku 2002 až 2004 krajský soud zrušil z důvodu pravomocného rozhodnutí Krajského soudu v Praze, který shledal absolutní neplatnost nájemní smlouvy, jež byla relevantní pro projednávaná zdaňovací období, a v důsledku čehož došlo podle názoru krajského soudu k nesprávnému posouzení příjmů dosažených daňovým subjektem jako příjmů z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovaná období. B. P. v doplněních žaloby uvedl, že po právní moci napadených rozhodnutí správce daně byla rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2009 vyřešena otázka platnosti jedné z nájemních smluv k nebytovým prostorám v objektu ve spoluvlastnictví daňového subjektu. Krajský soud si proto označený rozsudek vyžádal

a zjistil, že tímto rozsudkem, který nabyl právní moci dne 17. 8. 2009, byl ohledně absolutní neplatnosti posuzované smlouvy potvrzen mezitímní rozsudek Okresního soudu Praha-východ ze dne 18. 11. 2008. Krajský soud přitom zjistil, že žalovaným ve věci byla společnost FASHION Sportswear CZ, s. r. o., která byla pod obchodní firmou KENVELO CZ nájemcem nebytových prostor ve spoluvlastnictví daňového subjektu a společnosti HASSO, s. r. o. Žalobcem v civilním sporu byl menšinový spoluvlastník, tj. společnost HASSO. Nájemní smlouva s touto společností ze dne 31. 12. 1999 pak trvala během všech zdaňovacích období, která jsou relevantní v nyní projednávané věci. Pokud je tato smlouva absolutně neplatná, nelze podle krajského soudu o příjmu poukazovaném na základě této smlouvy hovořit jako o nájemném, nýbrž jako o bezdůvodném obohacení na straně daňového subjektu. V tomto důsledku nelze takový příjem kvalifikovat jako nájemné, a nelze jej proto zahrnout do základu daně podle § 9 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že správce daně vyhodnotil smlouvu jako platnou, přičemž sám ve všech svých rozhodnutích uvedl, že příjmy daňového subjektu lze považovat za příjmy z pronájmu do doby, než civilní krajský soud pravomocně o neplatnosti nájemní smlouvy rozhodne, došlo tedy k částečné úspěšnosti žalobních důvodů. Krajskému soudu tak nezbylo než žalobě podle § 78 odst. 1 s. ř. s. vyhovět a napadená rozhodnutí správce daně zrušit.

Krajský soud tedy rozsudkem ze dne 21. 6. 2010 rozhodnutí správce daně zrušil.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Proti rozhodnutí prvoinstančního soudu se bránil kasační stížností správce daně s hlavní námitkou, podle které krajský soud opřel své rozhodnutí o čistě účelovou argumentaci daňového subjektu, který se snaží o vyloučení svých příjmů velkého rozsahu ze zdanění, avšak tato nebyla shledána důvodnou. Z napadeného rozsudku je totiž více než zřejmé, že krajský soud při posuzování této otázky vycházel z pravomocného rozhodnutí Krajského soudu v Praze ze dne 23.6.2009 (dále také „krajský civilní soud“), který dospěl k závěru, že nájemní smlouva uzavřená mezi daňovým subjektem a společností FASHION Sportswear CZ na pronájem nebytových prostor v Brně

dne 31. 12. 1999 je absolutně neplatná, a protože ji správce daně vyhodnotil jako smlouvu platnou, jeho rozhodnutí muselo být soudem zrušeno a vráceno zpět k dalšímu řízení.

Obdobně je zcela nedůvodná námitka správce daně vztahující se k porušení § 75 odst. 1 s. ř. s., podle kterého vychází soud při přezkoumávání správního rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí.

Absolutně neplatné právní úkony se považují za existující, ale neplatné. Pro absolutní neplatnost je dále charakteristické, že nastává přímo ze zákona (ex lege), aniž by se musel jejich následků nejprve některý z účastníků, soud, eventuálně jiný orgán, dovolávat. Co do doby působí absolutní neplatnost od počátku (ex tunc), tj. úkon je neplatný od okamžiku svého vzniku. Skutečnost, že správní orgán považoval smlouvy za platné, v žádném případě neznamená, že krajský soud měl při přezkumu napadených rozhodnutí vycházet z nesprávné úvahy správních orgánů a ignorovat pravomocné rozhodnutí civilního soudu. Jinými slovy řečeno, nájemní smlouva byla neplatná od samého počátku, tj. i v době vydání napadených rozhodnutí, a její nesprávné posouzení správními orgány nemůže na tomto stavu nic změnit.

Otázku absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů, jež byly podkladem veřejnoprávního rozhodnutí o vyměření daně, jsou správní soudy všech instancí povinny posuzovat z úřední povinnosti.⁸⁴ K případné neplatnosti úkonů, jež měly být základem sporné daňové povinnosti, jsou povinny přihlédnout všechny orgány veřejné moci z úřední povinnosti a tato otázka může být učiněna předmětem řízení v kterékoli jeho fázi, a to ať již na základě námítky účastníka nebo na základě jakýchkoli jiných skutečností, jež se dostanou do sféry příslušného orgánu a z nichž vyplývá, že by pro posouzení otázky platnosti rozhodného právního úkonu mohly být relevantní.⁸⁵

⁸⁴ Viz judikatura Ústavního soudu zejména k prekluzi; nejnověji např. náleze ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, obsahující odkazy i na starší judikaturu k těmto otázkám, zejm. na náleze ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž zmínku o povinnosti ex offio přihlížet k absolutní neplatnosti výslovně obsahuje bod 25.

⁸⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 AfS 130/2009 – 200.

V souladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu⁸⁶ se nájemné, uhrazené na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy, posuzuje na výdajové straně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nikoli podle § 24 odst. 2 písm. h) téhož zákona. Výše uvedené pojetí má svoji logiku, protože daňovou účinnost fakticky vynaloženého nákladu nelze opřít pouze o právní hodnocení platnosti nájemní smlouvy, ale je nutné hodnotit jeho skutečnou materiální podstatu a všechny okolnosti daného případu. Obdobně ani u posouzení zdanitelných příjmů nelze bez dalšího opřít způsob jejich zdaňování pouze o právní hodnocení platnosti smlouvy.

Zákon o daních z příjmů přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu „příjem“ neobsahuje a omezuje se toliko na popis jednotlivých forem příjmů. „*Předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.).*“⁸⁷

Otázkou, kterou je nutné zodpovědět, je, zda příjmy inkasované na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy mohou být považovány z daňového hlediska za příjmy z pronájmu nebo zda má absolutní neplatnost nájemní smlouvy za následek změnu charakteru původně dosažených příjmů a z pohledu zákona o daních z příjmů již nemůže nikdy jít o příjmy z pronájmu ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů (tj. o příjmy fyzické osoby, které nespádají pod příjmy uvedené v § 6 až § 8 zákona o daních z příjmů), ale musí jít o tzv. ostatní příjem podle § 10 uvedeného zákona. Při posuzování nájemného uhrazeného na základě absolutně neplatné smlouvy na straně příjmové je nutné si uvědomit, že příjmy podřaditelné pod § 9

⁸⁶ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 7 Afs 13/2009 – 69.

⁸⁷ Z důvodové zprávy k návrhu zákona o daních z příjmů (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992).

citovaného zákona mají z hlediska způsobu jejich zdaňování jiný režim než tzv. ostatní příjmy spadající pod § 10 uvedeného zákona, kam se podřazují např. příjmy z příležitostného pronájmu movité věci.

Dle názoru kasačního soudu ze zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že by za příjmy z pronájmu uvedené v § 9 zákona o daních z příjmů bylo možné považovat striktně jen příjmy dosažené daňovým subjektem na základě platné nájemní smlouvy. Předmětem zdanění podle § 9 citovaného zákona není totiž nájemní vztah jako takový, § 9 citovaného zákona se platností či neplatností nájemní smlouvy z hlediska vymezení příjmů z pronájmu vůbec nezabývá, tj. příjmy z pronájmu (nemovitostí, bytů či věcí movitých) nepodmiňuje platností nájemní smlouvy. Dalším podstatným důvodem pro podřazení těchto příjmů pod příjmy z pronájmu je skutečnost, že i na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy může docházet k faktickému výkonu práva nájmu, tj. úplatnému užívání cizí věci, a tím i k realizaci příjmů za faktický pronájem.

Nejvyšší soud shrnul, že „*příjmy inkasované za faktický výkon práva nájmu nebytových prostor lze proto pro účely daňové stále považovat za příjmy z pronájmu, pokud mohly být objektivně jako protibodnota za faktický výkon práva nájmu obdrženy. Půjde-li o případ, kdy příjemce takto dosažených příjmů neměl k příslušným prostorám žádné dispoziční oprávnění, tj. nebyl v postavení potencionálního pronajímatele, není možné na takové příjmy hledět jako na příjmy z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů a nezbytvá, než takto dosažené příjmy považovat za ostatní příjem dle § 10 tohoto zákona se všemi jeho důsledky. Naproti tomu za situace, kdy byl příjemce nájemného v postavení potencionálního pronajímatele a inkasoval za faktické užívání poskytnutých prostor nájemné, byť na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy, by přeražení těchto příjmů do kategorie „ostatní příjem“ s jeho odlišným režimem a dalšími z toho vyplývajícími důsledky nemělo žádné opodstatnění.“⁸⁸*

⁸⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 – 180.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Základní analýzou pro účely této kapitoly je nalezení rozdílu mezi § 7 (případně § 10) a § 9 zákona o daních z příjmů v souvislosti s nájmem bytu a ubytováním, zejména v praktických otázkách, a dále posouzení faktického stavu v soukromoprávní rovině ve vztahu k daňové povinnosti.

Co se týká ostatních druhů nájmu, tak nevzbuzují zásadní problémy, neboť platí, že jakýkoliv nájem čehokoliv, pokud není krátkodobý, spadá pod § 9 zákona o daních z příjmů, zbytek se řídí jeho § 7, případně ještě § 10 (příležitostný nájem movitých věcí). Je jasné a obecně platí, že § 9 zákona o daních z příjmů upravuje příjmy z pronájmu, na rozdíl od příjmu z ubytovací činnosti, který spadá pod § 7 zákona o daních z příjmů, tedy příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Jakmile je postaveno na jisto, že je použita nájemní smlouva anebo ubytovací smlouva, pak už je jasné, který paragraf zákona o daních z příjmů poplatník využije. Předpokladem pro potřebnou analýzu je však zodpovězení na otázku, zdali a do jaké míry si poplatník může vybrat, jestli bude využívat nájemní smlouvu nebo smlouvu o ubytování a v čem spočívají z daňového hlediska odlišnosti. Pokud pak existují případy, kdy si poplatník vybrat skutečně může, pak je dobré daňové odlišnosti obou smluvních typů znát, neboť mají pro výběr smluvního typu významný vliv.

Zásadní rozdíl mezi oběma smluvními typy je zejména v chráněném zájmu, který zákonodárce poskytoval a poskytuje pro nájemní smlouvu a kogentními ustanoveními, která ji upravují v novém občanském zákoníku. Na první pohled v určitých případech nelze smlouvu o ubytování využít vždy, neboť ze své podstaty se jedná o obývání dočasné, avšak např. ubytovny nebo vysokoškolské koleje poskytují bydlení, které je na pomezí mezi nájmem a ubytováním a skoro vždy tyto instituce využívají smlouvu o ubytování.

Nájem bytu by měl být všude tam, kde se jedná o byt, bytovou jednotku, avšak na druhé straně není nikde explicitně uveden zákaz neposkytovat bytovou jednotku k ubytování.

V právní praxi je konstantně zastáván názor, že při posouzení otázky, zda je soubor místností (popřípadě jednotlivá obytná místnost) bytem, je nutno vycházet ze stavebněprávních předpisů; rozhodující je přitom kolaudační stav, nikoliv faktický způsob jejich užívání.⁸⁹

Tomuto názoru koresponduje pojem „byt“ v judikatuře,⁹⁰ podle které vymezení bytu jako předmětu občanskoprávních vztahů ve smyslu § 118 odst. 2 původního občanského zákoníku zásadně předpokládá pravomocné rozhodnutí stavebního úřadu o tom, že soubor místností (popřípadě jednotlivá místnost) je způsobilý k trvalému užívání a je určen k trvalému bydlení. Obdobný názor k této problematice zaujal Nejvyšší soud i později v jiném rozhodnutí,⁹¹ v němž uvádí, že pojmovým znakem bytu jako předmětu občanskoprávních vztahů ve smyslu § 118 odst. 2 starého občanského zákoníku je účelové určení místností, které byt tvoří, k trvalému bydlení, dané pravomocným kolaudačním rozhodnutím stavebního úřadu.

Je tedy na místě vyřknout hypotézu,⁹² že pokud se jedná o byt podle výše uvedených pojmových znaků, je možné jej přenechat jinému do užívání jak nájemní smlouvou, tak smlouvou o ubytování. Jedná se o soukromoprávní vztah, a pokud obě strany souhlasí i se smlouvou o ubytování, kde je ochrana tohoto vztahu, zejména ochrana nájemce i podle nového občanského zákoníku daleko slabší, tak autonomií vůle nic nebrání. Na druhou stranu je třeba uvést, že typicky v ubytovacím zařízení nelze uzavřít nájemní smlouvu, zejména pokud by to byl dlouhodobý vztah zajišťující trvalé bydlení, a to už jen z důvodu charakteristiky ubytovacího zařízení, respektive místností, které k ubytování v takovémto zařízení slouží. Toto tvrzení podporuje i znění nového občanského zákoníku, kde je uvedeno, že ustanovení o nájmu bytu se nepoužijí pro případy přenechání bytu nebo domu k rekreaci, či zjevně krátkodobému účelu.⁹³

⁸⁹ Srov. JEHLIČKA, Oldřich, ŠVESTKA, Jiří, ŠKÁROVÁ, Marta a kol. *Občanský zákoník: komentář*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001. ISBN 80-7179-339-6. S. 1068.

⁹⁰ Např. v rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 22. 10. 1999, sp. zn. 2 Cdo 1010/97.

⁹¹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 5. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2152/2000 (ústavní stížnost proti tomuto rozhodnutí byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2002, sp. zn. IV. ÚS 611/01).

⁹² A tato hypotéza byla textem této kapitoly současně i potvrzena.

⁹³ Srov. § 2235 odst. 2 nového občanského zákoníku.

Pod § 7 zákona o daních z příjmů spadá také příjem z nájmu, pokud se jedná o nemovitosti zapsané v obchodním majetku vedené v účetnictví nebo daňové evidenci. To znamená, že příjmy z nájmu jsou specifickými příjmy fyzických osob, avšak nikoliv v rámci podnikání. A to je také důležitý rozdíl mezi příjmy z ubytování a příjmy z nájmu, že pro účely zákona o dani z příjmu je ubytovací činnost podnikání, kdežto nájem nikoliv.

V čem je však pro praxi hlavní rozdíl při použití § 7 a § 9 zákona o daních z příjmů? Bezpochyby hlavním praktickým rozdílem je nutnost hradit sociální a zdravotní pojištění, pokud se jedná o použití § 7, tedy o příjem z ubytovací činnosti anebo nájmu nemovité věci zařazené v obchodním majetku (a tedy čistý příjem je nižší). V obou případech je zde možnost uplatnit paušální výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů plynoucích z nájmu nemovitosti, respektive příjmů z ubytovací činnosti procentem z příjmů. Paušální výdaje z nájmu jsou ve výši 30 % ve výši příjmů maximálně do výše 600.000 Kč. Každý si může vybrat, zda uplatní výdaje paušální nebo skutečně vynaložené, avšak od 1. ledna 2015 nebude možné způsob uplatnění výdajů měnit.

Pokud se daňový poplatník rozhodne uplatňovat skutečné výdaje, bude se potýkat s náročnější administrativou.⁹⁴

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

V rámci analýzy problematiky byly vzájemně porovnány, co se využitelnosti v praxi týče, dva smluvní typy, tedy využitelnosti pro majitele, kteří se mohou rozhodnout, zda být ubytovatelé, nebo pronajímatelé. Pro ty majitele, kteří se rozhodnout můžou, byl vyhodnocen stav daňové zátěže pro oba dva případy v rámci daně z příjmu. Obecně je třeba klást důraz na autonomii vůle stran a zásadu „kde není žalobce, není soudce“, avšak ani tyto zásady

⁹⁴ Evidenci příjmů a výdajů, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud je vytvářena, evidenci o pohledávkách a závazcích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu, a mzdové listy, pokud jsou mzdy vypláceny. Oproti tomu v případě využití možnosti paušálních výdajů je nutno vést „pouze“ evidenci o příjmech a pohledávkách souvisejících s pronájemem.

nemohou jít proti kogentním ustanovením zákona. Je jasné, že ustanovení o nájmu bytu jsou kogentními speciálními ustanoveními nového občanského zákoníku a z toho důvodu je třeba se od tohoto faktu odrazit.

Na základě výše uvedeného textu je možné potvrdit hypotézu č. 1, tedy, že příjmy z poskytování ubytovacích služeb nelze podřadit pod příjmy z nájmu, neboť se jedná o jinou kategorii příjmů podle zákona o daních z příjmů.

Ze vzájemného porovnání smluvních typů ubytovací smlouvy a nájemní smlouvy vyplývá, že smlouvu o ubytování může majitel nemovité věci využít vždy, avšak nájemní smlouvu pouze u dlouhodobého nájmu bytu, tedy nikoliv krátkodobého nebo přechodného bydlení. Nevýhodou smlouvy o ubytování oproti nájemní smlouvě je o něco vyšší daňová zátěž majitele nemovité věci a tak je tedy na zvážení každého, jaký smluvní typ si vybere, pokud možnost výběru má. Na druhou stranu daleko větší ochranu poskytuje zákon nájemcům bytů a je tedy jasné, že ti, kteří mají zájem o bydlení, vždy raději využijí tento smluvní typ, pokud je to možné.⁹⁵

Co se týče hypotézy č. 2 a vztahu neplatné nájemní smlouvy a povinnosti plynoucími ze zákona, v rozebíraném judikátu je podtržen jeden ze základních principů finančního práva, tedy zásady materiální pravdy, tedy přednost faktického – skutečného stavu, oproti stavu pouze tvrzenému. Každé jednání je třeba posuzovat podle toho, co jím jednající skutečně vyvolává, tedy je zásadní faktický výkon práva. Podstatné je také řešení střetu veřejného práva a práva soukromého. V předloženém judikátu není odpovídáno na otázku, které právo má přednost, ale spíše, že pro účely berního práva není podstatný soukromoprávní vztah poplatníka se třetí osobou.

Přestože Nejvyšší správní soud kasační stížnost správce daně zamítl, vyslovil právní názor, který s návrhem správce daně korespondoval, tedy že neplatnost nájemní smlouvy nemá pro daňové účely význam, pokud se daňové subjekty fakticky chovají, jako by smlouva platná byla.

Je třeba se ztotožnit se závěry Nejvyššího správního soudu: bez jakýchkoliv pochybností je rozhodující faktický stav. Berní právo je právem veřejným,

⁹⁵ JANOVEC, M. Bydlet jako ubytovaný nebo jako nájemce podle NOZ? *Rekodifikace a praxe*. 2014, roč. 2, č. 4, s. 2-5. ISSN 1805-6822. S. 5.

je to součást finančního práva vykonávaná ve veřejném zájmu. Vzhledem k tomu, že se jedná o prioritní veřejný zájem z důvodu hlavního zdroje veřejných rozpočtů z daňových příjmů, je jasné, že zájem státu i společnosti na tyto příjmy je značný. Pokud by bylo připuštěno, že soukromoprávní vztahy subjektů berního práva – zejména poplatníků, mohou bránit, či komplikovat daňový proces, zejména tedy výběr daní, tak by situace byla značně komplikovaná a mohlo by docházet k častému vyhýbání se placení daní například tím, že poplatníci úmyslně nebo z nedbalosti nějakým způsobem vyloučí své příjmy ze svého daňového základu a daň nakonec neodvedou. Stejně tak jako je podstatný obsah u právních úkonů oproti formě, tak v tomto případě je podstatný skutečný stav oproti tomu formálnímu.

To znamená potvrzení hypotézy č. 2, tedy, že neplatná nebo nevymahatelná smlouva nemůže mít zásadní vliv v berním právu ve smyslu, že příjmy plynoucí ze vztahu, který by neplatná smlouva vyvolala, kdyby byla platná, není možné podřadit pod některý z paragrafů zákona, a tedy je zdanit. Otázkou berního práva, respektive správce daně v takovém případě je pouze to, o jaký druh příjmu podle faktického jednání poplatníka se jedná a jaký režim zákona se tedy použije, avšak vždy to povede ke zdanění konkrétního jednání a konkrétního příjmu, což bezpochyby je hlavním úmyslem zákonodávce v berním právu.

V. PŘÍJEM Z DOHODY O NAROVNÁNÍ

Následující pasáž se zabývá právními aspekty zdaňování příjmů z kapitálového majetku v souvislosti se soukromoprávními úkony subjektů daňového procesu, konkrétně v souvislosti s dohodou o narovnání. Jde tedy zejména o zhodnocení, zda a jaký vliv mají právní úkony, kterými se mění nebo nahrazují původní práva a povinnosti daňových poplatníků ve vztahu ke zdanitelným příjmům podle zákona o daních z příjmů a zejména ve vztahu k jeho § 8 upravujícím příjmy z kapitálového majetku. Tato problematika je volena mimo jiné proto, že je zajímavé podrobněji prozkoumat vzájemný vztah autonomie vůle, úmyslu účastníků právních úkonů při jejich realizaci a faktického důvodu, či původu konkrétního jednání.

Hypotézou této kapitoly je tvrzení, že pro potřeby daňového práva je podstatná kauza závazku, nehledě na změnu závazku dohodou o narovnání, či jiným právním úkonem.

Vztahem mezi kauzou závazku a změnami v závazku se literatura nezabývá, avšak judikatura je v této oblasti dostatečně bohatá, a proto zásadní odpovědi a interpretaci jednotlivých zákonných ustanovení je možno nalézt právě v judikatuře.

Dohoda o narovnání je v závazku mezi jeho účastníky sice novum, ale upravuje něco, co vzniklo a existovalo již před ní, tedy nějaký hospodářský a ekonomický základ - kauzu, jejíž problematika, či spornost vyvolala potřebu uzavření dohody o narovnání, aby byly vztahy mezi stranami dohody postaveny na jisto. Pro daňové potřeby není taková dohoda tabula rasa, avšak pouze soukromoprávní vyřešení sporné kauzy, což pro daňové účely podstatné není; podstatný je pouze ekonomický důvod existence závazku – kauza. Podle zákona o daních z příjmů a jeho § 8 je povinnost daňových poplatníků odvádět daně z kapitálových příjmů, které vyjmenovává tento paragraf pod jednotlivými písmeny, a mezi ně patří i příjem z úroků, což je také předmětem této kapitoly.

1 JUDIKATURA

Finanční úřad v Dobrušce zahájil v září 2008 u daňového subjektu K. H. daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007. Předmětem sporu mezi K. H. a správcem daně se stala plnění ze smlouvy o půjčce vyplacené K. H. (jako věřitelce) společností Kooperativa ČR, a. s. (dále jen „Kooperativa“), coby dlužníkem. Správce daně dospěl k závěru, že K. H. prokázala osvobození těchto částek od daně z příjmů pouze v rozsahu odpovídajícímu výši nesplacené jistiny původní půjčky a doměřil K. H. platebními výměry ze dne 15. 5. 2009 daň z příjmů fyzických osob (včetně penále) ve výši rozdílu mezi jistinou půjčky a souhrnnou výší příjmů obdržených od Kooperativy v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

K. H. napadla dodatečné platební výměry odvoláními. Ta však byla rozhodnutími Finančního Ředitelství v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2010 zamítnuta.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové

K. H. proti rozhodnutím správce daně podala samostatné žaloby u Krajského soudu v Hradci Králové, který je rozsudky ze dne 13. 5. 2011, č. j. 31 Af 95/2010-52 a č. j. 31 Af 96/2010-35, zamítl. Krajský soud se zaměřil na otázku výkladu projevu vůle ve vztahu k dohodě o narovnání ze dne 21. 5. 2003 a usoudil, že částka ve výši 1.391.050 Kč představuje úhradu úroku z prodlení, který byl na základě dohody o narovnání snížen z původně požadované částky, a to za poskytnutí určitého protiplnění. Finanční částka, kterou K. H. obdržela jako příjem z nuceného vyrovnání, představuje částečnou úhradu za smlouvený úrok, takže se jedná o zdanitelný příjem podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů.

K. H. brojila proti rozsudkům krajského soudu kasačními stížnostmi. Tvrdila, že příjmy, které obdržela na základě dohody o narovnání, nejsou příjmy podléhajícími dani. Podle § 585 původního občanského zákoníku

se dohodou o narovnání ruší závazky, které jsou mezi stranami sporné, tím způsobem, že se nahrazují závazkem jiným. Titulem nového závazku je tedy sama dohoda o narovnání.

K. H. argumentovala mimo jiné tím, že plnění z dohody o narovnání není příjmem ze závislé činnosti, z podnikání, kapitálového majetku, ani z pronájmu. Pokud by se jednalo o tzv. ostatní příjem, musel by správce daně prokázat, že došlo ke zvýšení majetku daňového subjektu ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z dohody o narovnání je ale zřejmé, že ke zvýšení majetku nedošlo, proto předmětný příjem nepodléhá dani.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Ve stručnosti lze shrnout, že celý obchodní vztah mezi daňovým subjektem K. H. a Kooperativou má svůj původ ve smlouvě o půjčce. Pohledávka K. H. na vrácení půjčené částky byla posléze zajištěna několika instrumenty. Část tohoto smluvního komplexu byla dotčena dohodou o narovnání ze dne 21. 5. 2003 a posléze též dohodou o narovnání ze dne 7. 9. 2006, kterou však K. H. neučinila předmětem žádné přípustné kasační námítky.

Předmětem sporu je, zda příjmy, které K. H. podle svého tvrzení obdržela na základě dohody o narovnání ze dne 21. 5. 2003, lze podřadit pod § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007. Podle tohoto ustanovení jsou příjmem z kapitálového majetku úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, úroky z prodlení atd. Příjmy z kapitálového majetku jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob (§ 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Nejvyšší správní soud dříve, než přistoupil k výkladu smluvních projevů K. H. a Kooperativy, shrnul doktrinální a judikatorní poznatky týkající se účinků dohody o narovnání (§ 585 až § 587 občanského zákoníku). „*Institut narovnání slouží především k tomu, aby se předešlo dalším sporům, jeho účelem není zjištění, jak se věci mají, ale odstranění pochybností tím, že se původní závazek, ve kterém se sporné právo vyskytlo, ruší a nahrazuje se závazkem novým*⁹⁶. „*Dohoda o narovnání pak je samostatným právním důvodem vzniku nového závazku.*“⁹⁷

⁹⁶ Srov. Usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 6. 2000, sp. zn. IV. ÚS 13/2000.

⁹⁷ Srov. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2007, sp. zn. 28 Cdo 666/2006.

Účelem narovnání je odstranit spornost nebo pochybnost vznikající např. o tom, zda byly splněny všechny předpoklady vzniku nebo zániku určitého práva, spornost nebo pochybnost týkající se výše pohledávky, její splatnosti, úroků apod., přičemž spornost nebo pochybnost může být skutková i právní, objektivní i subjektivní.⁹⁸ „*Sporností práv ve smyslu § 585 obč. zák. se nemíní soudní spory, nýbrž rozdílný názor účastníků na otázku existence, platnosti závazku, jeho kauzy či obsahu (co, popř. v jakém rozsahu, má být plněno, kdy apod.). Stačí, že jedné ze stran se určité právo, které je součástí jejich vzájemného právního vztahu, jeví sporným bez ohledu na to, zda spor objektivně existuje. Může jít o pochybnost subjektivní povahy, jejíž příčinou může být i omyl. Pochybnosti se mohou týkat otázek skutkových i právních. Podmínkou platnosti dohody o narovnání přitom není existence původního (narovnávaného) právního vztahu mezi účastníky této dohody.*“⁹⁹

„*Narovnání se může týkat jen některých vzájemných práv a povinností, ohledně nichž účastníci určitého právního vztahu nebyli ve shodě, ale také celého závazkového právního vztahu mezi nimi, a tím tedy všech vzájemných práv a povinností, jež tvoří jeho obsah, nebo i dalších závazkových právních vztahů účastníků, pokud to ovšem jednoznačně z jejich dohody vyplývá.*“¹⁰⁰

Nejvyšší správní soud považuje za nepochybné, že předmětem dohody o narovnání nebyla pohledávka K. H. za Kooperativou z titulu půjčky v části týkající se jistiny a běžných úroků. Dohoda o narovnání se týká pouze nároku K. H. na úrok z prodlení z neuhrazené jistiny, který má podle smlouvy o půjčce činit 1 % za každý den prodlení. Není pravdou, jak uvádí K. H. v kasační stížnosti, že by tato dohoda představovala komplexní ujednání o vypořádání všech vzájemných vztahů mezi K. H. a správcem konkursní podstaty. Tvrzení K. H. nemá oporu v textu dohody o narovnání ani úmyslu stran (§ 35 odst. 2 a 3 občanského zákoníku). Předmětem dohody o narovnání jsou pouze blíže označená sporná práva. Touto dohodou tak zanikl sporný závazek Kooperativy uhradit K. H. úrok z prodlení z neuhrazené jistiny ve výši 1 % za každý den prodlení. Byl nahrazen novým závazkem opírajícím se o dohodu o narovnání, a to závazkem Kooperativy uhradit K. H. částku ve výši 1.391.050 Kč.

⁹⁸ Srov. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. 32 Odo 1/2002.

⁹⁹ Srov. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. 33 Odo 1560/2006.

¹⁰⁰ Srov. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 5. 2001, sp. zn. 33 Cdo 811/2000.

Výše uvedenou interpretaci dohody o narovnání lze podepřít i sledem událostí, k nimž došlo v konkursním řízení. Správce konkursní podstaty uznal přihlášenou pohledávku K. H. z půjčky jen v rozsahu odpovídajícímu nesplacené jistině a běžnému úroku. Naopak v části rovnající se vyčíslenému úroku z prodlení pohledávku popřel, a to z důvodu, že považoval výši sjednaného úroku z prodlení za neplatnou pro její rozpor s poctivými obchodními zvyklostmi a dobrými mravy. Teprve na základě dohody o narovnání dodatečně uznal správce konkursní podstaty část původně popřené pohledávky.

Předmětem dohody o narovnání bylo převzetí závazku K. H. vzít zpět žalobu podanou proti správci konkursní podstaty Kooperativy na zjištění pohledávky z titulu směnky. Tato pohledávka byla správcem konkursní podstaty popřena. Jelikož následně podaná žaloba K. H. byla vskutku vzata zpět a řízení o ní bylo zastaveno, zůstala pohledávka „popřená“, a tudíž nebyla předmětem vyrovnání v rámci konkursního řízení. Plnění poskytnutá Kooperativou K. H. jako nucené vyrovnání proto nepředstavují plnění závazku ze směnky.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s K. H. v tom, že závazek Kooperativy uhradit jí úroky z prodlení z neuhrazené jistiny, který vyvěrá z právního vztahu půjčky, zanikl dohodou o narovnání (§ 585 odst. 3 občanského zákoníku). Současně na základě této dohody vznikl nový závazek Kooperativy. Byť se tedy formálně jedná o dva odlišné závazky, kdy každý vyvěrá z jiného právního vztahu, nelze nevidět jejich kauzální spojitost. Titul závazku je totiž nutné odlišovat od jeho kauzy, tj. ekonomického důvodu existence závazku. V případě sporu ze závazků, které nejsou obligatorně abstraktní jako např. závazky ze smének a šeků, je věřitel povinen prokázat existenci kauzy, pokud již není vyjádřena ve vlastním závazku (§ 495 občanského zákoníku). Je tomu tak i v případě dohody o narovnání, která není obligatorně abstraktním právním vztahem.

Důvodem (kauzou) ve smyslu § 495 občanského zákoníku, na jehož základě je dlužník povinen plnit, se míní bezprostřední hospodářský cíl, pro který závazek vznikl. Tím může být např. darování, půjčka, náhrada škody apod.¹⁰¹ Kauzou sporného závazku, který narovnáním zanikl, bylo poskytnutí půjčky K. H. Kooperativě. Ačkoliv narovnáním vznikl závazek nový, nelze přijmout

¹⁰¹ Srov. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 32 Odo 626/2003.

právní názor K. H., že se jedná o závazek prostý jakékoliv kauzy. Smyslem dohody o narovnání bylo mimosoudní cestou vyřešit spor o výši úroku z prodlení, který jako příslušenství přirostl k včas neuhrazené jistině půjčky. Kauza závazku vzniklého na základě dohody o narovnání tedy rovněž pramení ze smluvního vztahu půjčky. Dohodou o narovnání se změnil právní důvod existence závazku a byla upravena jeho výše, nezměnil se však důvod ekonomický (tj. kauza). Současně je s ohledem na předmět dohody o nepochybné, že závazek nepokrývá uhrazení jistiny půjčky, nýbrž je plněním poskytnutým nad rámec jistiny. Jedná se tedy o kapitálový výnos z půjčky.

Již dříve Nejvyšší správní soud¹⁰² poukázal na to, že příjmy z dohody o narovnání je třeba pro účely daňové posuzovat podle jejich kauzy. Nejvyšší správní soud se shoduje s názorem krajského soudu a správce daně, že příjmy, které K. H. obdržela ve zdaňovacím období roku 2006 a 2007 jako nucené vyrovnání, představují zčásti úhradu jistiny půjčky, zčásti úhradu běžného úroku a zčásti úhradu úroku z prodlení (ve výši sjednané v dohodě o narovnání, která je současně právním titulem existence této pohledávky). Příjmem z kapitálového majetku není úhrada jistiny, je jím ale úhrada běžného úroku a úroku z prodlení. Krajský soud tedy správně posoudil příjem ve výši 2.150.000 Kč (ve zdaňovacím období roku 2006) a příjem ve výši 1.160.025 Kč (ve zdaňovacím období roku 2007) jako předmět daně z příjmů fyzických osob podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, a kasační stížnost tak zamítl jako nedůvodnou.

1.3 Usnesení Ústavního soudu

K. H. s odvoláním na porušení čl. 4 a čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina), požaduje zrušení v záhlaví uvedených rozsudků Krajského soudu v Hradci Králové, kterými byly zamítnuty žaloby, jimiž se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2010, zamítajícími její odvolání proti dodatečným platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 včetně vyměření penále. Rovněž požaduje zrušení rozsudku Nejvyššího

¹⁰² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2009, č. j. 1 Afs 74/2009 – 62.

správního soudu, který po spojení řízení o obou kasačních stížnostech proti shora uvedeným rozsudkům krajského soudu ke společnému projednání kasační stížnosti zamítnul.

Z obsahu ústavní stížnosti a napadených rozhodnutí vyplývá, že podstatou sporu bylo posouzení otázky, zda plnění přijaté na základě dohody o narovnání, kterou K. H. uzavřela dne 21. 5. 2003 se správcem konkursní podstaty společnosti Kooperativy, podléhá dani z příjmů. Obchodní vztah mezi K. H. a Kooperativou byl založen smlouvou o půjčce celkem ve výši 2.280.312,30 Kč. Půjčka byla úročená úrokem ve výši 12% p. a. a pro případ prodlení s placením úrokem z prodlení ve výši 1% za každý den prodlení. Pohledávka K. H. na vrácení půjčené částky byla zajištěna několika instrumenty (pohledávkami Kooperativy za jinými společnostmi převedenými ve prospěch K. H. a blankosměnkou).

V konkursním řízení společnosti Kooperativa, vedeném formou nuceného vyrovnání, správce konkursní podstaty zjistil K. H. uplatněnou pohledávku jen v části, a to v rozsahu neuhrazené jistiny a smluvního úroku. V části 2.782.099,04 Kč (úroku z prodlení ve výši 1% za každý den) ji popřel z důvodu pochybností o právním důvodu jejího vzniku. Rovněž popřel v celé výši pohledávku za Kooperativou ve výši 4.700.074,95 Kč z titulu směnky vystavené dne 31. 3. 2001 (z důvodu duplicitního uplatnění téže pohledávky). K. H. se žalobami domáhala zjištění a určení pohledávek v popřené výši.

Dne 21. 5. 2003 uzavřela K. H. se správcem konkursní podstaty dohodu o narovnání. Na základě dohody o narovnání správce konkursní podstaty dodatečně uznal pohledávku K. H. ve výši 1.391.050 Kč, takže její pohledávka byla zjištěna v celkové výši 3.310.025,91 Kč, ve zbytku zůstala popřena, což stvrdil konkursní soud usnesením ze dne 9. 6. 2003. (K. H. vzala zpět obě žaloby o určení sporné částky podané v souvislosti s popřením pohledávek a řízení o nich byla zastavena.) Konkursní soud usnesením ze dne 28. 6. 2006 potvrdil nucené vyrovnání, na jehož základě byla K. H. v roce 2006 vyplacena částka v souhrnné výši 2.150.000 Kč a v roce 2007 částka v souhrnné výši 1.160.025 Kč.

Nejvyšší správní soud po provedeném řízení dospěl k závěru, že příjmy, které K. H. obdržela ve zdaňovacím období roku 2006 a 2007, jako nucené

vyrovnání, představují zčásti úhradu jistiny půjčky, zčásti úhradu běžného úroku a zčásti úhradu úroku z prodlení (ve výši sjednané v dohodě o narovnání, která je současně právním titulem existence této pohledávky). Příjmem z kapitálového majetku není úhrada jistiny, je jím ale úhrada běžného úroku a úroku z prodlení. Příjem K. H. ve výši 2.150.000 Kč (ve zdaňovacím období roku 2006) a příjem ve výši 1.160.025 Kč (ve zdaňovacím období roku 2007) je proto třeba posoudit jako předmět daně z příjmů fyzických osob podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů.

K. H. v ústavní stížnosti předložila Ústavnímu soudu argumentaci uplatněnou před obecnými soudy a vyjadřuje nesouhlas s jejich závěry, podle nichž plnění, které úpadce K. H. vyplatil v nuceném vyrovnání na základě dohody o narovnání v rozsahu převyšujícím jistinu půjčky, představuje příjem navyšující majetek K. H.

K. H. se domnívá, že příjem v rámci nuceného vyrovnání obdržela nikoliv proto, že přihlásila v konkursním řízení svoji pohledávku, nýbrž proto, že uzavřela se správcem konkursní podstaty úpadce dohodu o narovnání, na základě které převedla na úpadce právo na plnění z postoupených pohledávek, vlastnické právo k věcem movitým, které nebyly evidovány jako obchodní majetek, a vzala zpět svůj návrh na určení pravosti pohledávky z titulu směnky. Zákon o daních z příjmu přiznává osvobození příjmů z prodeje věcí movitých (technologie sušičky sila), přijaté náhrady škody (pohledávka za dlužníkem Českou pojišťovnou, a. s.) a příjmy za prodej cenných papírů (zpětvzetí žaloby na určení pravosti pohledávky ze směnky). Nelze proto přijmout závěr, že byla-li K. H. vyplacena úpadcem v nuceném vyrovnání částka vyšší než jistina půjčky, nelze tu část plnění, která jistinu půjčky převyšuje a která byla vyplacena na základě dohody o narovnání, bez dalšího považovat za příjem, při kterém došlo k navýšení majetku K. H. K. H. se domnívá, že pokud obecné soudy neprokázaly, že částka přijatá v nuceném vyrovnání převyšující nesplacenou část půjčky nesouvisí se skutečností, že se K. H. vzdala části svého majetku (přičemž část z příjmů prodejem tohoto majetku získaná by zcela nesporně byla osvobozena od daně z příjmu), zatížily soudní řízení vadou, která ve svém důsledku zasáhla do práva K. H. garantovaného čl. 11 Listiny.

Ústavní soud přezkoumal ústavní stížnost z hlediska kompetencí jemu svěřených Ústavou ČR, tj. z pozice soudního orgánu ochrany ústavnosti, který není další instancí v systému všeobecného soudnictví, není soudem nadřízeným obecným soudům a jako takový je oprávněn do jejich rozhodovací pravomoci zasahovat pouze za předpokladu, že nepostupují v souladu s principy obsaženými v hlavě páté Listiny, a dospěl k závěru, že stížnost není opodstatněná ve smyslu ustanovení § 43 odst. 2 písm. a) zákona 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Ústavním soudu“). Uvedené ustanovení rozeznává jako zvláštní kategorii návrhů návrhy „zjevně neopodstatněné“, čímž se v zájmu efektivity a hospodárnosti dává Ústavnímu soudu příležitost posoudit přijatelnost návrhu ještě předtím, než si otevře prostor pro jeho věcné posouzení, za předpokladu objektivně založené způsobilosti rozhodnout o „nepřijatelnosti“ již na základě obsahu napadených rozhodnutí orgánů veřejné moci a argumentace, jež je proti nim uplatněna v ústavní stížnosti, jestliže prima facie nedosahuje ústavněprávní roviny, tj. nemůže-li se, již ke své povaze a obsahu, dotknout ústavně zaručených práv a svobod.

S ohledem na uvedenou argumentaci ústavní stížnosti a na rozsah svých kompetencí se proto Ústavní soud zaměřil na zjištění, zda v řízení byly dodrženy principy hlavy páté Listiny, zda soudy neodůvodněně nevybočily ze zákonných standardů dokazování, zda hodnocení důkazů a z něj dovozené skutkové závěry nejsou výrazem zjevného faktického omylu či logického excesu, případně zda nejsou založeny na zcela neúplném (nedostatečném) dokazování. Taková pochybení však Ústavní soud nezjistil.

Jak Ústavní soud ověřil, na základě důkladného dokazování byl v projednávané věci dostatečně zjištěn skutkový stav, který opravňoval obecné soudy (správní orgány) k přijetí rozhodnutí. Obecné soudy, zejména Nejvyšší správní soud, v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně, výstižně a přesvědčivě odůvodnily, na základě jakých skutkových zjištění dospěly k závěru, že příjmy, které K. H. obdržela na podkladě dohody o narovnání, jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů.

Závěrům nejvyššího správního soudu nemá Ústavní soud z hlediska ústavnosti co vytknout. Z dosavadní judikatury Ústavního soudu vyplývá,

že postup ve správním a v soudním řízení, zjišťování a hodnocení skutkového stavu, i výklad jiných než ústavních předpisů, jakož i jejich aplikace při řešení konkrétních případů, jsou záležitostmi správních orgánů a posléze pak obecných soudů. Z hlediska ústavněprávního může být posouzena pouze otázka, zda skutková zjištění mají dostatečnou a racionální základnu, zda právní závěry těchto orgánů veřejné moci nejsou s nimi v „extrémním nesouladu“, a zda podaný výklad práva je i ústavně konformní, resp. není-li naopak zatížen „libovůlí“. Ústavní soud rovněž připomíná, že Ústavní soud na rozdíl od Nejvyššího správního soudu není primárně povolán k výkladu právních předpisů v oblasti veřejné správy, nýbrž ex constitutione k ochraně práv a svobod zaručených ústavním pořádkem.

Uvedené se plně vztahuje i na projednávanou věc, neboť podstatou ústavní stížnosti byl nesouhlas K. H. s právním posouzením věci, tedy s výkladem a aplikací jednoduchého práva, k jehož přezkumu Ústavní soud, jak bylo rozvedeno, není povolán. Ústavnímu soudu, který neposuzuje zákonnost vydaných rozhodnutí, tedy nepřísluší z pozice další odvolací instance přezkoumávat důsledky dohody o narovnání a posuzovat, zda poskytnutá část plnění, převyšující jistinu půjčky je příjmem, kterým došlo k navýšení majetku K. H.

Ústavní soud uzavírá, že K. H. namítaná pochybení v postupu správních orgánů a obecných soudů, jež by mohla způsobit porušení jejích ústavních práv a svobod, neshledal. Napadená rozhodnutí ani nemají znaky svévole a mezi skutkovými zjištěními a právními závěry z nich vyvozenými neexistuje ani extrémní rozpor, který by ve smyslu ustálené judikatury Ústavního soudu mohl být důvodem kasačního nálezu.

Vzhledem k tomu, že jak Ústavní soud ověřil, obecné soudy rozhodovaly v souladu s principy hlavy páté Listiny, jejich rozhodnutí, která jsou výrazem nezávislého soudního rozhodování, nevybočila z mezí ústavnosti a sama skutečnost, že se K. H. neztotožňuje se závěry soudu, nemůže zakládat odůvodněnost ústavní stížnosti, byl návrh podle ustanovení § 43 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu mimo ústní jednání a bez přítomnosti účastníků, odmítnut jako návrh zjevně neopodstatněný.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Na první pohled se zdá, že v této věci stojí proti sobě předpisy soukromého práva – občanský zákoník, a práva veřejného v podobě zákona o daních z příjmů ve vztahu k dohodě o narovnání a jejím účinkům. Podle § 585 občanského zákoníku se dohodou o narovnání ruší závazky, které jsou mezi stranami sporné, tím způsobem, že se nahrazují závazkem jiným. Titulem nového závazku je tedy sama dohoda o narovnání.

Známost skutečností však je jistá specialita daňových zákonů ve vztahu k soukromoprávním předpisům a zejména soukromoprávním úkonům. Ty stojí samostatně a už z povahy autonomie vůle je jasné, že strany se za určitých okolností mohou pokusit vyhnout placení daní svými soukromoprávními úkony, a z toho důvodu je pro oblast daní důležitá kauza každého právního úkonu, tj. ekonomický důvod, faktická aktivita daňového poplatníka, nikoliv ta tvrzená. Zjednodušeně by se dalo konstatovat, že smysl celého § 8 zákona o daních z příjmů je jasný a prostý různorodým výkladům; více méně dopadá na sekundární, nebo odvozené finanční prospěchy a příjmy z finančních prostředků a jejich zhodnocování anebo z výnosů z majetku, či fungování jiných subjektů, což byl i výše uvedený případ z praxe.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Zákon jasně uvádí, co jsou příjmy z kapitálového majetku. Bezpochyby je mezi nimi uveden úrok z peněžních plnění v § 8 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Pokud existuje jednání, ze kterého je přijato plnění ve formě úroků je nutné z něj daň odvést, a to i když uběhla nějaká doba a smluvními závazky následujícími došlo ke změně právního titulu daného peněžního plnění. Kauza však vždy zůstává stejná, ať se v průběhu času změní cokoliv v rámci soukromoprávního vztahu. Je to i logické a je možné se plně ztotožnit se závěry všech soudů, protože jinak by daňoví poplatníci narovnávali a měnili své vztahy novými právními tituly nahrazujícími ty původní a mohli by tak velmi jednoduše vyloučit svou daňovou povinnost a následně i odpovědnost. Dále je třeba vzít také v potaz § 35 odst. 2 a 3

občanského zákoníku, tedy úmysl účastníků právního úkonu. V daném případě bylo úmyslem postavit na jisto sporné závazky v souvislosti s dlužnými úroky, nikoliv změnit kauzu daného plnění.

Dohoda o narovnání je sice samostatným právním titulem nově vzniklého závazku, avšak z hlediska podřazení příjmů z této dohody pod zdanitelné příjmy ve smyslu zákona o daních z příjmů, je rozhodující ekonomický důvod existence závazku, tj. jeho kauza. Ta se zpravidla odvíjí z právních vztahů předcházejících uzavření dohody o narovnání.

V daném případě se K. H. pokusila dosáhnout daňové úlevy využitím institutu soukromého práva, avšak v rozporu s právem veřejným, které je a vždy musí být v takovýchto případech upřednostněno právě pro účely veřejné. Úhrada daní je nutností k zajištění příjmů veřejných rozpočtů, a proto je třeba jejich opodstatnění vykládat ze široka a rozhodně ne podle vůle daňových poplatníků. Příklad dohody o narovnání do jisté míry říká, že nezáleží jaké kroky oficiálně nebo formálně subjekty daňového procesu provedou, či jak se budou chovat, podstatný je pravý a původní důvod a původ jejich chování, tedy ekonomický záměr – kauza. Tím došlo k potvrzení hypotézy nastíněné v úvodu této kapitoly.

VI. UPLATNĚNÍ DAŇOVÉHO VÝDAJE

Často se vede polemika nad tím, co je vlastně účetnictví a jakou váhu má v daňovém procesu, zdali je to důkaz sám o sobě, anebo spíše jen povinná evidenční „pomůcka“ pro poplatníka nebo také pro správce daně, dále je důležité vymezit právní aspekty uplatnění daňových výdajů ve vztahu k účetnictví.

Kapitola vychází z hypotézy, že samo o sobě účetnictví není potvrzením skutečného ekonomického stavu a skutečný stav může být ověřen až faktickým zjištěním a ověřením skutkového stavu. Je důležité také postavit na jisto, co jsou skutečné daňové výdaje předpokládané zákonem o daních z příjmů a co slouží k tomu, aby takovéto výdaje byly považovány za prokázané.

Teorie praxe se často setkává se s problémem posoudit v konkrétním případě, co ještě je výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dochází ke sporům, zda konkrétní výdaj je či není uznatelným výdajem. Poplatník se obrací o pomoc na zákon o daních z příjmů,¹⁰³ kde je v § 24 uvedeno, co jsou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Znalost problematiky výdajů, které poplatník daně z příjmu vynaložil k dosažení svých příjmů a které tedy od výnosů může odečíst a tím snížit svůj daňový základ, je jednou ze základních předpokladů pro správný výpočet daňové povinnosti při fungování autoaplikační zásady ve finančním, potažmo berním právu. Tato problematika je neustále aktuální a také bude aktuální do té doby, dokud bude v daňovém právu fungovat autoaplikační zásada.

Malým interpretačním problémem je, že výčet v § 24 zákona o daních z příjmů je pouze demonstrativní, nabízí pouze neuzavřenou množinu.¹⁰⁴

Otázka zde nastíněná směřuje k tomu, zda a jakým způsobem lze nebo nelze určité výdaje (konkrétně odvedené DPH v případě, kdy povinnost k odvodu DPH nebyla dána, tedy DPH bylo odvedeno navíc, neboť v momentě tohoto odvodu nešlo prokázat osvobození od DPH; toto osvobození bylo

¹⁰³ PITTERLING, Marcel. *Daňově uznatelné výdaje*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-483-3. S. 11.

¹⁰⁴ *Ibid.*

možno prokázat až později) zahrnovat mezi výdaje snižující základ daně ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Obecně nečiní problémy stanovit za pomoci zákona, judikatury a odborné literatury co lze uplatňovat za uznatelný výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů, avšak je spousta činností, které nabízejí jistou formu odchylek od standardního průběhu stanovování daňového základu, jinými slovy, kdy není ani v zákoně jasně uvedeno, zda konkrétní výdaje jsou, či nejsou výdaji uznatelnými.

Druhou větví zde nastíněného problému je pak vedení účetnictví a jeho problematika konkretizovaná hlubším rozbořením relevantnosti účetních dokladů a informací v nich uvedených ve vztahu k procesu správy daní a prokazování tvrzených, či naopak popíraných skutečností.

Tyto dvě větve problému v této kapitole rozebíraného spolu souvisejí zejména tím, že se potkává jejich užití v daňovém procesu, kdy uznatelnost výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů je prokazována účetními doklady, respektive informacemi v nich uvedenými. Z toho vyplývá zásada, že vždy je zejména na místě nutnost nejprve postavit najisto a priori hmotněprávní otázku, tedy otázku *sine qua non*. V našem případě je hmotněprávní otázkou posouzení splnění podmínky nutné pro osvobození od placení DPH, při dodání zboží do jiného členského státu a dodání zboží při vývozu. Teprve poté lze z takto zjištěné informace usuzovat na naplnění podmínek § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, tedy zda se v konkrétním případě jedná o daňově relevantní náklad.

Tato problematika je volena proto, že se jedná o tak specifické otázky, na které literatura nezná a neposkytuje odpovědi a doposud se tímto ani nezabývala. Příjmy a výdaji se rozumí částky, které jsou skutečně uhrazeny a využívají je poplatníci vedoucí daňovou evidenci¹⁰⁵ a obecná pojednání o možnostech uplatnění nákladů v literatuře samozřejmě nalezneme a i podle zákona o daních z příjmů je jasné, že klasický odvod DPH není daňově uznatelný výdaj.

¹⁰⁵ RADVAN, 2008, op. cit. S. 262.

1 JUDIKATURA

Daňový subjekt – KSK BONO, s. r. o., v rozhodném období dodávala zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí; dodání zboží do jiného členského státu EU je za podmínek stanovených zákonem o č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) osvobozeno od DPH. Vzhledem k tomu, že společnost KSK BONO neměla k datu sestavení daňového přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období k dispozici důkazní prostředky prokazující, že zboží bylo skutečně do jiného členského státu EU přepraveno, neuplatnila osvobození podle § 64 odst. 1 zákona o DPH a z těchto plnění odvedla daň na výstupu. Tu pak uplatnila jako daňově relevantní náklad v základu daně, činila tak proto, že neměla k dispozici daňový doklad podle § 30 uvedeného zákona, kterým by prokázala existenci vývozu. Správce daně vyloučil ze základu daně částku ve výši konečného zůstatku účtu, neboť právě tato částka měla podle jeho názoru představovat dopočítanou DPH při dodání zboží do jiného členského státu a při vývozu zboží.

Nadřízený správce daně následně zamítl odvolání společnosti KSK BONO proti dodatečnému platebnímu výměru na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové

Proti rozhodnutí správce daně podala obchodní společnost žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové, v níž výslovně uvedla, že na účet 648.023 bylo v roce 2006 účtováno celkem pět typových účetních případů; tyto všechny tvořily celkový zůstatek účtu ve výši 688.798,78 Kč. Správní orgány obou stupňů se ovšem zabývaly pouze dvěma typy účetních případů, a to dodáním zboží do jiného členského státu, u kterého nebyly splněny podmínky pro osvobození od DPH, a dodání zboží při vývozu, u něhož nebyly splněny podmínky pro osvobození od DPH. Správní orgány přitom ale vyloučily ze základu celou částku 688.789,78 Kč, ačkoli zůstatek tohoto účtu tvořily i další tři typy účetních případů. Tuto námitku obchodní společnost zdůraznila opakovaně, a to při ústním jednání na soudě dne 30. 11. 2010 a dále ve vyjádření ke stanovisku správce daně.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 11. 2010, č. j. 31 Af 41/2010-68, aniž by se ke shora uvedené žalobní námitce obchodní společnosti vyjádřil.

Obchodní společnost podala proti tomuto rozsudku krajského soudu kasační stížnost, na jejímž základě byl uvedený rozsudek Nejvyšším správním soudem zrušen pro nepřezkoumatelnost, aniž by se Nejvyšší správní soud zabýval meritem věci, a to konkrétně rozsudkem ze dne 6. 1. 2012, č. j. 5 Afs 8/2011-151.

Krajský soud tedy vydal ve věci další rozhodnutí dne 29. 6. 2012, č. j. 31 Af 41/2010-223. Proti tomuto rozhodnutí podala opět kasační stížnost společnost KSK BONO. Brojila proti závěrům krajského soudu stran částečného hmotněprávního posouzení správnosti a zákonnosti napadeného rozhodnutí a nesouhlasila s právním posouzením věci samé.

Společnost KSK BONO uvedla, že způsob účtování „dodanění“ a následné „storno dodanění“ u dodání zboží společnosti Agrigama UAB v Litvě dokumentovala ve svém vyjádření ke stanovisku správce daně; vysvětlení doložila pomocí příloh; dokumentovala tím, že interní doklady mají náležitosti podle § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Ani tuto žalobní námitku krajský soud nepřezkoumal; soud přitom své odůvodnění postavil na neprůkaznosti interních účetních dokladů a na absenci náležitostí těchto dokladů; jednalo se tedy o zásadní žalobní námitku.

Krajský soud rovněž zcela pominul žalobní námitku, v níž společnost KSK BONO poukazovala na fakt, že DPH nebylo možné účtovat jako pohledávku za odběrateli (na účtu 311 - Pohledávky z obchodního styku). O této skutkové otázce nebyl mezi společnostmi KSK BONO a správcem daně spor. Správce daně výslovně konstatoval: *„Není sporu o tom, že částky uvedené na dokladech byly konečnými částkami pro odběratele (pohledávkami).“* V rozhodnutí správce daně taktéž uvedl, že: *„Daňový subjekt dovozuje, že dle názoru správce daně by daňová povinnost DPH měla být účtována na účet 311. Jak vyplývá z daňového spisu, tento názor správce daně nikdy nevyslovil, takový názor by neměl oporu v zákoně o účetnictví a souvisejících předpisech, protože nenastal účetní případ, o kterém by mělo být účtováno jako o pohledávce za odběrateli.“*

Společnost KSK BONO pro případ, že by krajský soud vedl své úvahy tímto směrem, zdůraznila, že měla s odběrateli z členských států cenu sjednanou včetně případné DPH; smluvní strany tuto cenu nezpochybňovaly, byla pro ně závazná a konečná a odpovídala všem předpisům. Byla-li cena smluvními stranami určena jako cena konečná (např. 100), nelze pro účely daně z příjmů tvrdit, že cena byla 100 + DPH. Tomu by muselo odpovídat soukromoprávní ujednání obou smluvních stran.¹⁰⁶

Krajský soud v odůvodnění konstatoval, že nebylo možné dovodit, jak byly dohodnuty realizační ceny, přitom zde ale mezi společnostmi KSK BONO a správcem daně nebylo o této otázce sporu; krajský soud tak vybočil z dispoziční zásady. Pokud však zároveň krajský soud nad rámec námitek konstatoval, že z postupu společnosti KSK BONO nebylo možné dovodit, jak byly dohodnuty realizační ceny, tento svůj závěr neodůvodnil. Z rozsudku není patrné, proč krajský soud nevzal ohledně skutkového stavu (tedy že cena byla konečná včetně případné DPH a nelze ji navyšovat) v potaz argumenty společnosti KSK BONO, ale ani správce daně, který považoval částky na fakturách za konečnou cenu pro odběratele.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Zásadní námitkou společnosti KSK BONO v soudním řízení je, že správní orgány spornou otázku, a to daňovou uznatelnost DPH jakožto výdaje podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, řešily primárně z pohledu účetních předpisů, aniž by posoudily a priori otázku, zda společnost KSK BONO byla podle zákona o DPH povinna daň odvést či nikoli (a to bez ohledu na to, že společnost KSK BONO k určitému datu důkazními prostředky nedisponovala). Jak Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, i z podané žaloby vyplynulo, že tuto otázku společnost KSK BONO v průběhu daňového řízení několikrát vznesla, správní orgány však nepovažovaly její řešení za podstatné, resp. odpověď na tuto otázku neposkytly, a to s odůvodněním, které nemůže obstát. Na jejich názoru setrval i krajský soud, který v odůvodnění konstatoval: „*Krajský soud přisvědčil názoru správce daně prezentovanému v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že není jeho povinností sdělovat daňovému*

¹⁰⁶ Společnost KSK BONO zde přitom odkázala na Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 4. 2003, č. j. 32 Odo 835/2002 – 150.

subjektu jakákoliv stanoviska před vydáním konečného rozhodnutí. Lze pouze dodat, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí se pak správce daně problematikou povinnosti odvést daň z přidané hodnoty podrobně zabýval, ačkoli předmětem sporu je stanovení základu daně z příjmů právnických osob. Daň z přidané hodnoty tedy nebyla předmětem vyměřovacího řízení a posléze doměření. Předmětem přezkumu je posouzení oprávněnosti snížení výnosů, proto i námitky (společnosti KSK BONO – pozn. autora) týkající se splnění podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty lze považovat za irrelevantní.“ K uvedenému jen Nejvyšší správní soud podotýká, že v odůvodnění rozhodnutí správce daně založeném z převážné části na popisu způsobu účtování společnosti KSK BONO, které správce daně označuje za nestandardní, a na úvahách správce daně o tom, jak mělo být správně účtováno, nenalezl část, v níž by se správce daně krom konstatování řady ustanovení zákona a skutečností zjištěných v řízení (obsahem výzev apod.) zabýval tím, zda společnost KSK BONO byla, či nebyla povinna z hlediska zákona o DPH daň odvést, respektive konstatuje, že „*protože stěžovatelka na daňových dokladech deklarovala osvobozené plnění, jednalo se o osvobozené plnění. daňový subjekt pracuje s fikcí, že dodané zboží do EU již nebylo možno osvobodit ani následně, toto tvrzení však na výzvu neprokázala*“ (oprávněnost námitky stěžovatele stran nepřipustnosti negativní důkazní teorie – pozn. Nejvyššího správního soudu). Správce daně rovněž konstatoval: „*Ze zákona rovněž vyplývá, že odvolací orgán je povinen před vydáním rozhodnutí o odvolání sdělovat daňovému subjektu stanoviska, která jsou reakcí na odvolací námitky, jak požaduje daňový subjekt v odvolání.*“

Rovněž zde musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že správce daně ve svém úsudku pochybil a vybočil nejen z rámce zákona o správě daní a poplatků (viz např. § 2 odst. 9, § 48 odst. 7), ale rovněž nereflektoval ani judikaturu správních soudů,¹⁰⁷ kdy například Nejvyšší správní soud, byť ve skutkově odlišné věci, nicméně s použitelným závěrem stran nutnosti postavit najisto a priori hmotněprávní otázku, konstatoval: „*Otázkou sine qua non pro další řízení je vyřešit povahu uskutečněného plnění – přechodu nemovitosti v dražbě. Sporným ve věci je, zda se jedná o zdanitelné plnění nebo o plnění osvobozené, které lze podřadit pod § 56 odst. 1, resp. § 51 písm. e) zákona o DPH. Teprve poté bude namístě se zabývat tím, zda stěžovatel prokázal nárok na odpočet daně ve smyslu § 28 odst. 7,*

¹⁰⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 – 113.

§ 72 a § 73 zákona, popř. tím, zda byl splněn časový test dle § 56 odst. 1 (zákona o DPH – pozn. autora) v souvislosti s uplatněním § 4 odst. 3 písm. e) (zákona o DPH – pozn. autora).“

Z citovaného rozsudku však zcela na postup správce daně dopadají následující závěry: „Nejvyšší správní soud nesdílí in concreto názor stěžovatele o porušení zásady dvojinstančnosti řízení.¹⁰⁸ V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: ‚Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá daňového řádu (z roku 1992 – pozn. autora)) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu (z roku 1992 – pozn. autora)).“

Rozhodnutí správce daně a nadřazeného správce daně tvoří jeden celek, teprve doručením rozhodnutí o odvolání dochází k pravomocnému vyměření daňové povinnosti.¹⁰⁹

Je tedy zřejmé, že správce daně je oprávněn v průběhu odvolacího řízení doplňovat dokazování a zjišťovat skutečnosti, které mohou mít vliv na správné vyměření daně. Takové oprávnění vyplývá i z § 50 odst. 3 daňového řádu z roku 1992. V takovém případě však současně musí správce daně dostát základním zásadám daňového procesu. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl,¹¹⁰ povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně svědčí daňovému subjektu v takovém řízení kdykoli (§ 2 odst. 9 daňového řádu z roku 1992). Není tedy rozhodné, zda se tak děje v rámci vytýkácího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo v ustanovení zvláštní části zákona expressis verbis uvedeno. Změnil-li nadřazený správce daně právní kvalifikaci a postavil své závěry o neuznání nároku na odpočet na zcela jiných důvodech, bylo jeho povinností společnost KSK BONO v průběhu odvolacího řízení seznámit

¹⁰⁸ Vychází přitom s rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134.

¹⁰⁹ Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 – 110. Též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61, a Usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161.

¹¹⁰ Např. ve svém rozhodnutí ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 – 60.

s novými skutečnostmi, které zjišťoval, a umožnit mu vyjádřit se k nim, popř. navrhnout důkazy k nově zjištěným skutečnostem. Nepostupoval-li tak, porušil čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, garantující právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům. Této povinnosti nadřazený správce daně nedostál, čímž zatížil své rozhodnutí vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Nelze ani pominout to, že kontrolu u společnosti KSK BONO provádělo oddělení specializované kontroly, tím spíše se měl správce daně dříve, než učinil závěry stran dopadů DPH do daňových výdajů, zabývat samotnou hmotněprávní otázkou DPH.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu otázka hmotněprávního posouzení je otázkou sine qua non.

Krajský soud předně konstatuje, že se znovu zabýval posouzením otázky, zda společnost KSK BONO měla právo uplatnit si DPH související s dodáním zboží do jiného členského státu EU a do třetích zemí jako položku snižující výnosy, přitom konstatuje, že tyto závěry nebyly Nejvyšším správním soudem zpochybněny. Nutno podotknout, že není zřejmé, jaké závěry Nejvyšším správním soudem nebyly zpochybněny, jestliže kasační soud se právě z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu nezabýval ve svém zrušujícím rozsudku jinou otázkou než otázkou oprávněnosti pověření správce daně ke kontrole; přitom výslovně ve zrušujícím rozsudku uvedl: „*Vada spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu přitom Nejvyššímu správnímu soudu brání v tom, aby se vyjádřil k jednotlivým námitkám (společnosti KSK BONO – pozn. autora) ve vztahu k hmotněprávním otázkám. K uvedenému se musí nejdříve vyjádřit krajský soud, neboť v opačném případě by Nejvyšší správní soud upřel účastníkům řízení možnost, aby proti právním závěrům a úvahám, které by Nejvyšší správní soud vyslovil až v řízení o kasační stížnosti, brojili oprávněným prostředkem.*“

K otázce oprávněnosti uplatněných výdajů krajský soud nyní uvedl: „(Společnosti KSK BONO – pozn. autora) *si proto, jak ostatně uvedla i v žalobě, neuplatnila osvobození od této daně ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH a daň na výstupu odvedla, přičemž takto odvedenou daň si pak uplatnila v základu daně z příjmů. Po posouzení takto nastíněných skutkových okolností, vyplývajících ostatně ze správního spisu i samotných žalobních námitek, dospěl krajský soud k závěru, že tuto splatnou*

daň nelze zahrnout mezi výdaje snižující základ daně ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Krajský soud se přiklonil k názoru správce daně, dle něbož účtování (společnosti KSK BONO – pozn. autora) nebylo prováděno v souladu se zákonem o účetnictví, když bylo účtováno nesprávně a neprůkazně. Tato skutečnost pak měla ve vazbě na § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vliv i na stanovení její daňové povinnosti k dani z příjmů.“

Uvedené závěry jsou zcela nepřezkoumatelné, a to pro nedostatek důvodů. Není zřejmé, jakými právními úvahami se krajský soud řídil při posouzení „*takto nastíněných okolností*“, když dospěl k závěru, že DPH nelze zahrnout mezi výdaje podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Krajský soud se bez dalšího pouze přiklání k závěrům správce daně, který usuzuje na daňovou neseznatelnost pouze ze způsobu účtování, které správce daně označil za nestandardní bez toho, aby byla postavena najisto otázka DPH. Krajský soud tak shodně se správcem daně opřel svůj závěr zásadně o porušení účetních předpisů, konkrétně § 11, § 12, § 8 a § 33a zákona o účetnictví, akceptoval toliko fakt, že na daňových dokladech týkajících se dodání zboží do jiného státu EU nebo dodání zboží při vývozu bylo uvedeno DIČ odběratele a daň ve výši nula, a proto se jednalo o osvobozené plnění.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, v němž mimo jiné poukázal na odlišné cíle účetnictví a daní, jakož i na vzájemné souvislosti a možnosti případných dopadů účetních nesprávností do daní. I v daném případě považuje nejvyšší správní soud za nutné konstatovat, že účetnictví je určitým prostředkem k zobrazení reality. Jak a zda má být o určité transakci účtováno, musí přitom vždy vycházet a priori ze zjištěného skutkového stavu. Nelze tedy pouze formálně z obsahu daňového dokladu dovozovat, že tomuto zápisu skutečně odpovídá skutkový stav. Poruší-li daňový subjekt zákon o účetnictví, implikuje to popřípadě a priori možnost uložení sankce podle zákona o účetnictví, samo o sobě to však ještě neznamená dopad do výše daňové povinnosti, která je definována tím kterým hmotněprávním předpisem. Nelze proto při posouzení toho, zda se v případě společnosti KSK BONO jednalo o po právu uplatněný daňový výdaj podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, vycházet pouze z údajů uvedených na daňovém dokladu a způsobu účtování o něm, aniž

by byla brána v potaz najisto postavená skutečnost, které se společnost KSK BONO v řízení dovolávala, tzn., zda vznikla společnosti KSK BONO povinnost odvést DPH na výstupu (kterou odvedla), a to bez ohledu na to, zda formálně bylo na daňovém dokladu uvedeno, že se jedná o osvobozené plnění. Pokud tedy krajský soud vycházel shodně se správcem daně pouze z toho, co bylo uvedeno na dokladech, aniž by bral v potaz u každého z deklarovaných případů, zda skutečně měla společnost KSK BONO odvést daň, postupoval nesprávně. O tom, zda bylo, jak tvrdí správce daně a soud, ze strany společnosti KSK BONO chybně účtováno na účet 648, přičemž takové účtování mělo za následek neprůkaznost účetnictví a snížení hospodářského výsledku a základu daně, mělo vyplýnout z konkrétního posouzení podstaty každého případu, u kterého nebyly k 31. prosince 2006 (neboť pouze v těchto případech vznikl problém, kdy společnost KSK BONO odvedla v roce 2006 DPH na výstupu a důkaz o skutečném dopravení zboží se jí buď nepodařilo získat vůbec, nebo až po 1. 1. 2007) splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu a pro osvobození dodání zboží při vývozu.

Teprve poté lze z takto zjištěné informace usuzovat na naplnění podmínek § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Krajský soud přitom sám konstatuje, že z postupu společnosti KSK BONO nelze dovodit, jak byly dohodnuty realizační ceny, jak byl stanoven základ daně a sazba daně apod. Krajský soud pouze konstatuje nevyřešené otázky, aniž by však reflektoval povinnost správce daně právě tyto otázky vyřešit. Krajský soud ve svém rozhodnutí setrval na právních i skutkových závěrech správce daně, přitom ponechal bez povšimnutí vady, kterými správce daně své rozhodnutí zatížil. Nadto zatížil obdobnými vadami i své rozhodnutí.

Nelze rovněž přehlédnout, že krajský soud bez dalšího převzal právní argumentaci správce daně, aniž by její příslušnost ověřil. Pokud uvádí s odkazem na § 26 odst. 1 zákona o DPH, že společnost KSK BONO byla povinna vystavit daňový doklad – fakturu do patnácti dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění, je třeba konstatovat, že v roce 2006 neměla společnost

KSK BONO povinnost daňové doklady včetně opravných dokladů vystavovat.¹¹¹ Pokud tedy společnost KSK BONO účtovala o DPH na základě interních dokladů, postupovala z hlediska DPH i zákona o účetnictví zcela správně. Teprve po novele zákona účinné k 1. 1. 2009, na rozdíl od předchozí úpravy, je vystavení daňového dokladu plátcem povinné bez ohledu na to, zda byl o doklad požádán, či nikoli.

Pokud krajský soud vytýká společnosti KSK BONO (shodně se správcem daně) způsob účtování, konkrétně uvádí, že v případě zjištění, že faktura byla zaúčtována nesprávně, měl být vystaven doklad opravný, původní účetní zápis měl být stornován a měl být zaúčtován správně (na účet 343 nikoli opětovně na účet 648.023), lze s ním do jisté míry souhlasit, nicméně již nelze souhlasit s tím, že společnost KSK BONO způsobem, jakým účtování provedla (nesprávně účtovala celou cenu do výnosů), nesprávně ovlivnil hospodářský výsledek. Toto účtování mělo stejný dopad do výsledku hospodaření i základu daně z příjmů, jako kdyby účtovala správně rozvahově na stranu Dal účtu 343 jako závazek za FÚ. Krajský soud takový závěr převzal z argumentace správce daně, aniž by dopady účtování sám posoudil.

Krajský soud v odůvodnění rovněž konstatuje, že se nemohl ztotožnit s názorem společnosti KSK BONO, která považovala částku odpovídající DPH na výstupu za daňově relevantní náklad podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů; přitom uvádí, že DPH „na výstupu je u plátce průběžnou položkou neovlivňující základ daně, neboť částku daně z přidané hodnoty, kterou plátce inkasuje od odběratele, je povinen vykážat v daňovém příznání jako daň na výstupu a jako takovou ji následně odvést do státního rozpočtu. V této pozici tedy plátce vybere daň a následně ji odvede. Není tudíž žádný důvod pro to, aby ovlivňovala výši jeho daňového základu u daně z příjmů, neboť se jedná o průběžnou položku, která je vůči hospodářskému výsledku, tedy i základu daně z příjmů, neutrální“. Takový

¹¹¹ Podle § 26 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2006: „Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, je povinen na vyžádání za každé zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu, která není založena nebo zřízena za účelem podnikání, vystavit daňový doklad, a to nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně a do 15 dnů ode dne přijetí platby, pokud k přijetí platby došlo před uskutečněním zdanitelného plnění a plátcí vznikla k datu přijetí platby povinnost přiznat daň na výstupu; pokud plátcí nevznikla povinnost přiznat daň při přijetí platby před uskutečněním plnění, daňový doklad při přijetí platby nesmí vystavit. Údaje o dani a základu daně se na daňových dokladech uvádějí v české měně.“

závěr je obecně zcela jistě správný, nicméně v daném případě nedopadá na skutkový stav, neboť platí zásadně při modelové situaci plátce – plátce v tuzemsku.

Krajský soud dále konstatoval, že se „nemohl ztotožnit ani s dalšími námitkami (společnosti KSK BONO – pozn. autora) týkajícími se nezákonnosti výzvy ze dne 20. 7. 2009, nedodržení zásady přiměřenosti ze strany správce daně, porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod pro nesdělení názoru na povinnost odvodu daně z přidané hodnoty a nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro absenci data podpisu. K tomu lze konstatovat, že správce daně postupoval v souladu se zásadami daňového řízení zakotvenými v § 2 odst. 7 daňového řádu (z roku 1992 – pozn. autora) a shora vzpomínané nedostatky mu nelze při provádění správy daní vytknout“. Není zřejmé, z jakého důvodu se zde opírá krajský soud o § 2 odst. 7 daňového řádu z roku 1992, neboť v případě společnosti KSK BONO nebyl postup podle uvedeného ustanovení aplikován, nadto v takovém případě by důkazní břemeno stran prokazování skutečností (viz výše k prokazování negativních skutečností) leželo na správci daně, nikoli daňovém subjektu; mimoto o stavu skutkovém zde nebylo sporu, žádné simulované ani disimulované úkony nebyly předmětem dokazování v řízení.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správní orgány zatížily řízení zásadními vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí, tedy konkrétně tím, že nevyřešily zásadní otázku, zda byla společnost KSK BONO povinna podle zákona o DPH daň odvést, či nikoli, správce daně rovněž porušil ustanovení daňového řádu z roku 1992 tím, že se nevypořádal s námitkami společnosti KSK BONO a neseznámil ji se změnou právního hodnocení, které v odvolacím řízení provedl. Dílem dává společnosti KSK BONO za pravdu v jejích námitkách směřujících k nepřiměřenosti výzvy. Společnost KSK BONO není schopna prokazovat skutečnost, že nemá důkazní prostředky prokazující vývoz zboží; správce daně při respektování § 2 odst. 2 daňového řádu z roku 1992 volí takový postup, který je věci adekvátní – viz požadavek na předložení množství dokladů, aniž by kontrolu provedl a stav ověřil u daňového subjektu – viz též § 16 odst. 1 citovaného zákona. Na výše uvedených nedostacích setrval ve svém rozhodnutí krajský

soud, který namísto toho, aby rozhodnutí správce daně zrušil, pouze převzal argumentaci správce daně, aniž by uvedl, z jakých skutkových a právních úvah vycházel.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Správní orgány, stejně tak jako soud ve správním soudnictví byly velmi rychle hotovy a vypořádány se svými závěry, respektive se skutkovým stavem a jeho prokázáním, či neprokázáním, aniž by posoudily a priori otázku, zda společnost KSK BONO byla podle zákona o DPH povinna daň odvést či nikoli (a to bez ohledu na to, že společnost KSK BONO k určitému datu důkazními prostředky nedisponovala). Jak Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, i z podané žaloby vyplynulo, že tuto otázku společnost KSK BONO v průběhu daňového řízení několikrát vznesla, správní orgány však nepovažovaly její řešení za podstatné, resp. odpověď na tuto otázku neposkytly, a to s odůvodněním, které nemůže obstát.

Zásadní otázkou je, zda platí, že DPH na výstupu je u plátce průběžnou položkou neovlivňující základ daně? Ano, určitě to pravdivé tvrzení je, neboť částka daně z přidané hodnoty, kterou plátce inkasuje od odběratele, je povinen vykázat v daňovém přiznání jako daň na výstupu a jako takovou ji následně odvést do státního rozpočtu. V této pozici tedy plátce vybere daň a následně ji odvede. Není tudíž žádný důvod pro to, aby ovlivňovala výši jeho daňového základu u daně z příjmů, neboť se jedná o průběžnou položku, která je vůči hospodářskému výsledku, tedy i základu daně z příjmů, neutrální.

Jenže toto platí zásadně při modelové situaci plátce – plátce v tuzemsku a zůstává tak otázka, jak je tomu v mezinárodním měřítku. Podle mého názoru toto tvrzení v mezinárodním měřítku neplatí bez dalšího a zejména ne v tomto případě.

Dodání zboží do jiného členského státu EU je totiž za podmínek stanovených zákonem o DPH osvobozeno od DPH. Vzhledem k tomu, že společnost KSK BONO neměla k datu sestavení daňového přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období k dispozici důkazní prostředky prokazující, že zboží bylo skutečně do jiného členského státu EU přepraveno, neuplatnila

osvobození podle § 64 odst. 1 zákona o DPH a z těchto plnění odvedla daň na výstupu. Tu pak uplatnila jako daňově relevantní náklad. To znamená, že pokud bylo skutečně plnění osvobozeno (hmotněprávní otázka) od placení DPH, přesto však DPH odvedeno „pro jistotu“ bylo, jedná se podle mého názoru o daňově uznatelný výdaj. Pokud bychom připustili opak, pak by docházelo ke zjevnému bezdůvodnému obohacení státu, který by obdržel platbu za DPH, přičemž plátce daně žádnou částku DPH nevybral, protože mu ji poplatník nehradil a přestože DPH nevybral, DPH odvede, aniž by si o takovýto odvod mohl snížit základ daně z příjmu.

V případě, že by se však prokázalo, že plnění osvobozeno od DPH není, pak je samozřejmé, že odvedené DPH není možné brát jako daňově uznatelný náklad, neboť pak plátce obdržel platbu včetně DPH, tedy vybral daň a následně ji odvedl, tedy částka rovnající se DPH v rámci ceny za dodané zboží je jeho příjmem a následně i výdajem sobě rovným.

Postup krajského soudu byl velmi laxním a zcela jistě se s ním nelze ztotožnit pro spoustu vad, které Nejvyšší správní soud vytkl. Je zcela bez pochyby, že Nejvyšší správní soud určil jasná vodítka pro další rozhodování a tak, aby bylo možné ve věci konečně rozhodnout a věc i dále případně přezkoumat Nejvyšším správním soudem, přičemž pochybnosti o znění zákona, či jeho interpretaci zde nejsou, jde jen o nedůsledné zjištění skutkového stavu a jistý alibismus a nepřesnost jak správce daně, tak krajského soudu.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Je jasné, že v každém případě platí nutnost prvotního hmotněprávního posouzení věci, aby bylo možné dále rozebírat procesněprávní otázky daňového procesu v souladu se zásadami autoaplikace a zákona. Takové hmotněprávní posouzení nelze bez dalšího dovodit z účetních dokladů, tedy zda společnost KSK BONO byla, či nebyla povinna z hlediska zákona o DPH daň odvést, bez ohledu na to, zda formálně bylo na daňovém dokladu uvedeno, že se jedná o osvobozené plnění.

Jak správce daně, tak prvoinstanční soud, se zabývali spíše správností, či nesprávností vedení účetnictví společnosti KSK BONO, avšak i když je pravdou, že bylo vedené špatně, vůbec neovlivňuje meritum věci v tomto

daném případě, a tím je zodpovězení na otázku zda takové vedení účetnictví mělo vliv na hospodářský výsledek společnosti KSK BONO, tedy zda díky tomu byl ovlivněn daňový základ poplatníka. Špatné účtování však mělo stejný dopad do výsledku hospodaření i základu daně z příjmů, jako kdyby společnost KSK BONO účtovala správně rozvahově na stranu Dal účtu 343 jako závazek za FÚ. Z toho tedy jasně vyplývá, že perfektní účetnictví není rozhodující pro stanovení základu daně. To, co opravdu rozhoduje z pohledu snížení daňového základu, je skutečnost, zda si poplatník mohl anebo nemohl určité výdajové položky skutečně odečíst anebo ne, což v tomto případě jednoznačně řečeno a prokázáno nebylo.

Nejdůležitějším závěrem je potvrzení hypotézy, že účetnictví je jen určitým prostředkem k zobrazení reality. Jak a zda má být o určité transakci účtováno, musí vždy vycházet a priori ze zjištěného skutkového stavu. Nelze tedy pouze formálně z obsahu daňového dokladu dovozovat, že účetnímu zápisu skutečně odpovídá skutkový stav.

VII. NEREALIZOVANÉ KURZOVÉ ROZDÍLY

Kurzové rozdíly vznikají u pohledávek nebo peněžních prostředků v cizí měně či závazků vůči zahraničním partnerům v důsledku toho, že zákon o účetnictví ukládá povinnost vést účetnictví v české měně a při pohybu kurzu domácí měny k měně cizí se hodnota těchto aktiv nebo pasiv mění. České daňové právo však kurzové rozdíly až na výjimky vůbec neupravuje, což způsobuje řadu výkladových nejasností zejména v případech určení jejich daňového režimu. Zažitou praxi správce daně, který jednak nerozlišoval mezi tzv. realizovanými a nerealizovanými kurzovými rozdíly, jednak ke kurzovým rozdílům přistupoval jako finančním výnosům či nákladům, jež jsou součástí výsledku hospodaření a jako takové automaticky vstupují do základu daně, narušil svým rozsudkem Nejvyšší správní soud.

Následující text se zabývá právními aspekty zdaňování nerealizovaných kurzových rozdíků, a to zvláště s ohledem na průlomové rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které je zcela v rozporu s předchozí metodikou orgánů finanční správy. Cílem této kapitoly je po shrnutí související judikatury a na základě analýzy regulace *de lege lata* vyjasnit interpretaci a aplikaci příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů a potvrdit či vyvrátit hypotézu, že nerealizované kurzové zisky nejsou ve své podstatě příjmem podle zákona o daních z příjmů a tudíž nepodléhají zdanění.

1 JUDIKATURA

Společnost MP Developement, a. s., při financování výstavby hotelu využila dlouhodobého úvěru poskytnutého zahraniční bankou v cizí měně, a to z důvodu nevýhodnosti úvěrových podmínek poskytovaných českými bankami. Na konci účetního období byla sestavena účetní závěrka, v rámci které byly přepočteny závazky v cizí měně na české koruny. Vzniklý rozdíl z přecenění, tzv. nerealizovaný kurzový zisk byl zaúčtován na výsledkový účet, což v souladu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů zvýšilo základ daně. Společnost poté podala odvolání (dodatečné daňové přiznání) s odůvodněním, že nerealizované kurzové zisky nelze podrobit dani z příjmu. Toto odvolání bylo Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu zamítnuto

s tím, že společnost postupovala při účtování v souladu se zákonem o účetnictví. Navíc Finanční ředitelství dodalo, že zákon o daních z příjmů neumožňuje vyjmout nerealizované kurzové rozdíly ze základu daně vycházejícího z účetnictví. Tomuto názoru přisvědčil i Městský soud v Praze. Následná kasací stížnost byla Nejvyšším správním soudem velmi správně a logicky posouzena jako důvodná, protože nerealizovaný kurzový zisk je příjmem zdánlivým, a tudíž nepodléhá dani z příjmu.

1.1 Rozsudek Městského soudu v Praze

Společnost MP Developement, a. s., podala žalobu k Městskému soudu v Praze, kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ve věci daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006, které městský soud spojil ke společnému projednání. Společnost argumentovala nezákonností prováděcí vyhlášky (vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví“) z důvodu nevhodnosti volby výsledkové účetní metody v případě účtování nerealizovaných kurzových rozdílů a nesprávným posouzením právní otázky správcem daně trvajícím na zdanění fiktivních příjmů. Svá tvrzení podložila judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, podle které může být zdaněn pouze příjem skutečný, tedy takové navýšení majetku, které může daňový poplatník reálně využít. I přes obratnou argumentaci společnosti MP Developement, a. s., však Městský soud v Praze žalobám nevyhověl. K námitce stran nezákonnosti podzákonné úpravy konstatoval, že prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví byla přijata v souladu s čl. 79 odst. 3 Ústavy ČR a nepřekračuje tak meze zákona, neboť zpřesňuje způsob účtování v souladu s předmětem účetnictví vymezeným v § 2 a § 3 zákona o účetnictví. K druhé námitce týkající se zdanění kurzových rozdílů městský soud uvedl, že *„pro účely zjištění základu daně je podstatnou skutečností a skutkovou okolností odrážející reálné finanční a majetkové postavení nikoli to, zda poplatník obdržel zisk jako reálný příjem, nýbrž změna kurzu, která v průběhu trvajících závazků reálně nastala; tato změna kurzu, o které se účtuje přepočtem k okamžiku*

ocenění, ke tomuto okamžiku deklaruje reálné finanční a majetkové postavení stěžovatele a odráží skutečnost, která v průběhu účetního období nastala.“¹¹² Podle názoru městského soudu došlo reálně ke změně kurzu a tedy k majetkovému navýšení bez ohledu na zaplacení závazků. S tímto odůvodněním pak Městský soud v Praze žaloby společnosti MP Developement zamítl.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Společnost podala kasační stížnost, již se domáhala zrušení rozsudku Městského soudu v Praze. Trvala na závěru, že Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu společně s městským soudem nesprávně posoudili právní otázku, že o nerealizovaných kurzových rozdílech je účtováno na výsledkových účtech kurzových zisků a ztrát a tyto rozdíly vstupují do základu daně a podléhají zdanění. Podle názoru společnosti MP Developement, a. s. nejsou nerealizované kurzové zisky skutečným příjmem podléhajícím dani z příjmu právnických osob.¹¹³

Nejvyšší správní soud se stran první námitky týkající se nezákonnosti prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví ztotožnil se závěrem Městského soudu v Praze, ačkoli na základě jiné úvahy.¹¹⁴ V případě druhé otázky, tj. posouzení nerealizovaných kurzových zisků jako zdánlivého příjmu, však městskému soudu nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud v první řadě zdůraznil, že při

¹¹² Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2011, č. j. 9 Ca 245/2008 – 57.

¹¹³ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, stran definice příjmu mimo jiné uvedl: „Pojem příjem je svým původem ekonomickým pojmem. Jak ke tomu poznamenává odborná literatura (viz např. Tipke/Lang: *Steuerrecht*, 18. vyd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, str. 227 a násl.), výklad objektu daně z příjmů, kterým je suma příjmů, se rozvíjel především za pomoci teorie zdrojů (*Quellentheorie*), teorie přístupu ke čistému majetku (*Reimvermögenszugangstheorie*, net *accretion theory*) a teorie tržních příjmů (*Markteinkommenstheorie*). První z těchto teorií odvozuje pojem příjmu od toho, zda se jedná o stále plynoucí zdroje příjmů, tzn. definuje příjem jako celek věcných hodnot, které v určité časové periodě dostává jedinec jako výnosy z trvalých zdrojů ke dispozici pro své životní potřeby a pro potřeby osob blízkých. Druhá zmiňovaná teorie vnímá příjem jako přístup ke čistému majetku v hospodářství během určité periody. Konečně třetí teorie rozumí pod příjmy celek takových příjmů, získaných výdělečnou činností s vyhládkou zisku.“ Dále se ve zmiňovaném rozsudku konstatuje: „Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit důležitý závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“

¹¹⁴ Těto otázky se již text dále nevěnuje.

posouzení druhé námitky je třeba vycházet z odlišností cílů účetnictví a cílů daní. „*Cílem účetnictví je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, již provádějí ekonomická rozhodnutí.*“¹¹⁵ Finanční výkonnost jednotky odráží tzv. aktuální princip, který stanovuje, že o jednotlivých operacích se účtuje v období, kdy k nim dojde, i když k peněžnímu toku dochází v období jiném. Zisky jsou tedy fakticky pouze virtuální. Nejvyšší správní soud podotkl, že účetní jednotky jsou v souladu se zásadami účetnictví povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala poctivý a věrný obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Proto označil za zcela legitimní zahrnout do finanční situace na konci účetního období i fiktivní příjem či ztrátu v podobě kurzového rozdílu vzniklého z přecenění cizoměnového závazku na tuzemskou měnu. To však na druhou stranu nevypovídá nic o povaze takového příjmu a jeho daňovém režimu.¹¹⁶

Pro určení daňového režimu vycházel Nejvyšší správní soud z ustanovení § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. že při stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření. Kurzové rozdíly, ať již realizované nebo nerealizované však nejsou nikde v zákoně o daních z příjmů zmíněny a tato kategorie není v souvislosti s úpravami základu daně upravena. Proto Nejvyšší správní soud aplikoval § 18 zákona o daních z příjmů, jež za předmět daně označuje příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem (dále jen „příjem“), není-li dále stanoveno jinak.¹¹⁷ Pro vymezení pojmu „příjem“ odkazuje Nejvyšší správní soud na již společností MP Developement, a. s. zmíněný rozsudek ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136.¹¹⁸ Tuto definici uplatnil i v tomto případě a došel k závěru, že „*přepočtem měny dochází pouze ke vyčíslení aktuální hodnoty stávajícího majetku, nikoli však ke jeho faktickému zvýšení. O nakládání s majetkem se jedná v případě úbrady splátek úvěru, tj. při faktickém transferu finančních prostředků. Vznikne-li v tomto okamžiku změnou kurzu kurzový zisk (závazek společnosti se fakticky snížil), představuje tento realizovaný kurzový rozdíl výnos, který je legitimně předmětem zdanění*“. K tomuto závěru ještě Nejvyšší správní soud dodal, že dikce zákona v ustanovení

¹¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94.

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění do 1. ledna 2014.

¹¹⁸ 2 Afs 42/2005 – 136, op. cit.

§ 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů udává, že při stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření, nikoli že základem daně je hospodářský výsledek. Nelze tedy určitý příjem zdanit jen proto, že je v hospodářském výsledku zaúčtován, aniž by se svou podstatou o příjem v zákoně o daních z příjmů vymezený jednalo. Jak je již patrné z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud dospěl ke správnému závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil.¹¹⁹

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Jak zákon o daních z příjmů, tak zákon o účetnictví o kurzových rozdílech naprosto mlčí. Zmiňuje se o nich pouze prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví, která však hovoří velmi obecně, aniž by brala v potaz daňové dopady, natož pak rozlišovala mezi kurzovými rozdíly realizovanými a nerealizovanými.¹²⁰ Tato vyhláška v ustanovení § 60 odst. 1 stanovuje, že kurzové rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví se účtují na vrub finančních nákladů nebo ve prospěch finančních výnosů. Podle ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmu ve znění platném k 1. lednu 2014 je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věčné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, s tím, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady; rozdíl se upraví podle tohoto zákona. Jak je z výše uvedeného zřejmé, zákonodárce reaguje na výkladové nejasnosti pojmu „příjem“ tak, že ho v případě účetních jednotek ztotožňuje s výnosem. Vzhledem k tomu, že jsou nerealizované kurzové zisky účtovány podle prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví ve prospěch účtu finančních výnosů, spadají

¹¹⁹ 5 Afs 45/2011 – 94, op. cit.

¹²⁰ Realizované a nerealizované kurzové rozdíly se pro účely zdanění pokusil definovat Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 45/2011 – 94, op. cit.: „... je třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření. Jedná se de facto pouze o virtuální zisky (nebo ztráty).“

podle dikce zákona o daních z příjmů do kategorie příjmu. Protože zákon o daních z příjmů nerealizované kurzové zisky ze základu daně nevyjímá, lze jej považovat za příjem zdanitelný. Ačkoli je to v rozporu s právním názorem Nejvyššího správního soudu a rozumným úsudkem, současně platná právní úprava zdaňuje nerealizované kurzové zisky, tj. zisky zdánlivé, které poplatníkem nemohou být fakticky využity.

Nejvyšší správní soud poskytl ve svém průlomovém rozsudku velmi komplexní a logické odůvodnění pro nezahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základů daně, vzhledem k tomu, že svoji podstatou se o příjem či ztrátu nejedná. Zákonodárce však nebere názor Nejvyššího správního soudu vůbec v potaz, když pro případ určení základu daně pro účetní jednotky postavil na roveň výnosy a příjmy. V důvodové zprávě k zákonu o daních z příjmů se uvádí, že „*změna ustanovení reaguje na nejasnosti, které se objevují v diskuzích mezi odbornou veřejností ohledně tzv. „kurzových rozdílů“.* Tyto nejasnosti spočívají v uchopení vazby účetních předpisů na zákon o daních z příjmů. Určitý názorový proud totiž chápe tuto vazbu tak, že je v případě každého výnosu z kurzových rozdílů vždy třeba posuzovat, zda se jedná či nejedná o příjem pro účely daní z příjmů. Tento přístup však není zamýšlenou vazbou účetnictví a daně z příjmů, neboť by přinesl další dodatečné administrativní zatížení daňovým subjektům, které by existenci příjmu či výdaje musely v případě kurzových rozdílů posuzovat u každé z položek výnosů. Zamýšlený přístup spočívá v těsném propojení, a to v té vazbě, že každý výnos je třeba pro účely daní z příjmů pojímat jako příjem“.¹²¹ Ačkoli je zde argumentováno odlehčením administrativní zátěže pro daňové subjekty, je třeba zdůraznit, že definicí příjmu jako výnosu zákonodárce významně usnadňuje práci zejména správci daně.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Je naprosto evidentní, že vymezení pojmů realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílů a jejich daňový režim je v zákoně o daních z příjmů upraven zcela nedostatečně, což způsobuje celou řadu výkladových nejasností

¹²¹ Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů ze dne 3. 4. 2013. *Mfcr.cz* [online]. Publikováno 3. 4. 2013 [cit. 19. 9. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/mf-vlada-rekodifikace-prava-jim-11333>.

zejména v případě jejich zdanění. Problematiku nerealizovaných kurzových rozdílů objasnil Nejvyšší správní soud ve svém průlomovém rozsudku, kde definoval pojmy realizovaný a nerealizovaný kurzový rozdíl pro účely zdanění a konstatoval, že nerealizované kurzové zisky nejsou ve své podstatě příjmem podle zákona o daních z příjmů a tudíž nepodléhají zdanění. Hypotéza stanovená v úvodu tak byla potvrzena.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci nerealizovaných kurzových rozdílů však bylo ze strany daňové správy naprosto ignorováno. Generální finanční ředitelství vydalo krátce po uveřejnění rozsudku Nejvyššího správního soudu stanovisko, ve kterém označuje zmíněný judikát za rozhodnutí v konkrétní kauze, který pro svoji ojedinělost nemá povahu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Generální finanční ředitelství tak neshledalo žádné důvody k odchýlení se od dosavadní praxe, a proto veškeré aplikační postupy ohledně zdaňování kurzových rozdílů zůstaly ze strany daňové správy zachovány.¹²²

Vedle toho k 1. lednu 2014 vstoupila v platnost novela zákona o daních z příjmů, která výrazně odporuje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Současně platné znění ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů nově upřesňuje definici příjmu pro daňové poplatníky, kteří jsou účetními jednotkami tak, že za příjmy považuje veškeré jejich výnosy. Ministerstvo financí momentálně připravuje novelu zákona o daních z příjmů, ve které navrhuje ještě těsněji provázat účetní předpisy a zákon o daních z příjmů. Konkrétně plánuje vyjmutí poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami, z obecného režimu posuzování příjmů. Pro tyto poplatníky bude opět platit, že příjmem je to, co je v účetnictví označeno za výnos. Takový příjem bude poté procházet testem toho, zda se jedná o příjem, který je předmětem daně, který je neosvobozený a který se zahrnuje do základu daně, tj. v zásadě platí, že v případě splnění výše uvedených testů se zahrnuje do základu daně.¹²³

¹²² Stanovisko Generálního finančního ředitelství k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 5 Afs/2011 – 94 ve věci zdanění kurzových rozdílů. *Financní správa.cz* [online]. Publikováno 6. 6. 2012 [cit. 20. 9. 2014]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2012KV_KDP_6_6_2012.pdf.

¹²³ Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů. *Mfcr.cz* [online]. Publikováno 25. 6. 2014 [cit. 20. 9. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/ministerstvo-financi-predlozilo-vlade-na-18268>.

Ani v návrhu změnového zákona daňových zákonů pro rok 2015 nejsou žádné zmínky o nerealizovaných kurzových rozdílech a jejich nezahrnutí do základu daně.

Je tedy zřejmé, že ani Generální finanční ředitelství, ani Ministerstvo financí necítí potřebu i přes zcela jasné a jednoznačné závěry Nejvyššího správního soudu měnit dosavadní praxi zdaňování nerealizovaných kurzových zisků. Avšak argumentace Nejvyššího správního soudu, ve které se soud odchyluje od zažitého přístupu, kdy pro stanovení základu daně je určující hospodářský výsledek a kde odmítá zdanění nerealizovaných kurzových zisků je z hlediska systematiky daní zcela správná, protože vede k tomu, že se daň z příjmu vybírá pouze ze skutečně dosažených kurzových zisků a teprve v okamžiku jejich realizace.

VIII. UPLATNĚNÍ DAŇOVÉ ZTRÁTY

Uplatnění daňové ztráty je právo daňového subjektu, kterým mu zákonodárce umožňuje snížit si daňovou povinnost k dani z příjmů. Daňová ztráta představuje záporný rozdíl mezi daňově uznatelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji. O tento rozdíl si může daňový subjekt snížit základ daně z příjmů v následujících maximálně pěti zdaňovacích obdobích. Je jen na rozhodnutí daňového subjektu, zda daňovou ztrátu uplatní, v jaké výši a z kterého zdaňovacího období. Může totiž nastat situace, že daňový subjekt vykáže daňovou ztrátu několik po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. Judikatura, která je předmětem i následující kapitoly se zabývá ve kterých fázích, může daňový subjekt toto svoje právo účinně uplatnit. Správci daně vázání rozhodnutím Nejvyššího správního soudu původně rozhodovaly tak, že právo daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu bylo omezeno, a to po dobu trvání daňové kontroly. Pokud tedy daňový subjekt, se kterým byla daňová kontrola zahájena, chtěl uplatnit daňovou ztrátu, musel vyčkat až do skončení daňové kontroly a následně podat dodatečné daňové přiznání. Judikatura Nejvyššího správního soudu se v důsledku častého nápadu daňových subjektů okamžikem uplatněním daňové ztráty zabývala a to ve vztahu k jiným fázím řízení. V tomto ohledu lze považovat judikaturu Nejvyššího správního soudu za konstantní, protože vyvracela názory, že právo na uplatnění daňové ztráty může být omezeno ve fázích vytýkáčích řízení (dnes postup k odstranění pochybností) a v průběhu odvolacího řízení. Nicméně ve věci uplatnění daňové kontroly se pořád vycházelo z původního rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Tato kapitola se prostřednictvím analýzy jednotlivých fází daňového procesu snaží nalézt důvody pro odlišný přístup k uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly a v jiných fázích řízení. S ohledem na původní judikaturu Nejvyššího správního soudu by bylo možné usuzovat, že daňová kontrola se vyznačuje určitými specifiky, která odůvodňují odlišný přístup.

Cílem kapitoly je na základě analýzy právní úpravy a judikatury Nejvyššího správního soudu potvrdit nebo vyvrátit hypotézu, že právo na uplatnění

daňové ztráty v souladu s podmínkami stanovenými zákonem o daních z příjmů není omezeno a daňový subjekt ho může uplatnit v kterékoliv fázi nalézacího řízení a to i v rámci průběhu daňové kontroly.

1 JUDIKATURA

Analyzovaná judikatura, konkrétně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33, se zabývá otázkou, ve které fázi daňového řízení může daňový subjekt účinně uplatnit daňovou ztrátu. Nejvyšší správní soud se musel vypořádat s dosavadní judikaturou, která vycházela z právní úpravy zrušeného zákona o správě daní a poplatků. Stěžejní bylo posuzování procesních otázek souvisejících s uplatňováním daňové ztráty a interpretace cíle správy daní po nabytí účinnosti daňového řádu.

Správce daně na základě daňové kontroly dodatečně vyměřil daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob. Daňový subjekt projevil již v průběhu daňové kontroly vůli uplatnit daňovou ztrátu, která mu byla vyměřena v předcházejících obdobích. Správce daně uplatnění ztráty odmítl a vydal platební výměr bez jejího zohlednění. Odvolací orgán odvolání daňového subjektu zamítl a posoudil uplatnění daňové ztráty jako okolnost, kterou správce daně nemusí zohlednit a daňový subjekt ji měl uplatnit v řádném nebo dodatečném přiznání k dani.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Krajský soud se ztotožnil s právním názorem odvolacího orgánu a žalobu daňového subjektu zamítl. Krajský soud se přitom opíral o judikaturu Nejvyššího správního soudu¹²⁴: „*Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním zpravidla daňovým přiznáním. Vykonat toto právo je však zákonem dočasně omezeno v době od počátku do ukončení daňové kontroly; dodatečné daňové přiznání může podat až poté. Až na výši penále pro něj takový odklad nemá negativní účinky.*“ Z toho krajský soud dovodil závěr, že právo daňového subjektu na uplatnění daňové ztráty je omezeno po dobu trvání daňové kontroly.

¹²⁴ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 – 106.

Pokud daňový subjekt chce daňovou ztrátu uplatnit, může tak učinit až podáním dodatečného daňového přiznání po skončení daňové kontroly. Dalšími důvody, kterými krajský soud podložil své rozhodnutí, bylo riziko vzniku průtahů v průběhu daňové kontroly nebo její úplné znemožnění a nemožnost správce daně uplatnit případnou sankci, pokud by se v rámci daňové kontroly prokázalo neplnění povinností daňovým subjektem.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem krajského soudu a odvolacího orgánu a obě rozhodnutí zrušil. Nejvyšší správní soud vymezil, že předmětem jeho zaměření bude zejména odpovědět na otázky: ve které fázi řízení a jakým způsobem může daňový subjekt uplatnit daňovou ztrátu. Nejvyšší správní soud upozornil, že zdůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu i krajského soudu ztrácí své opodstatnění, jelikož z citovaného usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 – 106, vyvodily nesprávný závěr a to, že daňovou ztrátu lze uplatnit jen prostřednictvím řádného nebo dodatečného daňového přiznání.

Nejvyšší správní soud to doložil odkazem na svou judikaturu. Konkrétně uvedl, že již bylo judikováno, že daňovou ztrátu lze uplatnit nejen prostřednictvím řádného nebo dodatečného daňového přiznání, ale také v odvolání¹²⁵ a v rámci výtýkacího řízení,¹²⁶ dnes postupu k odstranění pochybností. Tato rozhodnutí se alespoň z části opíraly o stejnou větu z odůvodnění usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, na základě které odvolací orgán a krajský soud vyvodily úplně opačný závěr. Nejvyšší soud ve svých rozhodnutích použil následující argumentaci: „*Pokud by ztráta mohla být uplatněna výlučně daňovým přiznáním, výraz „zpravidla“ by jistě nebyl v odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu užít.*“¹²⁷

Nejvyšší správní soud se dále opíral o nález Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, který judikoval, že daňovou ztrátu lze účinně uplatnit i v době zahájení daňové kontroly, tedy před jejím samotným výkonem. Přitom vycházel z povinnosti správce daně dbát na zachování

¹²⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2013, č. j. 2 Afs 77/2012 – 21.

¹²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 Afs 45/2012 – 47.

¹²⁷ 8 Afs 111/2005 – 106, op. cit.

práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu. Právo uplatnit ztrátu v tomto případě bylo významně omezeno tím, zda si daňový subjekt byl nebo nebyl vědom, že v důsledku daňové kontroly dojde ke zvýšení daňové povinnosti.

S ohledem na skutečnost, že odvolací řízení probíhalo na rozdíl od předchozího řízení podle daňového řádu, Nejvyšší správní soud konstatoval, že je nutné určit, zda názory dosavadní judikatury obstojí. Nejvyšší správní soud přitom vycházel z pojetí daňové kontroly v daňovém řádu, jako postupu při správě daní, který lze realizovat v rámci konkrétního daňového řízení, přičemž daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani a za jedno zdaňovací období. Z toho vyvodil, že daňové řízení zahrnuje jak řízení vyměřovací, tak řízení doměřovací, a proto již není významné rozlišovat vyměřovací a doměřovací řízení ani pro účely uplatnění ztráty.

Nejvyšší správní soud dále pokračuje, že by bylo významným zásahem do právní jistoty, pokud by přistoupil na výklad, že v rámci postupu k odstranění pochybností lze daňovou ztrátu uplatnit a v rámci daňové kontroly nikoliv. V určitých případech je na rozhodnutí správce daně, který postup zahájí. Jsou to případy, kdy existují konkrétní pochybnosti. V tomto případě se může správce daně rozhodnout, který z těchto dvou postupů zvolí, i když daňová kontrola se má použít primárně tam, kde se předpokládá rozsáhlejší dokazování, ale není to zákonnou podmínkou pro její zahájení. „Právo odečíst ztrátu resp. jeho uplatnění by totiž primárně nezáviselo na vůli daňového subjektu, ale na rozhodnutí správce daně jaký konkrétní postup v rámci daňového řízení zvolí.“¹²⁸

Další důvod pro své rozhodnutí nachází Nejvyšší správní soud ve vymezení cíle správy daní. Na tomto místě srovnává cíl správy daní podle zákona o správě daní a poplatků, kterým bylo „stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly keráceny daňové příjmy“¹²⁹ a cíl správy daní definovaný v § 1 odst. 2 daňového řádu: „správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“. K tomu dodává citaci svého dřívějšího rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46 I: „Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl kerácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve

¹²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33.

¹²⁹ § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

správné výši. Musí tak přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.“

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

S ohledem na již výše napsané, neleží těžiště problému s uplatněním daňové ztráty ve výkladu zákona o daních z příjmů, ale v daňovém procesu, jeho fázích a cíli správy daní. Zákon o daních z příjmů konstruuje subjektivní právo daňového subjektu a to z hlediska hmotného práva, přitom neřeší procesní stránku jeho uplatnění. To ponechává na procesním předpisu, kterým byl původně zákon o správě daní a poplatků a později daňový řád. Oba předpisy jsou obecnými úpravami procesu správy daní, a proto nelze předpokládat, ani očekávat, že budou výslovně upravovat způsob uplatnění všech subjektivních práv daňového subjektu. V tomto ohledu je kladen důraz na důslednou interpretaci, která má za všech okolností sledovat cíl správy daní, dnes vyjádřený v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“.

Právě změna formulace cíle správy daní byla jedním z argumentů Nejvyššího správního soudu pro změnu v právním názoru na uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly. I když je zdůrazňováno, že cíl správy daní musí být uplatňován tak, aby byl dodržen soulad s jinými zákony, lze v literatuře i judikatuře nejvyšších soudů spatřovat, že onen soulad s jinými zákony je vyjádřen v samotné formulaci cíle správy daní v podobě pojmů „*správně*“.¹³⁰ I pokud by tento pojem nebyl v definici cíle správy obsažen, stejně by musel správce daně dbát zákonnosti svých postupů a tu nelze redukovat pouze na dodržení procesních pravidel, ale také respektování hmotněprávní úpravy, pod kterou lze podřadit i právo daňového subjektu na uplatnění daňové ztráty. Proto se nelze ztotožnit s tvrzením Nejvyššího správního

¹³⁰ Srov. KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7. S. 8-10. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2007, č. j. 1 And 1/2007 – 91.

soudu, že se cíl správy daní změnil v důsledku nabytí účinnosti daňového řádu natolik, aby to odůvodňovalo změnu v judikatuře. Důvody této pozitivní změny je nutné hledat jinde.

A to zejména ve skutečnosti, že nelze najít odlišnosti mezi jednotlivými fázemi správy daní, které by odůvodňovaly, že daňový subjekt může uplatnit daňovou ztrátu v průběhu postupu k odstranění pochybností, ale ne v průběhu daňové kontroly. Jak je podrobněji vysvětleno v jiné kapitole, postup k odstranění pochybností, daňová kontrola i odvolací řízení sledují pořád ten samý cíl správy daní. V případě postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly je v plné dispozici správce daně, který z obou postupů zahájí. Zákon předpokládá, že postup k odstranění pochybností slouží k rychlému vyřešení konkrétních pochybností, které nevyžadují rozsáhlejší dokazování, nelze ovšem vyloučit, a zákon to předvídá, že postup k odstranění pochybností nebude pro správné zjištění a stanovení daně dostatečný, a správce daně zahájí daňovou kontrolu. Správce daně může ale zahájit daňovou kontrolu hned, to bez ohledu na to, zda má nebo nemá konkrétní pochybnosti. V určitých případech je tedy plně na zvážení správce daně, který z těchto postupů využije. Lze je tedy v určitých případech považovat za vzájemně zaměnitelné. Proto nemůže obstát právní názor, že v rámci postupu k odstranění pochybností může daňový subjekt úspěšně uplatnit daňovou ztrátu a v rámci daňové kontroly nikoliv. Přitom na postavení daňového subjektu se v tomto ohledu nic nemění.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu že „*daňový subjekt je tedy oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím, jebož účelem je stanovení daně, v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném oprávněm prostředku proti rozhodnutí vydanému v kterémkoliv z uvedených řízení (srov. § 134 daňového řádu)*“ lze považovat za správné. Na rozdíl od napadnutých rozhodnutí odvolacího orgánu a krajského soudu zohledňuje cíl správy daní a také základní zásady správy daní, zejména zásady rychlosti, hospodárnosti a přiměřenosti. Nelze, však souhlasit se způsobem jakým Nejvyšší správní

soud vyložil odůvodnění rozšířeného senátu: „*Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním zpravidla daňovým příznáním. Vykonal toto právo je však zákonem dočasně omezeno v době od počátku do ukončení daňové kontroly; dodatečné daňové příznání může podat až poté. Až na vyšší penále pro něj takový odklad nemá negativní účinky.*“¹³¹ Jeho argumentace, že rozšířený senát tím, že použil výraz „zpravidla“ vytvořil prostor pro uplatňování daňové ztráty i mimo řádné a dodatečné daňové příznání může obstát jen v případech, které se týkají jiné fáze řízení, než daňové kontroly. A to zejména s ohledem na konstatování, že právo uplatnit daňovou ztrátu je omezeno po dobu trvání daňové kontroly. Nejvyšší správní soud se proto v analyzovaném rozhodnutí v tomto bodě dostatečně nevypořádal s přecházející judikaturou. V tomto ohledu lze rozhodnutí odvolacího orgánu a krajského soudu považovat za pochopitelné, i když ne správné.

Dále se nelze plně ztotožnit se závěrem Nejvyššího správního soudu, že změnou cíle správy daní v důsledku nabytí účinnosti daňového řádu lze odůvodnit změnu nahlížení na právo daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu i v průběhu daňové kontroly. Tady je namísto se zaměřit na původní cíl správy daní. I když je v něm patrné zdůraznění fiskálního hlediska, nelze souhlasit s názorem, že opravňoval správce daně rozhodovat v rozporu se zásadou materiální správnosti. Pokud je jednou daňový subjekt nadán právem uplatnit daňovou ztrátu, nelze toto jeho právo omezit s poukazem na povinnost správce daně zajistit, aby nebyly kráceny příjmy. To, že daňový subjekt využije svého práva nelze považovat za krácení příjmů v rozporu s původně formulovaným cílem správy daní. Správce daně má za úkol vybírat jen daňové příjmy stanovené v souladu se zákonem. V opačném případě by šlo o nezákonný zásah správce daně do autonomní sféry daňového subjektu a výrazný zásah do právní jistoty.

I navzdory k dílčím výhradám k odůvodnění Nejvyššího správního soudu lze uzavřít, že hypotéza formulovaná na začátku kapitoly, že právo na uplatnění daňové ztráty v souladu s podmínkami stanovenými zákonem o daních z příjmů není omezeno a daňový subjekt ho může uplatnit v kterékoli fázi nalézacího řízení a to i v rámci průběhu daňové kontroly, byla potvrzena. Nelze předpokládat, že by se našel dostatek důvodů, které by ospravedlnily

¹³¹ 8 Afs 111/2005 – 106, op. cit.

rozlišování mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou při uplatňování daňové ztráty. Navíc se lze domnívat, že pokud byla daňová kontrola zahájena jako preventivní kontrolní mechanismus, a tedy bez sdělení konkrétních pochybností, nelze před samotným výkonem vždy předvídat, zda správce daně daň doměří a v jaké výši.

Všechny dílčí fáze daňového řízení směřují k naplnění cíle správy daní, kterým je správné zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daně, mění se jen prostředky, které mají k dispozici jak správce daně, tak daňový subjekt. Bez ohledu na polemiku, zda se tak výrazně změnil cíl správy daní v důsledku nabytí účinnosti daňového řádu, musí být nutně kladen důraz na zákonnost rozhodování správců daně. Správce daně je složkou státní správy, která může činit jen to, co jí zákon ukládá. Musí postupovat v souladu se zákony. Jedním z těchto zákonů je i zákon o daních z příjmů a jeho příslušná ustanovení, která konstruují oprávnění daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu. Znemožnění uplatnění tohoto práva by bylo svévolí správce daně. Pokud je daňovému subjektu jednou přiznáno hmotněprávní právo, nemůže správce daně, jako orgán veřejné moci, znemožnit jeho uplatnění v důsledku vytváření procesních norem chování s odkazem na fiskální funkci správy daní. Správce daně nemá zajistit úhradu daně, ale úhradu daně v souladu se zákonem. Z tohoto pohledu lze pochybovat o správnosti původní judikatury Nejvyššího správního soudu. Lze se domnívat, že cíl správy daní není ani nemůže být důvodem pro nutnou změnu právního názoru. I když za doby účinnosti zákona o správě daní a poplatků byla zvýrazněna fiskální funkce a důraz kladen na zajištění výběru daně, i bez ohledu na to, že formulovaný cíl správy daní nezakotvil „správné“ zjištění a stanoví daně, nelze správu daní vykládat mimo kontext celého právního řádu, jehož základní podmínkou v právním státě je respektování zákonů.

IX. CÍRKEVNÍ PRÁVNICKÉ OSOBY

Problematika uznatelnosti členských příspěvků jakožto nákladové položky tak, jak ji vymezuje § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, je častým tématem odborných diskuzí. Není předmětem tohoto pojednání obecně vymezit co je a co už není uznatelný náklad, ale konkrétní zkoumání uznatelnosti nákladů v rámci vnitřní hierarchie církevních právnických osob a vlivu takového vnitřního uspořádání na „vnější“ daňové povinnosti. Tato problematika si zaslouhuje jistou míru zkoumání zejména vzhledem k tomu, že otázka nákladových položek vzbuzuje vždy pozornost valné většiny daňových poplatníků a jedná se o trvající a stále velmi aktuální problematiku i směrem do budoucnosti. Pro posouzení otázky zda církevní členské příspěvky jsou nákladem, či nikoliv, je stěžejní prokázání, že povinnost členství v církevní organizaci vyplývá ze zvláštního právního předpisu nebo že členství je nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti), a to zejména s přihlédnutím ke specifickému právnímu režimu samostatné církevní právnické osoby s jistými specifickými právy, povinnostmi a právním postavením.

Jedná se o problematiku, která literaturou není prakticky vůbec upravena, a zásadní prameny nalezneme spíše v judikatuře, která se postavením církví několikrát podrobně zabývala jak na poli ústavního práva, tak na poli práva správního, resp. finančního.

V rámci podrobnějšího zkoumání vymezené problematiky je stanovena hypotéza, že uhrazený členský příspěvek není možné zařadit do nákladové položky § 24 odst. 2 písm. d) zákon o daních z příjmů v případě, že se jedná o členský příspěvek v rámci vnitřní specifické struktury církevní právnické osoby, která je nějakým způsobem zařazena v jisté církevní hierarchii. Potvrdit, či vyvrátit takovouto hypotézu není úplně snadné a je třeba zvážit a zodpovědět si na některé základní otázky.

Z hlediska zákona o daních z příjmů je taková církevní právnická osoba považována za poplatníka, který nebyl zřízen nebo založen za účelem podnikání a od toho se také jistým směrem odvíjí právní postavení v daňovém procesu.

Pokud jde o přezkum sporné právní otázky, je nutno osvětlit strukturu církevní náboženské osoby.

1 JUDIKATURA

Ze zákonného znění plyne, že členské příspěvky lze coby daňové náklady z hlediska § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů uznat ve dvou situacích: pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního právního předpisu (typicky profesní komory jako Lékařská komora, Advokátní komora nebo Komora daňových poradců) nebo v případě, kdy je členství nutnou (např. ekonomickou) podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti), tato nutnost musí být objektivní a průkazná.

V našem případě si církevní právnická osoba Diakonie-hospic Citadela zařadila jako daňově uznatelný náklad hrazené členské příspěvky v rámci církevní organizace, jíž byla tato právnická osoba součástí. Argumentovala mimo jiné ekonomickou nutností členského příspěvku, tedy že hospic bez zaplacení povinných členských příspěvků nemůže být součástí církevní organizace a nemůže bez ní provozovat svou činnost. Avšak pravdou je, že hospic provozuje svoji činnost z části z prostředků hrazených klienty hospice a z části z jiných zdrojů (státní příspěvky, příspěvky z jiných veřejných zdrojů).

Rozhodnutím Finančního úřadu ve Valašském Meziříčí ze dne 19. 12. 2008 byla Diakonii-hospic Citadela podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků¹³² dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 87.000 Kč a současně podle § 37 b odst. 1 písm. a) citovaného zákona bylo uděleno penále ve výši 17.400 Kč. Diakonie-hospic Citadela podala proti rozhodnutí finančního úřadu odvolání, které nadřízený správce daně rozhodnutím ze dne 11. 8. 2009 zamítl.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Krajský soud se ve svém rozsudku ztotožnil s právním názorem správce daně, neboť dospěl k závěru, že částku v souhrnné výši 508.000 Kč zúčtovanou do daňově účinných nákladů předmětného zdaňovacího období

¹³² S účinností od 1. ledna 2011 nahrazen daňovým řádem.

nelze uznat za prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. d) či § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle soudu Diakonie-hospic Citadela neunesla své důkazní břemeno a nepřesvědčila soud o svém právním názoru, neboť neprokázal oprávněnost uplatněných výdajů.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Diakonie-hospic Citadela podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž mimo jiné namítala nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky členství, resp. členského příspěvku ve smyslu § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů.

V kasační stížnosti Diakonie-hospic Citadela namítá, že daný případ pod § 24 odst. 2 písm. d) citovaného zákona spadá a tvrdí, že krajský soud tuto právní otázku nesprávně posoudil. Co se týče konkrétní argumentace, pouze neurčitě odkazuje na obsah své správní žaloby v řízení před krajským soudem.

Diakonie-hospic Citadela dále k této námitce vytyká krajskému soudu, že se zabýval pouze otázkou neunesení důkazního břemene. Zde se však Diakonie-hospic Citadela mýlí ve výkladu rozhodnutí krajského soudu a směšuje právní a skutkové otázky. Krajský soud totiž v rozsudku nezpochybnil skutková tvrzení, která jsou nadto mezi hospicem a správcem daně nesporná (např. zaplacení příspěvku), a v žádné části netvrdí, že by Diakonie-hospic Citadela nebyla dostatečně důkazně aktivní po této stránce, vyjádřil se pouze v tom smyslu, že Diakonie-hospic Citadela nepřesvědčila soud a správce daně o právní stránce věci. Jinými slovy, správce daně i soud považovali její výklad sporné právní otázky příspěvků a jejich podřazení pod § 24 odst. 2 písm. d) téhož zákona za nesprávný.

Diakonie-hospic Citadela má tedy specifické právní postavení: *de iure* je samostatnou církevní právní osobou zřízenou Diakonií Českobratrské církve evangelické, hlavním posláním je charitativní činnost, primárně pak sociální služby - péče o umírající. Základními vnitrocírkevními předpisy jsou Řád diakonické práce Českobratrské církve evangelické (dále jen „Řád“) a Organizační řád. Z hlediska zákona o daních z příjmů je považována

za poplatníka, který nebyl zřízen nebo založen za účelem podnikání. *De facto* je však v souladu s vnitřními církevními předpisy závislou právníckou osobou. Diakonie-hospic Citadela je integrální součástí Diakonie ČCE, její vznik, fungování a zánik je v rukou ústředí církve, členský příspěvek na činnost církve obecně zakotvený ve vnitřních církevních předpisech pak odvádí na základě rozhodnutí ústředí.

Ze zákonného znění plyne, že členské příspěvky lze coby daňové náklady z hlediska § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů uznat ve dvou situacích: pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního právního předpisu (typicky profesní komory jako Lékařská komora, Advokátní komora nebo Komora daňových poradců) nebo v případě, kdy je členství nutnou (např. ekonomickou) podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti), tato nutnost musí být objektivní a průkazná.

Správce daně zaujal názor (a rozsudek krajského soudu plně přejal jeho stanovisko), že mezi Diakonií-hospicem a ústřední Diakonií neexistuje členský poměr ve smyslu zákona o daních z příjmů a že je vyloučeno, aby byly příspěvky na činnost ústředí z hlediska daňového zákona chápány jako členské příspěvky podle § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Ze správního spisu vyplývá, že Diakonie-hospic Citadela předložila kromě stanovisek advokátních kanceláří i svůj vnitrocírkevní dokument, Řád. Z tohoto církevního předpisu je mimo jiné zřejmé, že Diakonie-hospic Citadela je integrální součástí Diakonie a součástí větší struktury, v jejímž rámci je prováděna diakonická práce. Jednotlivá střediska Diakonie se podílejí podle čl. 19 bodu 1 písm. c) Řádu na financování Diakonie povinným odběrem služeb nebo povinnými příspěvky. Tento příspěvek na činnost ústředí je povinným odvodem závislým na dosažených příjmech, fakturovaných fixními položkami, a to z rozhodnutí představenstva Diakonie, které podle Organizačního řádu stanoví jeho výši.

Jedná se tedy nikoliv o členský poměr ve smyslu zákona o daních z příjmů, který byl zákonnou podmínkou nebo nezbytnou ekonomickou podmínkou k provozování činnosti, ale o prosté začlenění církevní právnícké osoby do organizační struktury zřizovatele, přičemž pojmy členství a začlenění do organizační struktury nelze zaměňovat.

Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s argumentací správce daně a krajského soudu, že „*mezi Diakonií-hospicem Citadelou a ústřední Diakonií CČE není členský poměr ve smyslu zákona o daních z příjmů, ale jde v zásadě o vztah zřizovatel-zřizovaný. Hospic Citadela totiž sice má postavení samostatné církevní právnické osoby, ale podle vnitřních předpisů je přes toto právní postavení integrální součástí Diakonie CČE a jeho vznik, fungování i zánik je zcela v rukou ústředí*“. Co se týče ekonomické nutnosti členského příspěvku, Diakonie-hospic Citadela provozuje svoji činnost z části z prostředků hrazených klienty hospice a z části z jiných zdrojů (státní příspěvky, příspěvky z jiných veřejných zdrojů), nelze proto souhlasit s jejím názorem, že bez zaplacení povinného příspěvku by nemohla provozovat svoji činnost.

„*Členský příspěvek placený hospicem na činnost ústředí se tak (a i zde soud přijímá právní názor správního orgánu) spíše blíží podílu na zisku, který nelze podřadit pod vymezení členských příspěvků coby nákladů ve smyslu zákona o daních z příjmů. Lze tedy uzavřít, že příspěvky, které hospic Citadela odvedl ústředí, nelze subsumovat ani pod jednu možnost předvídanou v § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů (zákonná podmínka či ekonomická nutnost).*“

Soud neopomíjí ani ústavní dimenzi tohoto případu, konkrétně pak ústavně zaručené právo církvi a náboženských společností na autonomní správu vnitřních záležitostí a organizaci. Ústavní soud v tzv. velkém církevním nálezu¹³³ uvedl, že „*zásada náboženského pluralismu a tolerance je dále provedena v čl. 15 odst. 1 a v čl. 16 Listiny. Čl. 15 odst. 1 Listiny stanoví, že svoboda myšlení, svědomí a náboženského vyznání je zaručena a že každý má právo změnit své náboženství nebo víru anebo být bez náboženského vyznání. Podle čl. 16 Listiny každý má právo svobodně projevit své náboženství nebo víru buď sám nebo společně s jinými, soukromě nebo veřejně, boboslužbou, vyučováním, náboženskými úkony nebo zachováváním obřadu (odst. 1). Církev a náboženské společnosti spravují své záležitosti, zejména ustavují své orgány, ustanovují své duchovní a zřizují řeholní a jiné církevní instituce nezávisle na státních orgánech (odst. 2). Výkon těchto práv může být omezen zákonem, jde-li o opatření v demokratické společnosti nezbytná pro ochranu veřejné bezpečnosti a pořádku, zdraví a mravnosti nebo práv a svobod druhých (odst. 4)... Z toho, co bylo uvedeno, rovněž přímo vyplývá zásada autonomie církvi a náboženských společností spočívající především*

¹³³ Nález Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 6/02.

v tom, že stát do činnosti církve a náboženských společností nesmí zasahovat a pokud se aktivita církve omezí na vnitřní záležitosti (zejména na organizační členění), není principiálně možno tato opatření přezkoumávat před státními soudy“.

V nálezu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. IV. ÚS 3597/10, který řešil otázku pracovního poměru duchovního a vnitrocírkevních předpisů, Ústavní soud rozhodl, že trvání služebního poměru duchovních nemůže být předmětem soudního přezkumu, protože státní moc není oprávněna do záležitostí vnitřní autonomie církve zasahovat. „Zásada autonomie církve a náboženských společností tak nachází výraz v maximálním možném omezení zásahů státu do jejich činnosti s tím, že zejména vnitřní záležitosti těchto subjektů principiálně nelze činit předmětem soudního přezkumu.“

Nejvyšší správní soud v obdobné otázce (které mešní víno má být používáno při římskokatolické bohoslužbě) rovněž judikoval, že vnitřní otázky církve nemohou být předmětem soudního přezkumu.¹³⁴

Soud proto považuje za nutné zdůraznit, že „plně respektuje ústavní právo církve a náboženských společností na autonomii v otázkách organizace a vnitřního života církve. Soud v této věci nikterak nepřezkoumává vnitřní předpisy církve, naopak ctí právo církve uspořádat si samostatně svou vnitřní strukturu a pravidla. Opačný postup, tedy podrobení těchto otázek soudnímu přezkumu, by vedl podle názoru Nejvyššího správního soudu k nepřijatelnému zasahování do sféry vnitřní autonomie církve, a byl by tak nepřijatelným aktivismem soudní moci“.

Je však třeba odlišovat situace, v nichž církve řeší otázky církevní, které se týkají jejího vnitřního života, tzv. za zavřenými dveřmi (postavení duchovních, mešní víno), od těch, v nichž se autonomní vnitřní zřízení promítá do vnějšího světa (mezi něž patří i projednávaný případ), a kde se církve či jimi zřízené právnické osoby pohybují v prostoru „světských“ daňových zákonů, jež jsou v souladu s principem rovnosti závazné pro všechny subjekty bez rozdílu jejich právního původu.

Tato vnitřní struktura vstupuje v ekonomických záležitostech do vnějšího světa stejně jako kterýkoliv jiný právní subjekt a je pouze na církvi samotné, aby předvíдалa ekonomické důsledky a dopady, které její vnitřní uspořádání může mít v sekulárním světě daňových předpisů. Zatímco tedy vnitřní

¹³⁴ Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2008, č. j. 2 As 54/2007 – 94.

uspořádaní církevních subjektů (zde vztah mezi hospicem Citadelou a ústředím Diakonie) zůstává skryto za hradbami vnitrocírkevního práva a nepřístupné státní ingerenci a soudnímu přezkumu, při rozhodování o problematice výdajů podle zákona o daních z příjmů nelze připustit, aby vnitřní předpisy církve měnily či dokonce negovaly všeobecně platné daňové normy.

Na okraj Nejvyššího správního soudu podotýká, že „*církvím zůstává právo pro své fungování zohlednit platný daňový systém a případně přizpůsobit svou vnitřní organizační strukturu s ohledem na ekonomickou prospěšnost či případnou daňovou výhodnost*“.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Závěrem Nejvyššího správního soudu ČR a také jemu předcházejícím rozhodnutím prakticky nelze co vytknout. Nelze s jistotou tvrdit, že tvrzení a následná argumentace Diakonie-hospic Citadela byla účelová, avšak přestože jde z některých vyjádření Nejvyššího správního soudu cítit jistý „respekt“ k církevním organizacím, není zde prostor pro jinou interpretaci v souvislosti s členskými příspěvky jakožto daňově uznatelnými výdaji.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Pod pojmem registrované církve a náboženské společnosti jsou chápány subjekty vzniklé podle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů. Jedná se zejména o právnické osoby založené registrovanou církví a náboženskou společností podle § 15 b odst. 1 a evidovanou podle § 16 a § 16a citovaného zákona. Registrované církve a náboženské společnosti a právnické osoby evidované podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností patří mezi ty poplatníky daně z příjmů právnických osob, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání – viz § 18 odst. 8 zákona o daních z příjmů obsahující demonstrativní výčet těchto poplatníků.

V souladu s vnitřními církevními předpisy je Diakonie-hospic Citadela závislou právnickou osobou. Diakonie-hospic Citadela je integrální součástí

Diakonie ČCE, její vznik, fungování a zánik je v rukou ústředí církve, členský příspěvek na činnost církve obecně zakotvený ve vnitřních církevních předpisech pak odvádí na základě rozhodnutí ústředí.

Ze zákona plyne, že členské příspěvky lze coby daňové náklady z hlediska § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů uznat ve dvou situacích: pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního právního předpisu (typicky profesní komory jako Lékařská komora, Advokátní komora nebo Komora daňových poradců) nebo v případě, kdy je členství nutnou (např. ekonomickou) podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti), tato nutnost musí být objektivní a průkazná.

A zde je jasný a evidentní rozdíl mezi členským příspěvkem, který například platí advokát do pokladny advokátní komory, jejímž členem musí být, aby mohl danou profesi vykonávat, kdežto tato církevní jednotka byla církevním ústředím zřízena, jí také podléhá. Není zřízena za účelem zisku, a proto příspěvky stanovené vnitřními předpisy rozhodně nevypadají jako něco, co by mělo sloužit jako náklad sloužící k dosažení příjmů.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Je jasné a neoddiskutovatelné, že daňové zákony platí pro veškeré subjekty daňového práva včetně těch subjektů církevních, i když ty disponují značnou mírou autonomie ve svých vlastních, zejména vnitřních záležitostech. Navenek je to ale subjekt jako každý jiný, zejména co se veřejného práva týče, resp. povinností vyplývajících z veřejného práva. Je nepochybné, že autonomie církvi je ústavně zaručeným právem a byla judikována¹³⁵ zásada autonomie církvi a náboženských společností spočívající především v tom, že stát do činnosti církvi a náboženských společností nesmí zasahovat a pokud se aktivita církvi omezí na vnitřní záležitosti (zejména na organizační členění), není principiálně možno tato opatření přezkoumávat před státními soudy. Toto však není zde rozebíráný případ, neboť zde není předmětem zkoumání autonomie církve ve stanovení vlastní organizační struktury, avšak není možné, aby právě konkrétní organizační struktura umožňovala, měnila, či jakkoliv negovala platné právní předpisy veřejného práva, v našem

¹³⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 6/02.

případě daňové předpisy. Platí, že pohybují-li se církve či jimi zřízené právnické osoby v ekonomickém prostoru „světských“ daňových zákonů, musí respektovat princip rovnosti závazný pro všechny subjekty bez rozdílu jejich právního původu.

Vzhledem k tomu, že církevní právnická osoba není zřizována za účelem zisku, není možné uvažovat nad ekonomickým faktorem, který požaduje zákon k tomu, aby členský příspěvek mohl být považován za adekvátní a daňově uznatelný náklad. Zbývá tedy posoudit, zda se jedná nebo může jednat o zákonné členství. Rozhodně nikoliv. Specifický zákon umožňuje vznik a existenci této organizační struktury, nestanovuje však povinnost této struktury, pouze možnost. Na základě toho je jasné, že vztah mezi hospicem a ústředím církve (pod kterou Diakonie-hospic Citadela spadá) není členským poměrem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, který by byl zákonnou podmínkou nebo nezbytnou ekonomickou podmínkou k provozování činnosti, ale prostým začleněním církevní právnické osoby do organizační struktury zřizovatele, přičemž pojmy členství a začlenění do organizační struktury nelze zaměňovat.

Co by se stalo, když by organizační jednotka svůj příspěvek nezaplatila, protože na jeho zaplacení prostě nemá peníze? Byla by z církevního společenství vyloučena? O tom snad ani nemůže být řeč. Členský příspěvek placený hospicem na činnost ústředí se spíše blíží podílu na zisku ve prospěch ústředí

Hlavní závěr je jasný: příspěvek placený organizační jednotkou (hospicem v daném případě) na činnost ústředí nelze podřadit pod vymezení členských příspěvků coby nákladů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, a tím pádem je hypotéza stanovená v úvodu kapitoly potvrzena.

ČÁST TŘETÍ - MAJETKOVÉ DANĚ

I. STAVBY VE VLASTNICTVÍ PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ

Různé formy majetkových daní patří mezi nejstarší daně vůbec. Jejich nejtypičtější představitelkou je pak pravidelná daň z nemovitých věcí. Jakkoliv se zdanění nemovitých věcí na území České republiky vyvíjelo po celá staletí a od roku 1993 je účinný zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň z nemovitých věcí“; do rekodifikace soukromého práva nesl název „zákon o dani z nemovitostí“), je třeba bohužel konstatovat, že právní regulace zdaňování nemovitých věcí stále není bezvadná, ať už se to týká legislativně-technických parametrů zákona, nebo věcného uchopení.

To úzce souvisí s tím, že role nemovitostních daní v České republice je spíše zanedbatelná; výnos majetkových daní v České republice a jejich podíl na hrubém domácím produktu je jeden z nejnižších ze všech zemí OECD. Namísto diskuzí o právní regulaci nejen daně z nemovitých věcí tak často převažují debaty o opodstatněnosti takové daně. Cílem této kapitoly není obhajovat existenci daně z nemovitých věcí. Je však nutné připomenout, že z pohledu obecních rozpočtů se jedná o jejich významný příjem a též obce disponují nemalými oprávněními výši daně ovlivnit. A právě proto je třeba hledat vhodnou právní regulaci zdanění nemovitých věcí.

Další text se zaměřuje na právní aspekty zdaňování staveb ve vlastnictví podnikatelských subjektů, a to zejména s ohledem na (z hlediska orgánů Finanční správy České republiky) průlomovou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která je v rozporu s předchozí metodikou. Cílem kapitoly je po shrnutí související judikatury a na základě analýzy regulace de lege lata

vyjasnit interpretaci a aplikaci příslušných ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí a potvrdit či vyvrátit hypotézu, že stavby pro podnikání je třeba zdaňovat podle skutečného způsobu užívání.

1 JUDIKATURA

Společnost Starbright, s.r. o, vlastnila několik nemovitostí (nemovitých věcí), z nichž některé sice měla zapsané ve svém obchodním majetku, k podnikání je však nijak nevyužívala, ani je nepronajímala. Finanční úřad v Čáslavi po provedené kontrole vydal dodatečné platební výměry, kterými byla společnost dodatečně vyměřena daň z nemovitostí. Proti těmto výměrům podala společnost odvolání, to však Finanční ředitelství v Praze¹³⁶ zamítlo. V odůvodnění uvedlo mimo jiné, že předmětné stavby jsou buď pronajaté, nebo jsou užívány společností Starbright, a proto mají být zdaňovány sazbou daně, která odpovídá předmětu činnosti, která je v dané stavbě provozována. S takovým závěrem je třeba souhlasit. Nikoliv však již s další částí rozhodnutí: *„Tuto sazbu daně je... třeba použít i v případě, kdy stavby ve vlastnictví žalobkyně (společnosti Starbright – pozn. autora) nejsou pronajaty ani dočasně využívány vlastníkem ke své vlastní činnosti, neboť tyto stavby nelze posuzovat jako ostatní stavby podle § 11 odst. 1 písm. e) zákona o dani z nemovitostí vzhledem k tomu, že jsou ve vlastnictví aktivně podnikajícího daňového subjektu, jsou zahrnuty v jeho obchodním majetku, jsou předmětem odpisů a mohou i nadále sloužit k podnikatelské činnosti.“*¹³⁷ Tyto stavby totiž nebyly k podnikatelské činnosti využívány, a proto neměly být zdaňovány sazbou daně podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí, ale podle § 11 odst. 1 písm. e), případně a) – c) téhož zákona, tedy sazbou daně nižší.

1.1 Rozsudek Městského soudu v Praze

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se společnost Starbright domáhala zrušení napadených rozhodnutí i dodatečných platebních výměrů. Argumentovala nesprávnou aplikací § 11 zákona o dani z nemovitostí

¹³⁶ Po zániku Finančního ředitelství v Praze ke dni 1. ledna 2013 přešla jeho působnost na Odvolací finanční ředitelství.

¹³⁷ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2013, č. j. 9 Ca 296//2009 – 30.

upravující sazby daně z nemovitosti a také nedostatečným předchozím dokazováním a nezjištěním skutečností vztahujících se ke skutečnému užívání či neužívání předmětných staveb k podnikatelské činnosti. Své závěry podložila starší judikaturou, která se kloní k pojetí faktického využití staveb sloužících pro podnikání, navíc s individuálním rozlišením každé stavby vzhledem ke skutečné podnikatelské činnosti ve stavbě probíhající.¹³⁸ Všimla si také rozdílné textace zákona při stanovení sazby daně pro obytné domy, opět zachycené v judikatuře,¹³⁹ neboť u obytných domů zákon nestanoví pro účely jejich zařazení do sazby, aby tento dům byl fakticky jako obytný dům užíván, ale výslovně vychází z funkčního určení domu. Městský soud v Praze rozhodnutí správce daně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž se plně ztotožnil s námitkami společnosti Starbright.¹⁴⁰

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Odvolací finanční ředitelství se kasační stížností domáhalo zrušení rozsudku Městského soudu v Praze. Trvalo na závěru, že bylo správné a legální použít základní sazbu daně podle § 11 odst. 1 písm. d) bodu 3 zákona o dani z nemovitostí pro všechny stavby zahrnuté do obchodního majetku podnikatele, bez ohledu na to, zda jsou či nejsou pronajaty ani dočasně využívány vlastníkem ke své vlastní činnosti. Podle Odvolacího finančního ředitelství tyto stavby nelze posuzovat jako ostatní stavby podle § 11 odst. 1 písm. e) zákona o dani z nemovitostí vzhledem k tomu, že jsou ve vlastnictví aktivně podnikajícího daňového subjektu, jsou předmětem odpisů a mohou i nadále sloužit k podnikatelské činnosti.¹⁴¹

Nejvyšší správní soud se velmi správně ze závěry Odvolacího finančního ředitelství neztotožnil a nesouhlasil s tím, že rozhodující skutečností pro určení základní sazby daně je evidence stavby v obchodním majetku poplatníka. I „*z důvodové zprávy k § 11 zákona o dani z nemovitostí vyplývá, že rozdíl mezi jednotlivými sazbami daně u staveb pro podnikatelskou činnost vychází z odlišných podmínek a charakteru odvětví podnikatelských činností, přičemž se při stanovení*

¹³⁸ Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2003, č. j. 10 Ca 275/2002 – 20.

¹³⁹ Rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 3. 2004, sp. zn. 58 Ca 26/2003.

¹⁴⁰ 9 Ca 296/2009 – 30, op. cit.

¹⁴¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Afs 32/2013 – 21.

sazeb vychází též z možné výnosnosti staveb. Ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí vyžaduje pro aplikaci základní sazby užívání stavby pro podnikatelskou činnost, nikoli to, zda je či není součástí obchodního majetku podnikatele... Podnikatel fyzická osoba, se může rozhodnout, zda majetek, který využívá k podnikání, zahrne nebo nezahrne do svého obchodního majetku. Obchodním majetkem podnikatele, který je právnickou osobou, se podle sbora uvedeného ustanovení obchodního zákoníku rozumí veškerý jeho majetek... Rozdílný přístup, dle kterého by se pro aplikaci základní sazby daně u podnikající fyzické osoby zkoumal skutečný stav tj. faktické využití stavby, zatímco u právnické osoby by postačovala její evidence v obchodním majetku tj. její pohyb vlastnictví, zákon neumožňuje. Skutečný účel užívání konkrétní stavby přitom nelze zjistit z předmětu podnikání zapsaném v obchodním rejstříku“. Poukaz Odvolacího finančního ředitelství na uplatňování odpisů z nemovitostí do daňově uznatelných nákladů Nejvyšší správní soud odmítl s tím, že uplatňování odpisů je skutečností rozhodnou jen na poli daně z příjmů a závisí výlučně na rozhodnutí poplatníka.¹⁴²

V kasační stížnosti Odvolací finanční ředitelství podpořilo své závěry analogickým využitím § 6 odst. 2 písm. a) bod 1. nebo 2. zákona o dani z nemovitostí, ve kterém je upravena sazba daně u zpevněných ploch pozemků, užívaných k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní. To ovšem Nejvyšší správní soud opět velmi správně považoval za zcela nepřipadné, neboť v tomto ustanovení je jednak upraven jiný předmět daně (zpevněná plocha pozemků), jednak jde o zcela novou právní úpravu účinnou od 1. 1. 2012, která nemůže mít žádný dopad do projednávaných zdaňovacích období roků 2007 a 2008.¹⁴³

Odvolací finanční ředitelství se v kasační stížnosti pokusilo vypořádat se závěry Městského soudu v Praze, že správce daně nezjistil všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, neboť se v dostatečném rozsahu nezabýval tím, zda jsou jednotlivé stavby ve vlastnictví společnosti Starbright fakticky používány pro podnikatelskou činnost, a pokud ano, k jaké konkrétní podnikatelské činnosti ta která stavba slouží. Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že je nereálné, aby správce daně sám, a to vždy k 1. lednu roku zjišťoval, jaký je skutečný stav u všech takových poplatníků.

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Ibid.

To však nemůže být ani omluva, ani výmluva pro zákonné stanovení daně. Takovému striktnímu hodnocení se však Nejvyšší správní soud vyhnul a doporučil iniciaci příslušné zákonné změny.¹⁴⁴

Jak je již patrné z výše uvedeného textu, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl. S takovým postupem je možné se plně ztotožnit.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Ustanovení § 11 zákona o dani z nemovitých věcí (resp. zákona o dani z nemovitosti) týkající se sazby daně ze staveb doznalo v historii více změn, nicméně co se týče staveb pro podnikatelskou činnost, vždy bylo stěžejní faktické užívání stavby. Podle znění účinného do 31. prosince 2009 základní sazba daně činila u staveb užívaných pro podnikatelskou činnost 1 – 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy, podle toho, jaké činnosti stavba sloužila. Podle aktuální právní úpravy u zdanitelné stavby, jejíž převažující část zastavěné plochy zdanitelné stavby je užívána k podnikání, se základní sazba daně pohybuje v rozmezí 2 – 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy podle druhu podnikání. Je zcela zjevné, že zákonodárce vždy určil, že stavba musí být užívána k podnikání. To však již neplatí například pro budovu obytného domu, kde je sazba určena nikoliv podle způsobu užívání, ale podle charakteru budovy. Naopak v případě budovy rodinného domu využívané pro rodinnou rekreaci je rozhodující jak charakter budovy, tak způsob užívání. Nad tím pak stojí zásada materiální pravdy uplatňovaná obecně v daňovém právu, podle které je rozhodující skutečný, nikoliv evidovaný stav. Tak například pokud je v katastru nemovitostí pozemek evidován jako pozemek orné půdy a reálně je užíván jako zastavěná plocha a nádvoří, je třeba jej zdanit podle skutečného stavu a tedy i vyšší sazbou daně.

Je však smutnou pravdou, že zákonodárce nikdy nevyřešil drobné jazykové rozpory v celém zákoně o dani z nemovitých věcí a nesjednotil způsob určení druhu nemovité věci. A to je též důvodem mnoha nepřesností ve výši

¹⁴⁴ Ibid.

daně placené poplatníky, byť většinou v praxi zcela neřešených. Dokonce by se dalo říci, že posuzovaný případ, byť není zdaleka jediný, je velmi ojedinělý tím, že byl vůbec správcem daně kontrolován a následně řešen.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Je zcela evidentní, že vymezení nemovitých věcí pro zařazení k příslušné sazbě daně není v zákoně o dani z nemovitých věcí pregnantní. V případě pozemků jsou výslovně definovány pro účely zákona pouze stavební pozemek a zpevněná plocha pozemku (tzv. plošná stavba). U plošných staveb se vychází z formálního stavu (z katastru nemovitostí), ve všech zbylých případech pozemků není výslovně stanoven ani reálný, ani formální stav. To znamená, že by měla být aplikována zásada materiální pravdy (priority obsahu). U staveb a jednotek je situace ještě komplikovanější. Formální stav je rozhodný pro stanovení sazby daně u budov obytných domů (např. rodinných domů)¹⁴⁵ a budov tvořících příslušenství k budovám obytných domů, u budov pro rodinnou rekreaci, u budov, které plní doplňkovou funkci k budovám pro rodinnou rekreaci a k budovám rodinných domů využívaných pro rodinnou rekreaci, u samostatně stojících garáží, a u ostatních staveb a jednotek (např. bytů). Naopak u „rekreačních“ rodinných domů je rozhodné skutečné využívání takového domu pro rodinnou rekreaci. Stejně tak je tomu i v případě „podnikatelských“ staveb a jednotek: i ty musí být převážně užívány k podnikání, aby podléhaly specifické vyšší sazbě daně. Pro účely daně z nemovitých věcí se stavba stává stavbou užívanou k podnikání, pokud má vlastník – podnikatel stavbu zapsanou v evidenci hmotného majetku a skutečně ji užívá, pokud vlastník – podnikatel ve stavbě podniká, přestože ji nevede v evidenci hmotného majetku, nebo pokud vlastník – podnikatel i nepodnikatel stavbu pronajímá k podnikání. Výše sazby daně z „podnikatelských“ staveb se odvíjí od druhu podnikání. Pro stanovení

¹⁴⁵ Pro účely zákona o dani z nemovitostí se dům považuje za obytný, i když je zcela nebo zčásti neobydlený; důvody takové skutečnosti nejsou relevantní. Srov. 58 Ca 26/2003, op. cit.: „Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, že pro účely podřazení stavby zákona o dani z nemovitostí je potřebné obytný dům užívat, je nutné při posuzování stavby vycházet z jejího funkčního určení, tzn., je-li například stavba zkolaudována jako obytný dům, tudíž jako stavba, jejíž hlavní funkcí je uspokojování potřeby bydlení, nemůže na jejím funkčním určení nic změnit její faktické neužívání či zanedbanost.“

základní sazby daně je rozhodné, k jakému podnikání je stavba užívána, k jakému podnikání slouží. Přitom je nutno posuzovat každou stavbu či jednotku odděleně.¹⁴⁶ Hypotéza stanovená v úvodu kapitoly tak byla potvrzena: stavby pro podnikání je třeba zdaňovat podle skutečného způsobu užívání. A takové pravidlo by mělo platit pro všechny nemovité věci.

Zdanění podle skutečného způsobu užívání nemovitých věcí by samozřejmě kladlo mnohem větší nároky na správce daně, který by si nevystačil jen s nahlížením do katastru nemovitostí a s komunikací se stavebními úřady. Úřední osoby by musely opustit své kanceláře a uskutečňovat místní šetření či daňové kontroly na místě. Mohl by se častěji užívat postup k odstranění pochybností. Mnoho informací se dá v dnešní době zjistit z internetu (google maps, mapy seznamu atd.), který nabízí nejen satelitní snímky, ale i záběry nemovitých věcí přímo z ulice.

Ministerstvo financí však nesdílí takový optimismus a vychází vstříc správcům daně v tom smyslu, že preferuje stav formální před skutečným. Navrhuje, že každá stavba a jednotka zařazená v obchodním majetku podnikatele (s výjimkou budov obytných domů a jednotek – bytů) bude považována za stavbu užívanou k podnikání a bude na ni aplikována příslušná vyšší sazba daně.¹⁴⁷ Není však stanoveno, jak se určí konkrétní sazba u staveb k podnikání reálně neužívaných, zda podle převažující činnosti podnikatele či podle jiného pravidla. Ani důvodová zpráva návod neobsahuje. S takovým do jisté míry alibistickým přístupem Ministerstva financí není možné souhlasit. Je nezbytné pracovat na zcela novém zákonu o dani z nemovitých věcí, který bude obsahovat jednotnou formu určení předmětu zdanění a aplikace příslušného základu daně a daňové sazby.

¹⁴⁶ Srov. 10 Ca 275/2002 – 20, op. cit.: „a) Pro stanovení základní sazby daně je rozhodné, k jaké podnikatelské činnosti je stavba využívána, k jaké podnikatelské činnosti stavba slouží. Přitom je nutno posuzovat každou budovu samostatně. To je nutno dovodit jak z úpravy předmětu daně, tak ze stanovení sazby daně. b) Rozlišení staveb pro jednotlivé druhy podnikatelských činností má souvislost s výnosností dosažitelné na zastavěné ploše a náročností na výměru zastavěné plochy. Zcela nerozhodné pro stanovení základní sazby daně je okolnost, jakým subjektem je podnikatelská činnost provozována, zda vlastníkem či nájemcem.“

¹⁴⁷ Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a důvodová zpráva k návrhu zákona. Nepublikováno.

ČÁST ČTVRTÁ - PŘÍMÉ DANĚ *SENSU LARGO*

I. ODPADY V PŘÍPADĚ NEZLETILÝCH

Specifikům zdaňování nezletilých je v teorii daňového práva věnována jen minimální pozornost, přitom jde o problematiku v praxi velmi důležitou. Je nepochybné, že nezletilí mohou mít celou řadu daňových povinností: mohou vlastnit nemovitou věc, s čímž je spojena povinnost hradit daň z nemovitých věcí a v případě prodeje této věci též daň z nabytí nemovitých věcí. Mohou pobírat různé druhy příjmů (ze závislé činnosti, z nájmu, z dalších činností, např. sportovních, uměleckých apod., z dědictví a darování atd.), přičemž vzniká povinnost podávat přiznání a platit daň z příjmů fyzických osob. Takřka každá nezletilá osoba pak produkuje odpad a má povinnost platit některý z poplatků za komunální odpad, v úvahu připadají i další poplatky místní (ze psů, turistické atd.), případně správní či soudní.

České daňové právo až na výjimky vůbec neupravuje specifické postavení nezletilých v daňovém procesu a jejich práva a povinnosti jsou totožná se zletilými osobami. To však není důvodem pro kritiku, vždyť rovnost osob zúčastněných na správě daní patří mezi základní zásady správy daní. Přesto se však v historii správci daně museli potýkat s mnoha problémy, které vyvstávaly z takové právní regulace. V největší míře se objevovaly především u místního poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů. Nakonec zákonodárce situaci vyřešil společnou a nerozdílnou povinností nezletilého a jeho zákonného zástupce, přičemž správce daně si může zvolit, komu poplatek vyměří. Toto pravidlo dopadá na všechny místní poplatky.

Navazující úvahy se zaměřují právě na právní aspekty zdaňování odpadů v případě nezletilých, a to zejména na jen velmi obtížně uchopitelný judikát Krajského soudu v Brně. Cílem kapitoly je po kritické analýze tohoto

judikátu a na základě rozboru regulace de lege lata vyjasnit interpretaci a aplikaci příslušných ustanovení zákona o místních poplatcích a daňového řádu a potvrdit či vyvrátit hypotézu, že nezletilí mají mít v rámci správy místního poplatku za komunální odpad specifické postavení.

1 JUDIKATURA

Nezletilá, B.A. byla umístěna v ústavní výchově a byl jí vyměřován místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů. Ten však ani nezletilá, ani její zákonný zástupce nehradili. Po nabytí zletilosti, B.A. požádala Magistrát města Brna o doručení všech rozhodnutí týkajících se místních poplatků. Magistrát města Brna jí vyhověl a zároveň ji upozornil, že již dříve byla tato rozhodnutí doručena zákonnému zástupci – její matce., B.A. se proti těmto výměrům odvolala a odvolací orgán – Krajský úřad Jihomoravského kraje nakonec odvolání zamítl z důvodu pozdního podání, s výjimkou odvolání proti platebnímu výměru za místní poplatek v roce 2010. Tento platební výměr byl věcně přezkoumán Krajským úřadem, který dospěl k tomu, že platební výměr byl vydán zákonně a právně. Zdůraznil, že nezletilost, B.A. nemá vliv na existenci poplatkové povinnosti. Takový postup Krajského úřadu je zcela správný a nevybočuje z mnohaleté praxe správců místního poplatku za komunální odpad.¹⁴⁸

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Brně

Krajský soud v Brně, kam, B.A. podala správní žalobu, se poněkud překvapivě s ohledem na dosavadní praxi se závěry správních orgánů neztotožnil. Vyslyšel, B.A. v tom, že je „*v rozporu se zásadami humanity, morálky a demokratického právního státu a v rozporu s normami ústavního pořádku*“, pokud poplatková povinnost není vázaná na skutečný pobyt osoby a musí jej platit i děti. Přitom Krajský soud ani nepokládal za nezbytné obracet se na Ústavní soud s návrhem na zrušení příslušného ustanovení zákona o místních poplatcích;

¹⁴⁸ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 8. 2014, č. j. 62 Af 78/2013 – 48. Obdobně též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 8. 2014, č. j. 62 Af 52/2013 – 66, který se však věnuje spíše problematice zastupování nezletilých poplatníků daně.

„*důvodnost žaloby... soud dovedl výkladem uvedeného ustanovení, jeho případné zrušení Ústavním soudem nepokládá pro svůj závěr za podstatné*“.¹⁴⁹ Jinými slovy, o protiústavnosti má Krajský soud jasno, ale dokáže najít i jiný způsob, jak vyhovět poplatníkovi. Takový způsob uvažování Krajského soudu však není vhodný a profesionální.

V další části rozsudku se Krajský soud věnoval především problematice placení místního poplatku nezletilými. Je třeba zdůraznit, že se jedná o poplatkovou povinnost před rokem 2013, tedy před nabytím účinnosti zákona č. 174/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Krajský soud výslovně uvádí, že „*přestože podle... zákona... zdánlivě a formálně vzato vylučným poplatníkem... byla žalobkyně (B. A. – pozn. autora)..., ve skutečnosti se nutně jednalo o povinnost, kterou za žalobkyni, tehdy nezletilou, museli plnit její rodiče (zákonní zástupci)... zákon... určuje poplatkové povinnosti adresátů tam obsažených právních norem, tj. vždy právních subjektů, subjektů právních vztahů. Nezletilá osoba (dítě) ovšem nemůže být ohledně povinností plynoucích z norem správního práva mechanicky bez dalšího považována za samostatný subjekt právních vztahů, do nichž by mohla vstupovat... Dovožovat závěr, podle něhož by nezletilá osoba měla způsobilost vstupovat do právního vztahu s obcí ohledně likvidace odpadu, byť fakticky založeného zákonem o místních poplatcích, by bylo pouhou mechanickou aplikací práva abstrahující od rozumně dovoditelných souvislostí. Nezletilá osoba (dítě) jednak není schopna sama určovat ani jakkoliv ovlivňovat, kde (v jaké obci) je hlášena k trvalému pobytu, a tedy nemůže ani sama rozhodovat, zda v důsledku adresy svého trvalého pobytu fakticky do právního vztahu s obcí ohledně likvidace odpadu, byť fakticky založeného zákonem o místních poplatcích, vstoupí či nikoliv. Nezletilá osoba také zásadně nemá reálnou možnost ovlivnit, zda poplatek zaplatí či nikoliv, popř. zda jej zaplatí řádně a včas... Není přiměřené ani dovožovat, že by si nezletilá osoba měla být vůbec vědoma povinnosti platit poplatek za odpad...*“¹⁵⁰

Takovou argumentaci soudu není možné v mnoha bodech akceptovat. Není možné v daňovém (příp. finančním, rozhodně nikoliv správním) právu rozlišovat mezi formálním a faktickým poplatníkem. Poplatník musí být vždy definován zákonem s ohledem na ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních

¹⁴⁹ Ibid.

¹⁵⁰ Ibid.

práv a svobod.¹⁵¹ Za poplatníka přitom může dobrovolně platit i jiná osoba, při vědomí toho, že dohody o přenosu daňové povinnosti nejsou vůči správci daně účinné.¹⁵² Dále není přesné, že zákon o místních poplatcích zakládá právní vztah poplatníka (nejen nezletilého) s obcí ohledně likvidace odpadu. Presumpce, že každá fyzická osoba produkuje odpad, není stanovena přímo zákonem, nicméně vyplývá z výkladu § 3 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpadech“).¹⁵³ Produkce komunálního odpadu však není podmíněna pouze vznikem nepotřebných zbytků, ale i tím, že jsou odloženy na místě obcí k tomu určeném. Až v okamžiku, kdy fyzická osoba věc odloží na místě obcí určeném, se tato věc stává komunálním odpadem. Například veřejný ochránce práv zastává názor, že pokud fyzická osoba má v obci trvalý nebo dlouhodobý pobyt, potom nemá legální možnost odložit věci, kterých se zbavuje, na území jiné obce, tj. odpad nepochybně produkuje.¹⁵⁴ V dalším má Krajský soud obecně pravdu: nezletilá osoba (minimálně do určitého věku a vyspělosti) si skutečně nevybere, kde bude mít trvalý pobyt a zda za ni rodiče zaplatí poplatkové a daňové povinnosti. To však nic nemění na tom, že i nezletilá osoba je podle zákona poplatníkem poplatku

¹⁵¹ Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky – ústavní zákon č. 2/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵² Srov. § 241 daňového řádu.

¹⁵³ „Na základě § 3 zákona o odpadech lze s určitostí předpokládat, že každé fyzické osobě při její činnosti vznikají zbytky, kterých se bude zbavovat jako odpadu, protože jak z ustanovení § 3 odst. 2 vyplývá, zbavováním se movité věci příslušející do některé ze skupin odpadů uvedených v příloze č. 1 zákona o odpadech ve smyslu zákona o odpadech není pouze ten případ, že věc její vlastník sám využije způsobem stanoveným tímto zákonem a ostatními právními předpisy na ochranu životního prostředí. Vzhledem k tomu, že není možné, aby fyzická osoba, která není a nemůže být provozovatelem zádného zařízení určeného k nakládání s odpady (§ 12, 14 zákona o odpadech), mohla všechny druhy odpadů, které vznikají při její činnosti a ze kterých se komunální odpad stane v okamžiku, kdy je fyzická osoba odložena na místě k tomu obcí určeném, sama využít bez obřozování životního prostředí a zdraví lidí, má nepodnikající fyzická osoba povinnost podle § 17 odst. 4 zákona o odpadech odkládat odpad (přesněji řečeno věci, kterých se zbavuje) na místě k tomu obcí určeném, pokud ho sama nevyužije v souladu s právními předpisy, a to i tehdy, pokud obec nevydá obecně závaznou vyhlášku. Vydá-li ji, musejí fyzické osoby postupovat podle systému stanoveného vyhláškou obce. To znamená, že fyzická osoba nemůže odpad odstraňovat jinak než v systému obce.“ in: MATĚJKOVÁ, Lenka, PEŠKOVÁ, Alena, KUBÍKOVÁ, Barbora, SVOBODOVÁ, Zdeňka (eds.). *Doporučení pro obce a města. Obecní daně (místní poplatky, daň z nemovitostí, poplatek za komunální odpad)*. 2. vyd. Brno: Kancelář veřejného ochránce práv a Praha: Ministerstvo vnitra a Ministerstvo financí, 2010. ISBN 978-80-254-6259-1. S. 44.

¹⁵⁴ Ibid.

a má povinnost jej hradit. To pak potvrzuje i Krajským soudem zmiňována Úmluva o právech dítěte, podle které finanční odpovědnost za dítě nesou rodiče. Tedy v situaci, kdy zákonný zástupce za dítě poplatek či daň neuhradí, může se dítě dovolávat svých práv zakotvených v Úmluvě o právech dítěte a žádat, aby rodič dluh uhradil. V případě, kdy již byl dluh po dítěti vymožen, má dítě vůči rodičům regres. Avšak soud dochází k závěru, že interpretace poplatkové povinnosti správcem daně mechanicky k tíži dítěte nemůže být pod soudní ochranou, protože nenaplnuje principy dobré správy.¹⁵⁵

Krajský soud dokonce vytváří nerovnost mezi jednotlivými nezletilými, když uvádí, že „*nemá-li dítě vlastní majetek, k jehož tíži by poplatek mohl být placen, popř. k jehož tíži by poplatek bylo možno postihnout, není-li zaplacen dobrovolně, nemůže být nezaplacení poplatku přikládáno k tíži takového dítěte*“.¹⁵⁶ Tedy podle soudu by dítě mělo platit poplatek samo, pokud má vlastní majetek či vlastní příjmy, v opačném případě již nikoliv. V tomto je třeba spatřovat nerovnost mezi „majetnými“ a „nemajetnými“ nezletilými poplatníky daně.

Zcela chybný je pak závěr Krajského soudu, že „*ustanovení § 10 b odst. 1 zákona o místních poplatcích... je... třeba vykládat nikoliv jako pravidlo vymezující osoby povinné platit poplatek, ve vztahu k nimž by měly pak nastupovat důsledky jejich nezaplacení, nýbrž jediné jako pravidlo vymezující počet osob, za které je třeba poplatek platit. Poplatková povinnost tak s odkazem na toto ustanovení nemůže primárně stíhat nezletilé osoby coby poplatníky, nýbrž jejich zákonné zástupce „za nezletilé osoby“*“. Při takovém výkladu však soud vylučuje ze zákona definici poplatníka a není tak vůbec zřejmé, kdo má poplatek platit, slovy soudu „za které je potřeba platit“. Vymezení poplatníka daně sensu largo je však základním konstrukčním prvkem každé daně a bez určení poplatníka není možné vůbec daň stanovovat a vybírat.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Ustanovení § 10 b odst. 1 písm. a) zákona o místních poplatcích ve znění účinném ve zdaňovacím období 2010 stanovilo, že poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování

¹⁵⁵ 62 Af 78/2013 – 48, op. cit.

¹⁵⁶ Ibid.

komunálních odpadů platí (tj. je poplatníkem) fyzická osoba, která má v obci trvalý pobyt. To je jediná podmínka pro určení poplatníka, za předpokladu, že obec ve své obecně závazné vyhlášce nevymezila poplatníka úžeji tím, že by určitou skupinu poplatníků (např. těch, kteří jsou umístěni v ústavní výchově) od poplatku osvobodila.

Tato definice poplatníka je výhodná především z hlediska možného dohledání osob poplatníků, neboť obecní úřad jako správce poplatku má přístup do registru obyvatel a není zatížen vyhledávací činností.¹⁵⁷ Velkou nevýhodou je naopak skutečnost, že zpoplatnění nedopadá vždy na ty osoby, které v obci reálně odpad produkují; zpoplatnění se vyhnou všechny další osoby, které v obci skutečně žijí, ale nemají zde trvalý pobyt, naopak zpoplatněny budou i osoby, které mají v obci trvalý pobyt jen „papírový“, ale doopravdy bydlí jinde, kde též vzniká jejich odpad.¹⁵⁸

Až zákon č. 174/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, účinný od zdaňovacího období 2013, výčet poplatníků rozšířil zejména o určité kategorie cizinců. Zároveň stanovil, že pokud je poplatník v době vzniku povinnosti zaplatit poplatek nezletilý, odpovídají za zaplacení poplatku tento poplatník a jeho zákonný zástupce společně a nerozdílně. Pokud není poplatek uhrazen řádně a včas, má správce daně možnost a právo vyměřit poplatek jednomu z nich; přitom

¹⁵⁷ K tomu se podrobněji vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 39/02: „Oproti jiným místním poplatkům, jejichž poplatníky jsou osoby, jejichž seznam státní správa nevede, je totiž organizačně možné u poplatku za provoz systému nakládání s komunálními odpady využít evidenci obyvatel s trvalým pobytem v obci, neboť každý z nich je poplatníkem [§ 10 b odst. 1 písm. a) zákona o místních poplatcích]. Je však nutno zvážit, zda je využití evidence legální. Paragraf 5 zákona č. 133/2001 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech, zdůrazňuje oprávnění obce použít evidence k nezbytným účelům. Pro výběr poplatků se toto užití nemusí jevit nezbytné vzhledem k zákonem předpokládané oblašovací povinnosti (§ 14 odst. 2 zákona o místních poplatcích). Výsledkem oblašovací povinnosti obyvatel s trvalým pobytem v obci ovšem bude vytvoření databáze totožné, přičemž k jejímu doplnění o poplatníky, již oblašovací povinnost nesplnili, se stejně použijí údaje z uvedené evidence. Obecní úřad tak bude vytvářet evidenci obyvatel pro poplatkové účely, byť ji již má k dispozici. Požadavek tvorby takové evidence se jeví málo slučitelný se zásadou hospodárné správy obce (§ 2 a 38 zákona o obcích). Zneužití přístupu k evidenci v tom lze stěží spatřovat. Zabezpečení sběru a likvidace komunálního odpadu a jeho financování je přitom úkolem svěřeným obcím jako nositelům veřejné moci. Problém není ani v absenci přesnějšího určení způsobu, jakým uvedené evidence bude využita k předpisu poplatku obyvatelům... Bez ohledu na konkrétní práci obce lze hodnotit situaci rovněž tak, že oblašovací povinnosti... je učiněno žádost rovněž takovou formou splnění poplatkové povinnosti (úbrady poplatku), jež umožňuje obci (obecnímu úřadu) jako správci poplatku identifikovat poplatníka. Zákon o místních poplatcích totiž nežadá časové a úkonové rozlišení oblašovací a poplatkové povinnosti.“

¹⁵⁸ Srov. RADVAN, 2012, op. cit. S. 109-110.

není vázán žádnými zákonnými požadavky a předpokládá se, že má natolik dobré údaje o poplatníkovi, že je schopen učinit správní uvážení o příjmové a majetkové situaci nezletilého poplatníka. Pokud má tento poplatník zdroje k uhrazení místního poplatku, bude poplatek stanoven platebním výměrem přímo jemu, v opačném případě jeho zákonnému zástupci.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Je třeba uvést, že rozsudek Krajského soudu v Brně je velmi nepřesný a meritorně nesprávný. Je z něj patrné nepochopení základních konstrukčních prvků daně. Pokud by byl rozsudek potvrzen též Nejvyšším správním soudem (za předpokladu, že Krajský úřad Jihomoravského kraje podá kasační stížnost), případně též Ústavním soudem, znamenalo by to, že nezletilí nemají povinnost platit daně a poplatky (daně sensu largo). A to nejen poplatek za komunální odpad, ale ani žádné další místní a jiné poplatky a další daně sensu stricto. To by vytvořilo cestu k obcházení daňových povinností tím, že by se majetek převáděl z rodičů na děti se záměrem neplatit daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daň z příjmů (v případě dědění a darů), poplatek ze psů atd.

O tom, že závěry v rozsudku Krajského soudu v Brně jsou zcela ojedinělé, svědčí též rozsudek Krajského soudu v Ostravě¹⁵⁹ ve věci, která byla rozhodována ve stejném časovém období. Také v tomto případě nezletilá Ž. B. jako žalobkyně namítala, že nežila v Českém Těšíně, kde jí byl místním obecním úřadem stanoven místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, a že platební výměry nebyly doručeny jí, ale jejímu zákonnému zástupci. K namítané neústavnosti právní úpravy, která činí z nezletilců poplatníky, Krajský soud v Ostravě uvedl, že „nelze principiálně mít za protiústavní stav, kdy nezletilé osobě vznikne povinnost k peněžitému plnění, neboť i nezletilá osoba mohla být v rozhodné době subjektem vlastnického práva a příslušela jí práva plynoucí z rodičovské odpovědnosti její zákonné zástupkyně. Nelze takéž principiálně dovodit porušení procesních práv nezletilce, je-li v řízení řádně zastoupen svým zákonným zástupcem. Právě institut zákonného zastoupení slouží k zajištění spravedlivého procesu

¹⁵⁹ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 6. 2014, č. j. 22 Af 16/2012 – 46.

nezletilé osoby... Vznikla-li nezletilé žalobkyni poplatková povinnost..., byla za plnění této povinnosti odpovědná v rámci své rodičovské odpovědnosti její zákonná zástupkyně. Reparace újmy, kterou žalobkyně pocítuje, tak není realizovatelná ve exekučním správním řízení, nýbrž – jak uvedl ve vyjádření k žalobě i žalovaný – cestou nároku uplatněného vůči její zákonné zástupkyni¹⁶⁰.

Z rozsudku Krajského soudu v Ostravě tedy jednoznačně vyplývá, že je třeba rozlišovat jednak způsobilost k právům a povinnostem (právní osobnost), která fyzické osobě vzniká narozením, jednak způsobilost k právním úkonům (svěprávnost). Mezi povinnosti každé osoby je třeba řadit též povinnosti daňové a poplatkové včetně povinnosti platit místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů. Podle § 24 daňového řádu může osoba zúčastněná na správě daní při správě daní samostatně jednat v rozsahu, v jakém je svéprávná. Plně svéprávným se člověk stává zletilostí, tedy obvykle dovršením osmnáctého roku. Nezletilí jsou způsobilí jen k právním jednáním co do povahy přiměřeným rozumové a volní vyspělosti nezletilých jeho věku;¹⁶⁰ mají jen částečnou (omezenou) svěprávnost. Je na posouzení úřední osoby, která vykonává pravomoci správce daně či poplatku, zda shledá u konkrétního nezletilce dostatečnou svěprávnost poplatek hradit. V žádném případě právní regulace neumožňuje konstatovat, že svěprávnost vzniká od určitého konkrétního věku nebo konkrétní skutečnosti.¹⁶¹

Do zdaňovacího období 2012 v případě všech místních poplatků platilo jednoznačné určení poplatníka v zákoně o místních poplatcích. V případě poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů to byla výhradně fyzická osoba, která má v obci trvalý pobyt, tedy i nezletilá osoba. V situaci, kdy zákonný zástupce za dítě poplatek neuhradil, mohlo se dítě dovolávat svých práv zakotvených v Úmluvě o právech dítěte a žádat, aby rodič dluh uhradil.

¹⁶⁰ Srov. § 15, 30-31 nového občanského zákoníku.

¹⁶¹ S jistou mírou nadsázky by měla úřední osoba posuzovat svěprávnost poplatníka obdobně jako prodávačka posuzuje způsobilost dítěte k právnímu úkonu – koupi lízátka. Podrobněji k těmto otázkám viz např. GREGOROVÁ, Zdeňka, HRUŠÁKOVÁ, Milana, STAVINHOVÁ, Jaruška. K některým otázkám právní subjektivity a způsobilosti k právním úkonům nezletilých. *Právní rozhledy*. 1997, roč. 5, č. 2, s. 53-60. ISSN 1210-6410.

Od zdaňovacího období 2013 byla zavedena právě z důvodů určité amorálnosti (nikoliv nezákonnosti) stávající právní úpravy společná a nerozdílná poplatková povinnost nezletilého a jeho zákonného zástupce. V ideálně fungující společnosti vše funguje prakticky stejně jako dříve: zodpovědní rodiče platí za své děti. Pokud však není poplatek uhrazen řádně a včas, má správce daně možnost a právo vyměřit poplatek buď nezletilému, nebo jeho zákonnému zástupci. Přitom není vázán žádnými zákonnými požadavky a předpokládá se, že má natolik dobré údaje o poplatníkovi, že je schopen učinit správní uvážení o příjmové a majetkové situaci nezletilého poplatníka. Pokud má tento poplatník zdroje k uhrazení místního poplatku, bude poplatek stanoven platebním výměrem přímo jemu, v opačném případě jeho zákonnému zástupci. Takové řešení je obecně považováno za správné a spravedlivé a také vede k tomu, že obce získávají bez dalších vícenásobů na správu poplatku své příjmy nutné pro řádné odpadové hospodářství. Je jen škoda, že zákonodárce prosadil společnou a nerozdílnou povinnost pouze v oblasti místních poplatků; mnohem vhodnější by bylo zakotvení tohoto pravidla do daňového řádu s platností pro všechny daně sensu largo. Hypotéza stanovená v úvodu kapitoly, podle které mají mít nezletilí v rámci správy místního poplatku za komunální odpad specifické postavení, je tedy potvrzena jen částečně: nezletilí mají mít specifické postavení ve všech daňových řízeních při správě všech daní.

II. HRACÍ AUTOMATY

Zdanění (ve smyslu sensu largo) hracích automatů má za sebou vcelku pestrou historii. Je všeobecně známo, že s koncem roku 2011 byl zrušen místní poplatek za hrací přístroje¹⁶² a nahrazen odvodem z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení. Tato kapitola je však řazena z objektivních okolností: obce jakožto beneficiáři tohoto místního poplatku a (obecní úřady) jako jeho správci se stále potýkají s nejasnou právní úpravou související zejména s vymezením předmětu zpoplatnění a s tím souvisejícími důsledky, především finančními, ale též přetrvávajícími soudními spory.

Stěžejní otázkou se stalo, zda interaktivní videoloterní terminály, které postupně vytlačily klasické výherní hrací přístroje, spadají do předmětu zpoplatnění. Namísto toho, aby si odpověď na tuto otázku našla sama teorie a zejména praxe, rozhodl se zákonodárce upravit zákonný text sám. A to dokonce bez konzultací s gesčním Ministerstvem financí. To se projevilo jak v názvu poplatku, tak ve vymezení předmětu zpoplatnění. Od 1. ledna 1998 do 15. června 2010 se vybíral původní „poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj“, od 16. června 2010 do 13. října 2011 „poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“ (tzv. Lex Kubera) a od 14. října 2011 do 31. prosince 2011 „poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj, koncový interaktivní videoloterní terminál a herní místo lokálního herního systému“ (tzv. Lex Farsky). Jak již bylo konstatováno v Radvanově publikaci Místní daně, „*taková forma živelné normotvorby¹⁶³ však obcím spíše uškodila, když musely na novely zákona reagovat změnou svých obecně závazných vyhlášek tak, aby nebyly v rozporu se zákonem. Zejména druhá změna zákona způsobila mnohé problémy, neboť účinnost byla spojena přímo s publikací ve Sbírce zákonů. Zákonodárce by si měl být vědom, že místní poplatky jsou vybírány nikoliv pouze na základě zákona,*

¹⁶² Záměrně je uveden v této zkratce s ohledem na změny názvu místního poplatku v historii.

¹⁶³ K tomu blíže např. BOHÁČ, Radim. Živelná normotvorba v oblasti finančního práva na příkladu místního „loterijního“ poplatku. *Dny práva – 2010 – Days of Law*. Brno: Masaryk University, 2010. ISBN 978-80-210-5305-2. S. 590-601. Law.muni.cz [online]. [cit. 23. 7. 2014]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/content/cs/proceedings/>

ale též na základě obecně závazné vyhlášky. Pakliže zákon nabývá účinnosti dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů, obce nemají možnost včas přijmout novou vyhlášku v souladu s novelou zákona a poplatek buď vybírají v rozporu se zákonem (podle „staré“ vyhlášky), nebo jej přestanou do přijetí nové vyhlášky vybírat úplně. Nadto změny, které nabývají účinnosti jindy než 1. ledna, znamenají problémy i z hlediska efektivní správy poplatku s ohledem na tříměsíční zpoplatňovací období“.¹⁶⁴

Zákon o místních poplatcích vždy trpěl rozporem mezi názvem poplatku a jeho objektem (povolený hrací přístroj vs. provozovaný výherní hrací přístroj). Tato kapitola si klade za cíl vyjasnit předmět zdanění hracích automatů a vychází z hypotézy, že zdanit je třeba všechny provozované výherní hrací automaty, bez ohledu na jejich technické označení.

1 JUDIKATURA

V případě „nejstaršího“ poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj se praxe i judikatura ustálily na tom, že poplatky jsou vybírány pouze za povolené provozované (včetně dočasně odpojených z důvodu opravy, poruchy, otevírací doby apod.) výherní hrací přístroje. Ústavní soud mimo jiné konstatoval, že „Samo gramatické znění uvedeného ustanovení... ukazuje, že sazba poplatku nezávisí na faktickém provozu výherního hracího přístroje, tzn. že zde není prostor např. pro zohledňování otevírací doby příslušné provozovny, poruchovosti přístrojů a podobně, nýbrž že se jedná o poplatek paušální, který se bradí za určité časové období.“¹⁶⁵ S tím je třeba souhlasit, též s ohledem na regulační funkci poplatku: pouze provozovaný výherní hrací přístroj je společensky nebezpečný tím, že vede k patologickému hráčství a má sociálně-ekonomické dopady na jednotlivce a jeho rodinu.

Prakticky stejný výklad by pak měl být aplikován i na jiná technická herní zařízení povolená Ministerstvem financí, o která byl rozšířen jak název

¹⁶⁴ RADVAN, 2012, op. cit. S. 129-130.

¹⁶⁵ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 7. 9. 1999, sp. zn. I. ÚS 249/99.

poplatku, tak i předmět zpoplatnění novelou zákona č. 183/2010 Sb.¹⁶⁶ (tzv. Lex Kubera).¹⁶⁷ Tato novela však nevedla k jednoznačnému vyjasnění problému, zda poplatku podléhají také interaktivní videoloterní terminály. To vedlo k mnoha soudním sporům, které aktuálně řeší zejména Ústavní soud. Věc bude prezenetována na konkrétním případě ze Světlé nad Sázavou. Tamní Městský úřad vyměřil společnosti Synot Tip, a. s., platebním výměrem místní poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, a to za každý povolený přístroj a bez ohledu na okolnost provozování. Platební výměr napadla společnost Synot Tip odvoláním, které Krajský úřad Vysočina zamítl, když odmítl řešit namítanou protiústavnost novely zákona o místních poplatcích (tzv. Lex Kubera) a novelizované ustanovení nepovažoval za nesrozumitelné a interpretačně nejednoznačné. Odkázal se rovněž na nález Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011,

¹⁶⁶ Zákon č. 183/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 290/2002 Sb., o přechodu některých dalších věcí, práv a závazků České republiky na kraje a obce, občanská sdružení působící v oblasti tělovýchovy a sportu a o souvisejících změnách a o změně zákona č. 157/2000 Sb., o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky, ve znění zákona č. 10/2001 Sb., a zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁷ Opačný názor zastává Boháč in BOHÁČ, 2010, op. cit. S. 598. Též Ministerstvo financí in Metodické sdělení k místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. *Mfcr.cz* [online]. Publikováno 6. 8. 2010 [cit. 15. 7. 2014]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_legis_a_metod_56893.html?year=2010.

sp. zn. Pl. ÚS 29/10,¹⁶⁸ podle kterého obce mohou prostřednictvím obecně

¹⁶⁸ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10: „Zatímco ustanovení § 2 písm. e) loterijního zákona vymezuje výběrní hrací přístroje (VHP) široce, neboť pod tento pojem zahrnuje i jakákoli zařízení podobná elektronicky či elektromechanicky řízeným hracím přístrojům, definice obsažená v § 17 odst. 1 je naopak velmi úzká a v podstatě kasuistická. Jinak řečeno, loterijní zákon pracuje s jedním pojmem, který je však definován dvěma rozdílnými způsoby. Za takové situace nelze vystačit toliko s prostým jazykovým výkladem, ale je třeba při interpretaci těchto ustanovení uplatnit další typy výkladových metod, a to především metodu systematického a teleologického výkladu.

Systematický výklad loterijního zákona proto vede ke závěru, že zatímco úzká definice v části druhé loterijního zákona dopadá na povolovací řízení dle § 18 a násl. loterijního zákona, širší definice obsažená v úvodních ustanoveních se použije v kontextu dalších společných přechodných a závěrečných ustanovení, obsažených v závěrečné části šesté. Pokud zákon o loteriích v § 50 odst. 4 umožňuje obcím v obecně závazné vyhlášce stanovit, že výběrní hrací přístroje mohou být provozovány pouze na místech a v čase vyhláškou určených, nebo stanoví, na kterých veřejně přístupných místech v obci je provozování výběrních hracích přístrojů zakázáno, pak je pro vymezení pojmu výběrní hrací přístroj rozhodující ustanovení § 2 písm. e) loterijního zákona, nikoliv § 17 odst. 1 téhož zákona, které - jak již uvedeno - dopadá pouze na režim povolování dle části druhé.

Tento závěr podporuje též teleologický výklad loterijního zákona, resp. vyplývá ze zohlednění účelu, který zřejmě vedl zákonodárce ke vložení ustanovení § 50 odst. 4 do loterijního zákona. Toto ustanovení se do zákona dostalo spolu s novelou obsaženou v zákoně č. 149/1998 Sb. s účinností od 1. 1. 1999, přičemž je nepochybné, že úmyslem zákonodárce bylo posílit roli obecní samosprávy, pokud jde o vymezení podmínek, za nichž může tento typ loterií povolovat státní správa; v tomto kontextu nelze přehlížet ani skutečnost, že se také stalo v době, kdy to byla sama judikatura Ústavního soudu, která z důvodů již podrobně vyložených v náleží sp. zn. Pl. ÚS 45/06 ze dne 11. 12. 2007 (N 218/47 SbNU 871; 20/2008 Sb.) v podstatě neakceptovala originární povahu normotvorby obcí založenou přímo čl. 104 odst. 3 Ústavy a vyžadovaná též právní existenci zvláštního zákonodárce zmocnění. Ústavní soud je proto tobo názoru, že speciální ustanovení obsažené v zákoně o loteriích je třeba s ohledem na to vykládat pokud možno extenzivně tak, aby byl naplněn původní účel, jenž byl tímto ustanovením sledován, tj. prosazení ochrany místních záležitostí veřejného pořádku. (V této souvislosti nelze opomenout ani přesvědčivou argumentaci veřejného ochránce práv, že z hlediska účelu právní úpravy není třeba výrazně akcentovat složité definičně-technické otázky týkající se rozdílu mezi VHP a ILV.)

Ústavní soud dospěl ke závěru, že charakter ILV neumožňuje jejich podřazení pod úzkou definici výběrního hracího přístroje dle § 17 odst. 1 loterijního zákona, neboť videoloterijní terminály jakožto koncové herní stanice, které jsou součástí širšího a složitějšího systému, jehož jádro je umístěno centrálně, postrádají vlastnost kompaktnosti, kterou vyžaduje definice obsažená v § 17 odst. 1 loterijního zákona. Avšak nic nebrání tomu, aby byly podřazeny pod širší definici dle § 2 písm. e) loterijního zákona, neboť nepochybně se jedná o zařízení výběrním hracím přístrojům podobná a sloužící témuž účelu.

Dle názoru Ústavního soudu je proto přípustné, aby obec, pocítí-li takovou místní potřebu, regulovala obecně závaznou vyhláškou vydanou dle § 50 odst. 4 loterijního zákona ve spojení s § 2 písm. e) téhož zákona umístění i ILV, případně dalších přístrojů podobných výběrním hracím přístrojům, a to jako součástí širší množiny přístrojů, k jejichž provozu vydává povolení ministerstvo financí dle § 50 odst. 3 loterijního zákona. Ústavní soud tedy sledoval, že regulace umístění ILV spadá do normotvorné působnosti obcí, a to dle ustanovení zvláštního zákona, jak má na mysli i § 10 písm. d) zákona o obcích.

Uplatnění takové pravomoci a působnosti obcí proto nepřetahuje dle názoru Ústavního soudu nezákonný zásah do výkonu státní moci, resp. státní správy. Vydáním obecně závazné vyhlášky obec nikterak nezasahuje do vlastní rozhodovací pravomoci ministerstva, které je kompetentní v případě inominálních loterií a jiných obdobných her, tj. zařízení, která neshlují definici dle § 17 odst. 1 loterijního zákona, avšak současně jsou tímto zařízením podobná, posoudit splnění všech požadavků vyplývajících z části první až čtvrté zákona, jak mu ostatně ukládá § 50 odst. 3 loterijního zákona. Jinak řečeno, regulací v podobě obecně závazné vyhlášky obec nepřebírá rozhodování o povolení ILV dle části druhé loterijního zákona; vydáním obecně závazné vyhlášky stanoví místa, na nichž lze v obci koncová zařízení interaktivních videoloterií provozovat, pouze obec stanoví mimo jiné i za účelem ochrany místních záležitostí veřejného pořádku určité mantinely, v nichž se musí rozhodování ministerstva polybovat.

Ústavní soud proto dospěl ke závěru, že obec je oprávněna regulovat umístění ILV na svém území, přičemž přijetím takové právní úpravy obec nejedná ultra vires.“

závazné vyhlášky regulovat místa a čas provozování interaktivních videoloterních terminálů na území obce.¹⁶⁹

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové

Společnost Synot Tip podala správní žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Argumentovala protiústavností přijetí novely zákona o místních poplatcích, její nesrozumitelností a nejednoznačností některých pojmů. Nesouhlasila se závěrem správce poplatku, že poplatek lze vybírat za každý povolený interaktivní videoloterní terminál, protože ten nelze považovat za kompaktní, funkčně nedělitelné technické zařízení ve smyslu zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“). Neshodovala se závěry, že by poplatkové povinnosti podléhalo pouze povolené a nikoli fakticky provozované „jiné technické zařízení“. Podle Synot Tip by opačný závěr znamenal zpoplatnění již samotného aktu povolení provozu loterií, čímž by jeden správní akt byl zatížen dvojnásobnou odvodovou povinností. Vytknuta byla chybná interpretace nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, ze které údajně nelze nikterak dovozovat jeho použitelnost též v odlišné problematice místních poplatků.¹⁷⁰ Společnost Synot Tip v této správní žalobě *de facto* shrnula veškeré argumenty provozovatelů interaktivních videoloterních terminálů proti jejich zpoplatnění místním poplatkem.

Soud ve svém rozhodnutí¹⁷¹ žalobu zamítl. Námitku protiústavnosti novely zákona o loteriích odmítl jako nedůvodnou s poukazem na nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12.¹⁷² Při výkladu pojmu „jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí“ vycházel z odůvodnění rozsudků Nejvyššího správního soudu, podle kterých „*Interaktivní videoloterní terminál představuje „jiné technické zařízení“ ve smyslu § 10a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění po změně provedené zákonem č. 183/2010 Sb.*

¹⁶⁹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2014, č. j. 2 Afs 91/2013 – 56.

¹⁷⁰ *Ibid.*

¹⁷¹ Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5.11.2013, č. j. 30 Af 7/2012 – 92. In: 2 Afs 91/2013 – 56, op. cit.

¹⁷² „*Při projednávání návrhu zákona č. 183/2010 Sb... byla jako Poslaneckou sněmovnou, tak i Senátem Parlamentu České republiky dodržena ústavně stanovená pravidla zákonodárního procesu...*“: in: Nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12.

Zpoplatnění proto podléhá každý koncový terminál, nejen centrální loterní jednotka. II... poplatku podléhá každý povolený a nikoliv provozovaný hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení.¹⁷³ Za irelevantní považoval Krajský soud polemiku nad závěry Ústavního soudu vyřčené v nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10, protože stěžovatelem tvrzené interpretační nejasnosti již vyplnila citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu.

Závěry Krajského soudu jsou velmi přesné a takřka se všemi je možné souhlasit. Zejména výklad převzatý z judikatury Nejvyššího správního soudu k interaktivním videoloterním terminálům je zdařilý, minimálně v jeho první části. Jiné technické herní zařízení musí splňovat funkční vlastnosti výherního hracího přístroje. Není přitom rozhodné, na jakém principu či prostřednictvím čeho je povolená loterie provozována. Nelze zpoplatňovat pouze centrální loterní jednotku, neboť pak by místní poplatek fakticky ztratil smysl, pokud by provozovatelé interaktivních videoloterních terminálů umístili v dané obci nespočet konečných přístrojů určených pro hru.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Společnost Synot Tip podala k Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost. Soud se ve svém rozsudku¹⁷⁴ nejdříve zabýval pojmem „jiné technické herní zařízení“ a konstatoval, že takové zařízení musí do určité míry naplnit vlastnosti výherního hracího přístroje obsažené v ustanovení § 17 odst. 1 zákona o loteriích. Nesouhlasil však se tvrzením společnosti Synot Tip, že tyto vlastnosti lze dovozovat primárně z technických parametrů přístroje, a přiklonil se k dřívější a výše citované judikatuře zdůrazňující funkce přístroje. Podle soudu dal zákonodárce „jasně najevo vůli postavit na roven hrací přístroje a interaktivní videoloterní terminály jakožto „jiné technické herní zařízení“, a to právě z hlediska poplatkové povinnosti potencionálně stanovené místní samosprávou“.¹⁷⁵ Opět potvrdil, že není rozhodující, na jakém principu či prostřednictvím čeho je povolená loterie provozována. Důležitá je vnější forma, tedy přístup hráče ke hře. Tím je rovněž vyloučena případná možnost zpoplat-

¹⁷³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 2 Afs 26/2013 – 34.

¹⁷⁴ 2 Afs 91/2013 – 56, op. cit.

¹⁷⁵ Ibid.

ňovat pouze centrální loterní jednotku a nikoliv již koncové videoterminály určené pro hru. Soud také správně poznamenává, že místní poplatek má nejen fiskální, ale především regulační funkci.

V čem však soudu nelze dát za pravdu (nicméně většina odborníků¹⁷⁶ zastává právě názor shodný se závěry Nejvyššího správního soudu), je určení, že poplatku podléhá povolený interaktivní videoloterní terminál bez ohledu na to, zda je skutečně provozovaný. Na tento historický rozpor mezi názvem poplatku a předmětem zpoplatnění bylo již upozorněno výše. Podle soudu „*zákonodárce... presumoval, že v případě povolení hracího přístroje bude tento též umístěn a bude na něm hra provozována. Nekladl tedy důraz na fakt, zda je na něm ve skutečnosti daná hra provozována, nýbrž vyšel z logické domněnky, že tomu tak bude, což lze považovat za jasně vyjádřený úmysl zákonodárce*“.¹⁷⁷ Soud pro tuto úvahu využívá analogie k povinnému ručení i k místnímu poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů. To však není přesné, neboť i nepoužívané auto může způsobit škodu (výbuch, požár, rozjetí se z kopce atd.) a v případě odpadů je přímo ze zákona o odpadech evidentní, že každý produkuje odpad a obec se o tento odpad jako jeho vlastník musí postarat. Rovněž odkaz na judikaturu Ústavního soudu¹⁷⁸ není přesný, neboť judikát řešil otevírací dobu provozovny, poruchy atd., nikoliv neuvedení povoleného přístroje do provozu. Nejvyšší správní soud neshledal ani porušení zásady *in dubio pro mitius* a kasační stížnost zamítl.

1.3 Nález Ústavního soudu

Proti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu podala společnost Synot Tip ústavní stížnost. V ní namítala, že zákon č. 183/2010 Sb. (tzv. Lex Kubera) nebyl v rozporu s čl. 9 směrnice č. 98/34/ES notifikován, i když jde o normu technického charakteru, a proto je podle společnosti tento zákon neaplikovatelný vnitrostátními soudy. V této souvislosti společnost Synot Tip namítla rovněž nepoložení předběžné otázky Evropskému soudnímu dvoru. Další výhrada pak spočívala ve skutečnosti, že tzv. Lex Kubera

¹⁷⁶ BOHÁČ, 2010, op. cit. S. 598. Ministerstvo financí, 2010, op. cit.

¹⁷⁷ 2 Afs 91/2013 – 56, op. cit.

¹⁷⁸ I. ÚS 249/99, op. cit.

založil právní nejistotu tím, že jasně nestanovil, co je tzv. jiným technickým herním zařízením. Z těchto důvodů společnost navrhla zrušení zákona.¹⁷⁹

Ústavní soud stížnost odmítl jako nepřijatelnou. Námitku neexistence notifikace zákona vznesla společnost Synot Tip poprvé až v ústavní stížnosti, ač tak mohla učinit již dříve. Totéž platí i o související námitce o nepoložení předběžné otázky. Ústavní stížnost tak nebyla schopná věcného projednání a tím odpadla podmínka možného projednání návrhu na zrušení zákona. Z věcného hlediska soud konstatoval, že správní soudy přesvědčivě vyargumentovaly ústavní konformitu zákona včetně toho, že nejde o nejasnost zakládající nepředvídatelnost a právní nejistotu adresátů zákona apod.¹⁸⁰

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Problémy s aplikací § 10a zákona o místních poplatcích se objevovaly od samého počátku zpoplatňování hracích automatů. Prakticky nikdy nedošlo k souznění mezi názvem poplatku a vymezením předmětu zpoplatnění. V posuzovaném období do 13. října 2011 nesl poplatek označení „poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu“. Poplatku podléhal každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí. Ani soudy nikdy neřešily, zda předmětem poplatku byly všechny hrací přístroje, tedy i nevýherní, nebo pouze hrací přístroje výherní. Z hlediska jazykového výkladu měly být zpoplatňovány též přístroje nevýherní, avšak takový přístroj není celospolečensky nebezpečný a není důvod regulovat formou zpoplatnění například automaty s počítačovými hrami pro děti a mládež. Stejně tak nebyla nikdy posuzována situace, zda má být poplatek hrazen v případě automatu nepovoleného, provozovaného „na černo“. Zde je jazykový výklad jednoznačný: nemá. Obce si s tím obvykle poradily tak, že při objevení takového hracího přístroje uložily sankci za nepovolené provozování přístroje, která zohlednila též ušlý místní poplatek. To však nemohly činit v případě jiného technického herního zařízení, protože to podléhalo povolení Ministerstva financí a též sankci

¹⁷⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 5. 6. 2014, sp. zn. III. ÚS 1080/14.

¹⁸⁰ *Ibid.*

za nepovolené provozování ukládalo toto ministerstvo. Z hlediska obcí tedy neexistovala možnost místní poplatek získat, protože takové jiné technické herní zařízení nebylo předmětem zpoplatnění.

V popisovaném případě bylo posuzováno, zda musí být automat pro účely zpoplatnění provozován. Jak je patrné z výše uvedeného textu, panuje soulad mezi jazykovým výkladem, judikaturou i odborníky z praxe a zpoplatnění podléhaly všechny automaty bez ohledu na to, zda jsou či nejsou provozované. S tím se však není možné ztotožnit, a to s ohledem na regulační funkci poplatku. Toliko provozovaný automat je společensky nebezpečný, vede k patologickému hráčství a má sociálně-ekonomické dopady na jednotlivce a jeho rodinu.

Na druhé straně je nezbytné souhlasit s argumenty soudů, že interaktivní videoloterní terminály patří mezi tzv. jiná technická herní zařízení. Rovněž metodika Ministerstva financí uvádí, že „... *technická zařízení pro provozování sázkových her pomocí terminálů... jsou technickým herním zařízením, a to jak ve formě... centrální jednotka, místní kontrolní jednotka, tak ve formě koncového zařízení (interaktivní videoloterní terminál)... Tento závěr podporuje dále i skutečnost, že pod pojem (pojmem – pozn. autora) „povolené Ministerstvem financí“ je nutno rozumět nejen povolení pro centrální jednotku a alespoň pro jedno koncové zařízení, ale i následně vydávaná povolení pro další koncová zařízení, neboť pro každé z nich vydává Ministerstvo financí samostatné povolení.“¹⁸¹ Do pojmu „technické herní zařízení“ nelze zahrnout technické zařízení, které je pouhým dílčím komponentem (částí) funkčního celku, a které samo o sobě neumožňuje realizaci hry od začátku do konce, ale vždy kombinaci centrální jednotky s koncovým zřízením – interaktivním videoloterním terminálem, který je pomocí dalších dílčích komponent systému napojen na centrální jednotku a je tudíž ve spojení s touto jednotkou schopen realizovat hru od samého počátku do jeho konce.*

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Je zcela evidentní, že právní regulace zpoplatnění hracích přístrojů byla od počátku nekvalitní a nepřesná. Některé nejasnosti si vyřešily samy obce

¹⁸¹ Ministerstvo financí, 2010, op. cit.

ve svých obecně závazných vyhláškách, když například zúžily předmět zpoplatnění pouze na výherní hrací přístroje. Další obce (např. Luhačovice, Dlouhá Loučka, Vodňany, Vyškov apod.) zase přesněji vymezily, že zpoplatnění podléhají pouze provozované výherní hrací přístroje.¹⁸² Ušlý výnos z provozování nepovolených hracích přístrojů obecní úřady „nahradily“ vyšší sankcí za takový správní delikt.

Až Lex Kubera znamenal otevření Pandořiny skříňky, když do právního řádu vnesl velmi nejasný a nejednoznačný pojem „jiné technické herní zařízení“, který měl (snad) podchytit narůstající množství interaktivních videoloterních terminálů a jejich zpoplatnění.

Je třeba říci, že české soudy, zahlcené stovkami obdobných případů, kdy se provozovatelé interaktivních videoloterních terminálů domáhaly neplacení místního poplatku, se s celou věcí vypořádaly velmi dobře a věcně správně. Zpoplatnění by měly podléhat všechny povolené výherní hrací automaty, bez ohledu na jejich technické označení. Hypotéza z úvodu kapitoly tak byla potvrzena. Snad jen v případě neprovozovaných hracích automatů by k jejich zpoplatnění docházet nemělo, neboť jejich společenská škodlivost a s tím související potřeba regulace odpadá. To je však s ohledem na vyřešení povahy jiných technických herních zařízení spíše podružné.

Bude zajímavé sledovat i nadále danou problematiku s ohledem na Lex Farsky a období od 14. října 2011 do konce roku 2011. Poslanec Farský totiž velmi rozšířil původně stručný vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.¹⁸³ Změnou názvu poplatku na poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj, koncový interaktivní videoloterní terminál a herní místo lokálního herního systému a změnou vymezení předmětu zpoplatnění (každý povolený hrací přístroj, každý koncový interaktivní videoloterní terminál a každé herní místo lokálního herního systému) v kombinaci s tím, že zákon nabyl účinnosti dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů, totiž mnohé obce nestihly připravit novou obecně závaznou vyhlášku,

¹⁸² 2 Afs 91/2013 – 56, op. cit.

¹⁸³ Zákon č. 300/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

která by byla v souladu se zákonem. Je pravděpodobné, že v takovém případě již soudy nebudou stát za obcemi, vyhlášku pro rozpor se zákonem zruší a provozovatelé hracích automatů poplatků nebudou muset platit.

Farského pokus o vyjasnění předmětu zpoplatnění měl nakonec jen velmi krátké trvání. Už v době projednávání „Lex Farsky“ v Parlamentu ČR mělo Ministerstvo financí připraven změnový zákon související se zřízením jednoho inkasního místa,¹⁸⁴ který s účinností od 1. ledna 2012 zrušil místní zpoplatnění hracích zařízení a nahradil jej odvodem z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení. Dílčí základ odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení se skládá z poměrné a pevné části. Poměrnou část tvoří částka, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher ze sázkových her provozovaných pomocí povolených přístrojů a zařízení.¹⁸⁵ Pevná část se odvíjí od počtu dnů, ve kterých byl přístroj (zařízení) povolen. Sazba činí pro poměrnou část 20 % z dílčího základu, pro pevnou část 55 Kč. Odvodové přiznání musí provozovatel podat nejpozději do dvou měsíců po uplynutí kalendářního roku, přičemž odvod se platí čtvrtletně zálohově. Co je však z pohledu obcí nejzásadnější a nejvíce vítanou změnou, je určení správce odvodu. Správu již nadále nevykonávají obce, ale finanční úřady. Ty mají totiž, na rozdíl od mnoha obcí, dostatečnou kapacitu a mnoho praktických zkušeností v jednání s velkými, často nadnárodními společnostmi zastoupenými zkušenými advokáty, které jsou nejčastějšími provozovateli hracích přístrojů a tedy poplatníky odvodu.¹⁸⁶ Jakkoliv existují jistá drobná negativa, jako je omezení pravomocí obcí a špatná predikovatelnost výnosů, na druhé straně obce v žádném případě nepřijdou o své zdroje, naopak výnosnost je ještě vyšší. Do rozpočtu obce totiž připadá 80 % z dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení a dále 30 % z ostatních dílčích odvodů z loterií.¹⁸⁷

¹⁸⁴ Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

¹⁸⁵ Herní místo povoleného výherního hracího přístroje, povoleného koncového interaktivního videoloterního terminálu, povoleného lokálního loterního systému, povoleného jiného technického herního zařízení.

¹⁸⁶ Srov. obdobnou daň z hazardu v Polsku. Podrobněji např. POPLAWSKI, Mariusz. *Introduction to Polish Tax Law*. Białystok: Temida 2, 2011. ISBN 978-83-62813-17-9. S. 182-184.

¹⁸⁷ RADVAN, 2012, op. cit. S. 133.

III. SOLÁRNÍ ELEKTRÁRNY

V souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2001/77/ES ze dne 27. září 2001 o podpoře elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů energie na vnitřním trhu s elektřinou, která České republice stanovila indikativní cíl výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů ve výši 8 % hrubé domácí spotřeby elektřiny do roku 2010, byly Energetickým regulačním úřadem stanoveny podmínky výkupu elektrické energie z obnovitelných zdrojů. Z důvodu výrazného poklesu vstupních investičních nákladů na fotovoltaické panely v roce 2009 a výhodného kurzu české koruny vzniklo v České republice velmi příznivé podnikatelské prostředí a počet fotovoltaických elektráren masivně rostl. Tento rychlý rozvoj výroby energie z obnovitelných zdrojů způsobil růst výše nákladů na její financování a z toho plynoucí negativní sociálně-ekonomické dopady, které se projevily zejména na účtech za elektřinu domácností v podobě poplatku na obnovitelné zdroje energie. Díky principu přenesení velké části financování podpory na koncového zákazníka a státní rozpočet tudíž existovala reálná hrozba, že náklady na financování této podpory v dosavadní míře by byly ve vztahu k zákonu č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů“), deklarovaným cílům natolik nepřiměřené, že bylo nutno dosavadní politiku veřejné podpory přehodnotit.

Dne 1. ledna 2011 tak nabyl účinnosti zákon č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (ve znění pozdějších předpisů dále jen jako „změnový zákon k zákonu o podpoře využívání obnovitelných zdrojů“). Tato novela kompletně změnila podmínky financování státní podpory a zdanila výnosy z výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů formou odvodu za elektřinu ze slunečního záření.¹⁸⁸

¹⁸⁸ V této kapitole jsou pojmy „odvod za elektřinu ze slunečního záření“ a „solární daň“ považovány za synonyma.

Další text se soustředí na právní aspekty zdanění solárních elektráren prostřednictvím tzv. solární daně s ohledem na jedinečnost okolností případu. Cílem kapitoly je provést kritickou analýzu nálezu Ústavního soudu a na základě regulace *de lege lata* vyjasnit interpretaci a aplikaci příslušných ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů a změnového zákona k zákonu o podpoře využívání obnovitelných zdrojů a potvrdit či vyvrátit hypotézu, že zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření je ústavně konformním opatřením.

1 JUDIKATURA

Vzhledem k vysokému objemu investic do solárního průmyslu a původním velkorysým podmínkám vyvolalo zavedení odvodu za elektřinu ze slunečního záření a současné zrušení osvobození od daně z příjmu ostrou kritiku zejména z řad investorů. Hlavní námitkou proti solární dani byla její retroaktivita a také porušení principu právní jistoty. Mnozí odmítali solární daň s tím, že pro určité subjekty znamená likvidaci.

1.1 Nález Ústavního soudu

S výše uvedenými argumenty a mnoha dalšími se v březnu 2011 obrátila skupina senátorů na Ústavní soud, požadující posouzení ústavní konformity zavedených opatření. Skupina trvala na tom, že zavedení solární daně má prohibitivní a diskriminační charakter, vzhledem k existenci cíle České republiky dosáhnout 8% podílu energie z obnovitelných zdrojů k roku 2010, který nebyl naplněn. Senátoři dále tvrdili, že pokud náhlé legislativní změny z konce roku 2010 zasahující do ústavně zaručených práv investorů do fotovoltaických elektráren stát ospravedlňuje veřejným zájmem, je evidentní, že po dlouhou dobu ochranu tohoto údajného veřejného zájmu zanedbával a k úpravě „zastaralé legislativy“ nepřikročil v době, kdy ještě nebylo nutné zasahovat do práv vlastníků již zprovozněných fotovoltaických elektráren. Dodávají, že nastalý stav tedy nemůže být přičítán k tíži provozovatelům fotovoltaik, neboť se jedná výlučně o důsledek konání, resp. opomenutí státu.¹⁸⁹ Dalšími námitkami jsou porušení principu právní

¹⁸⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

jistoty a důvěry v právo a také principu ochrany legitimního očekávání, když vlivem zavedení odvodu došlo ke snížení garantované podpory za jednotku vyrobené elektřiny.

S námitkou retroaktivity, porušení právní jistoty a důvěry v právo se Ústavní soud zabýval velmi detailně a jeho závěr byl zcela jednoznačně a pochopitelně v neprospěch skupiny senátorů. Ústavní soud konstatoval, že v případě zavedení odvodu se jedná o nepravé retroaktivní opatření, které je v rámci českého právního řádu obecně přípustné. Vzhledem k tomu, že neshledal žádné ústavně relevantní zájmy, které by přípustnost nepravé retroaktivity vylučovaly, není dán důvod k zachování dosavadní zákonem stanovené ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů energie bez jejího dalšího krácení odvodem.¹⁹⁰

Co se týče argumentu porušení principu ochrany legitimního očekávání, Ústavní soud podotýká, že to byl stát, který zákonem zaručil garance patnáctileté doby návratnosti investic a výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů, a tím motivoval dotčené subjekty k podnikatelské činnosti v oblasti výroby energie z obnovitelných zdrojů. Na druhou stranu Ústavní soud konstatuje, že subjekty provozující fotovoltaické elektrárny přitom nemohly spoléhat na to, že postupem času zákonodárce tuto výši nepřehodnotí. Navíc připomíná, že nelze opomenout ani veřejný zájem a související odpovědnost vlády a Parlamentu za stav veřejných financí, s čímž souvisí i oprávnění zákonodárce přizpůsobit výdaje státního rozpočtu jeho reálným možnostem a aktuálním potřebám formou změn právní úpravy mandatorních výdajů. Ústavní soud považuje za prioritní skutečnost, že podle vyjádření Energetického regulačního úřadu a Ministerstva průmyslu a obchodu i po zavedení odvodu zůstává garantována prostá doba návratnosti investice patnáct let od uvedení zařízení do provozu.

S argumentací Ústavního soudu lze souhlasit až na tvrzení týkající se doby návratnosti investice. Ústavní soud vycházel z výpočtů zpracovaných Energetickým regulačním úřadem zobrazující výnosy (v podobě vnitřního výnosového procenta IRR) a prostou dobu návratnosti pro nové zdroje fotovoltaických elektráren. Energetický regulační úřad dovodil, že i po započtení vlivu odvodu na výnosnost investice, jsou dosahované IRR (vnitřní

¹⁹⁰ Ibid.

výnosové procento) nad úrovní WACC (vážené průměrné náklady na kapitál) a doby návratnosti neklesnou pod úroveň stanovené hranice patnácti let. Zde lze odhalit hned několik pochybení. V první řadě se jedná o volbu vhodné metody pro posouzení doby návratnosti investice do solárního průmyslu. Energetický regulační úřad totiž zvolil jako kritérium hodnocení investice prostou dobu návratnosti. Tato metoda nezohledňuje skutečnou časovou hodnotu peněz, a proto je její vypovídací schopnost omezená.¹⁹¹ Naopak existuje tzv. diskontovaná doba návratnosti, která modifikuje určení doby návratnosti v tom smyslu, že zatímco prostá doba návratnosti nebere v úvahu časový faktor při kvantifikaci očekávaných kapitálových výdajů a peněžních příjmů z projektu, diskontovaná doba návratnosti časový faktor respektuje a aktualizuje příslušné peněžní toky ke zvolenému okamžiku.¹⁹² Přímou touto problematikou se zabývali na Katedře financí a oceňování podniku VŠE a došli k závěru, že koncepce prosté doby návratnosti není vhodné kritérium pro hodnocení efektivnosti investičních projektů fotovoltaických elektráren a v návaznosti na to ani pro stanovení garantované výkupní ceny energie. Nebere totiž v úvahu časovou dimenzi očekávaných peněžních toků.¹⁹³ Další problém předložených materiálů Ústavnímu soudu spočívá v tom, že Energetický regulační úřad při interpretaci doby návratnosti kombinuje tzv. statické metody hodnocení investic s metodami dynamickými. Je podivuhodné, že Energetický regulační úřad zakládá svoje výpočty metodicky správně na vnitřním výnosovém procentu (IRR) či průměrných vážených nákladech kapitálu (WACC), ale pro určení délky doby návratnosti opouští skupinu dynamických metod hodnocení a volí prostou dobu návratnosti. Tímto postupem musí přirozeně dojít ke zkreslení výsledku.

Je zcela jasné, že Ústavní soud při posuzování porušení principu ochrany legitimního očekávání vycházel z metodicky nesprávně zpracovaných výpočtů investiční doby návratnosti projektů fotovoltaických elektráren. Lze jen

¹⁹¹ Prostá doba návratnosti určuje, za jak dlouho pokryjí nediskontované příjmy celkové investiční náklady. Tato metoda slouží jen jako pomocné orientační kritérium pro investiční rozhodování, protože zkresluje pohled na investice.

¹⁹² VALACH, Josef. Meze využití prosté doby návratnosti při formování garantovaných výkupních cen. *Český finanční a účetní časopis*. 2013, roč. 8, č. 2. ISSN 1802-2200.

¹⁹³ Ibid.

spekulovat o tom, proč Ústavní soud podrobně nepřezkoumal předložené výpočty, tj. materiály zpracované Energetickým regulačním úřadem, tedy orgánu státní správy, který v řešeném sporu nebyl a ani nemohl být nestranný. V závěru nálezu Ústavní soud dodává, že není schopen namodelovat všechny možné hypotetické situace, které zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření v individuálním případě může vyvolat, a proto si vyhrazuje právo v budoucnu pro konkrétní případy s přihlédnutím ke specifickým okolnostem případu své posouzení upřesnit. Ústavní soud uznává, že za určitých komplikovaných a netypických podmínek mohou nastat situace, kdy může mít odvod tzv. rdousící efekt a působit na konkrétní subjekt likvidačně, což shledává protiústavním.¹⁹⁴ Vyžaduje proto po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvíдали přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky. K tomuto doplňuje Nejvyšší správní soud, že zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně podle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.¹⁹⁵

Po uvedení všech argumentů Ústavní soud stížnost zamítl pro její nedůvodnost. S tímto závěrem nelze zcela souhlasit, a to zejména z důvodů naprosto chybné metody posouzení doby návratnosti investice do projektů fotovoltaických elektráren, jež hrála zásadní roli pro konečný verdikt. Je také třeba podotknout, že se Ústavní soud vůbec nevypořádal s námitkou, ve které senátoři vytýkají státu, že nepodniknul žádné kroky, aby předešel tak masivnímu nárůstu počtu fotovoltaických elektráren. Přestože nelze se závěrem Ústavního soudu naprosto souhlasit, je možné porozumět proč tak rozhodl, a to zejména s ohledem na veřejný zájem.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Podle ustanovení § 7a až 7h zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů je předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření elektřina

¹⁹⁴ Pl. ÚS 17/11, op. cit.

¹⁹⁵ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57.

vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Základ odvodu se liší podle druhu podpory, kterou výrobce využívá. V případě, že výrobce celý objem produkované elektrické energie prodává povinně vykupujícímu subjektu, podléhá odvodu garantovaná výkupní cena hrazená provozovatelem přenosové soustavy nebo provozovatelem regionální distribuční soustavy. Pokud však výrobce elektřinu ze slunečního záření sám spotřebovává nebo se rozhodl ji prodávat jinému než povinně vykupujícímu subjektu, tvoří základ daně tzv. zelený bonus, který za vyrobenou elektřinu obdrží. Zákon určuje sazbu daně pro výkupní cenu ve výši 26 %, pro zelený bonus pak ve výši 28 %.

Ačkoli oficiálním důvodem pro zavedení dočasného zdanění výnosů z výroby elektrické energie ze slunečního záření bylo prodloužení doby návratnosti investic do fotovoltaických elektráren zpět na patnáct let, Parlament ČR zákonem č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“), znovu zavedl odvod za elektřinu ze slunečního záření. Tento postup lze ospravedlnit signifikantním poklesem cen vstupních komponent a také množstvím elektráren připojených v prosinci roku 2010 mnohdy za velmi podivných podmínek. Zákon sice výrazně snižuje sazby, tj. výkupní cena podléhá odvodu 10 % a zelený bonus 11 %, avšak předmětem odvodu je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2014 po celou dobu trvání práva na podporu výroby elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2010. Na druhou stranu zákon osvobozuje od odvodu elektřinu produkovanou ve výrobně s maximálním výkonem do 30 kW.

Při analýze zákonného textu se nabízí otázka, proč zákonodárce nepoužil termín daň, ale rozhodl se pro odvod. Podle ustanovení § 21 zákona o podporovaných zdrojích energie se při správě tohoto odvodu postupuje podle daňového řádu a správu odvodu z elektřiny vyrobené ze slunečního záření pak spravují finanční úřady. Následující ustanovení § 22 uvádí, že odvod je příjmem státního rozpočtu. Vzhledem k výše zmíněnému, je odvod z elektřiny ze slunečního záření daní ve smyslu daňového řádu. Svědčí o tom i jednotlivé konstrukční prvky odvodu, které odpovídají dani. Odvod

je zákonným, nesankčním a nedobrovolným peněžitým plněním, které navíc splňuje znaky nenávratnosti, neúčelnosti a neekvivalentnosti. Lze tedy konstatovat, že odvod z elektřiny ze slunečního záření naplňuje všechny obligatorní teoretické znaky daně. Důvod, proč zákonodárce zvolil odvod namísto daně, však souvisí s právní úpravou daňových výdajů v případě daní z příjmů. Je třeba zdůraznit, že původní návrh zákona, který se týkal zavedení srážkové daně, nebyl přijat zejména proto, že srážkovou daň nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do daňově uznatelných nákladů výrobce elektřiny, proto tento institut nahradili tvůrci novely terminologicky jiným názvem.¹⁹⁶

Ačkoli z hlediska správy daní nemá volba pojmu odvod namísto daně prakticky žádný význam, je nutné podotknout, že pro účely členění daní, poplatků a dalších peněžitých plnění tato skutečnost významná je. Z teoretického pohledu v souladu s obecně platnou zásadou, že jednotlivá peněžítá plnění se v pozitivním právu nazývají podle jejich teoretického vymezení, měl tedy zákonodárce označit toto plnění za daň.¹⁹⁷

Za zmínku dále stojí netradiční daňové schéma, které odvod z elektřiny ze slunečního záření přináší. Ustanovení § 16 zákona o podporovaných zdrojích energie uvádí: „*Základem odvodu je částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou výkupní ceny nebo zeleného bonusu na elektřinu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.*“ Z díkce tohoto paragrafu vyplývá, že „zdanění“ formou odvodu za elektřinu ze slunečního záření neprobíhá standardním způsobem, tedy „zdaněním“ hrubého zisku. Základem odvodu je garantovaná výkupní cena hrazená provozovatelem přenosové soustavy nebo provozovatelem regionální distribuční soustavy. Jinými slovy jsou nejprve „zdaňovány“ tržby, a to sazbou 10 % či 11 %, a poté ještě hrubý zisk sazbou 19%.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Lze shrnout, že nález Ústavního soudu konstatující zákonnost solární daně má hned několik nedostatků. Soud věnoval obzvláště velkou pozornost

¹⁹⁶ BOHÁČ, 2013, op. cit. S. 224-226.

¹⁹⁷ Ibid.

námítce retroaktivity, se kterou se vypořádal bez významnějších potíží, avšak v případě námítky senátorů týkající se absolutní nečinnosti státu v období, kdy ještě nebylo nutné zasahovat do práv vlastníků již zprovozněných fotovoltaických elektráren, raději taktně pomlčel. Nedostatečně se také věnoval posouzení doby návratnosti investice, kde se plně spokojil s materiály předloženými Energetickým regulačním úřadem užívající prostou dobu návratnosti k hodnocení investice. Je třeba zdůraznit, že to byl právě Energetický regulační úřad, který stanovoval původní „nadsazené“ státem garantované výkupní ceny a tudíž byl označován za viníka, který umožnil prudký nárůst počtu elektráren. Lze tedy vytušit jeho možné důvody k volbě prosté doby návratnosti pro jeho kalkulace, protože ukazuje investice do fotovoltaických elektráren v pozitivnějším světle, čímž ospravedlňuje zavedení solární daně. S tímto přístupem Ústavního soudu není možné v žádném případě souhlasit. Je zřejmé, že se měl Ústavní soud alespoň zabývat možností přezkumu předložených materiálů. Otázkou zůstává, proč tak Ústavní soud neučinil a podrobně nepřezkoumal předložené výpočty. Je možné, že podstatě rozdíl mezi statickými a dynamickými metodami hodnocení investic neporozuměl, nebo se s ohledem na veřejný zájem určení správné metody výpočtu záměrně vyhnul. Na druhou stranu lze souhlasit se závěrem, že omezení státní podpory výroby energie ze slunečního záření je za podmínek zachování garancí v rukou zákonodárce. Princip právní jistoty totiž nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.¹⁹⁸ Pozitivně lze hodnotit i přístup Ústavního soudu, ve kterém za specifických okolností připouští tzv. rdousící efekt solární daně, jenž označuje za protiústavní. Závěrem Ústavní soud konstatoval, že jakkoli došlo zavedením odvodu ke snížení podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren, nejednalo se o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv. Hypotéza formulovaná v úvodu kapitoly, že zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření je ústavně konformním opatřením tak byla potvrzena.

Skutečnost, že v tomto konkrétním případě veřejný zájem převážil nad legitimním očekáváním, však s sebou přináší i svá rizika. Jedná se zejména

¹⁹⁸ Pl. ÚS 17/11, op. cit.

o narušení důvěry zahraničních investorů z důvodů obav, zda Česká republika dostojí svým závazkům, což může negativně ovlivnit rating České republiky. V minulosti velmi obávaná mezinárodní arbitráž se v současnosti vyvíjí pro Českou republiku relativně příznivě, protože se Ministerstvu financí podařilo prosadit, že původně zastoupení zahraniční investoři sdružením IPVIC teď musí uplatnit své nároky v sedmi samostatných rozhodcích řízeních, která jsou pochopitelně mnohem finančně náročnější.

ČÁST PÁTÁ - VYBRANÉ ASPEKTY SPRÁVY PŘÍMÝCH DANÍ

I. POSTUP K ODSTRANĚNÍ POCHYBNOSTÍ

Postup k odstranění pochybností je procesní postup, jehož cílem je odstranit pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňových subjektů nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Účelem tohoto postupu je správné a úplné zjištění a následné stanovení daňové povinnosti. Uplatňuje se pro potřeby dokazování v rámci nalézacího řízení. Pozornost si zasluhuje i díky skutečnosti, že jde o jeden z nejčastěji uplatňovaných postupů správce daně.

Postup k odstranění pochybností, stejně jako daňová kontrola sledují základní cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Oba postupy k tomuto cíli směřují prostřednictvím odlišných procesních pravidel. Odlišnosti lze spatřovat zejména v rozsahu a formě, kterou jsou oba postupy realizovány. Podobnost obou postupů vyžaduje, aby správce daně vybral postup, který v daném konkrétním případě použije, a to zejména s ohledem na skutkové okolnosti. První odlišností je, že postup k odstranění pochybností lze použít jen tam, kde má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti, pravdivosti nebo úplnosti předloženého tvrzení či údajů v něm obsažených. Tato podmínka je přímo vyžadovaná zákonem. Na rozdíl od postupu k odstranění pochybností lze daňovou kontrolu zahájit i bez konkrétních pochybností. Další odlišnost lze spatřovat v návaznosti obou postupů. Na postup k odstranění pochybností může navazovat daňová kontrola, avšak opačné pořadí není ze zákona přípustné. Z toho lze dovodit, že postup k odstranění pochybností se má použít v případech, kdy správce daně s ohledem na okolnosti případu, zejména zásadu rychlosti a hospodárnosti, vyhodnotí zahájení

daňové kontroly jako zbytečné. Daňový řád počítá i s tím, že okolnosti, které vedly správce daně k tomuto závěru, se mohou právě s ohledem na průběh postupu k odstranění pochybností významně změnit, a proto výslovně stanoví, že na postup k odstranění pochybností může navazovat daňová kontrola, pokud je to účelné a bude tak dosažen cíl správy daní.

Kapitola se zabývá odlišnostmi mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Tyto odlišnosti jsou důležité pro rozhodování správce daně, kterého procesního institutu využije, aby v souladu se zásadami přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti dosáhl cíl správy daní, tedy co neefektivněji správně a úplně zjistil a následně stanovil výši daňové povinnosti. Cílem kapitoly je na základě analýzy právní úpravy postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly v daňovém řádu vyjasnit použití obou postupů správce daně a potvrdit či vyvrátit hypotézu, že i pokud jsou splněny podmínky pro použití obou postupů, nelze je uplatnit současně a je nutné zvolit jeden z nich a to ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá zásadám přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti, jak vyplývá i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.

1 JUDIKATURA

Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu v oblasti interpretace zákonných mantinelů volby správce daně mezi použitím postupu k odstranění pochybností a daňovou kontrolou s ohledem na skutkové okolnosti konkrétního případu šetří práva daňového subjektu tak, aby přitom bylo dosaženo cíle správy daní.

Správce daně zahájil na základě konkrétních pochybností postup k odstranění pochybností. Daňový subjekt se bránil u Krajského soudu v Hradci Králové proti účelovému prodlužování ukončení postupu k odstranění pochybností ze strany správce daně. Postup k odstranění pochybností z procesního hlediska obsahoval několik výzev adresovaných daňovému subjektu, na které po dobu cca dvou let navazovala dokazování. Daňový subjekt se před Krajským soudem bránil proti nezákonnému zásahu do svých veřejných subjektivních práv v důsledku průtahů v daňovém řízení. Správce daně reagoval tvrzením, že *„daňový subjekt má subjektivní právo na vyměření konkrétní*

daňové povinnosti bez zbytečných průtahů, nikoli na ukončení postupu k odstranění pochybností¹⁹⁹ a že „právo na spravedlivý proces je vždy nutné posuzovat v kontextu celého řízení před správcem daně, a nikoliv izolovaně, pouze ve vztahu ke konkrétnímu institutu, tj. postupu k odstranění pochybností“.²⁰⁰

1.1 Rozsudek krajského soudu v Hradci Králové

Krajský soud v Hradci Králové vyhověl daňovému subjektu. Vycházel z toho, že postup k odstranění pochybností má sloužit k odstranění pochybností snadno a méně formálním způsobem. Tedy, že ho lze použít v případech, kdy není nutné s ohledem na okolnosti případu zahajovat daňovou kontrolu. Na druhou stranu upozornil, že umělé prodlužování postupu k odstranění pochybností nemůže nahrazovat zahájení daňové kontroly v případech, kdy s ohledem na okolnosti případu a zejména výsledky vyhledávací činnosti správce daně lze důvodně očekávat, že dokazování na základě správcem daně formulovaných pochybností bude rozsáhlé.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud za použití teleologického výkladu potvrdil rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové. Zdůrazňuje, že úmyslem zákonodárce bylo prostřednictvím postupu k odstranění pochybností vytvoření procesního institutu, který má své místo v daňovém řízení zejména tam, kde „není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí důležitých důkazních prostředků subjektem daně“. I když postup k odstranění pochybností sleduje stejný cíl jak daňová kontrola, využívá k tomu méně formalizovaný postup, který je odůvodněn snahou o bezprostřední a neprodlené naplnění cíle správy daní. „Postup k odstranění pochybností je však specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému

¹⁹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61.

²⁰⁰ Ibid.

a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu důkazního břemene. Legislativní rámec postupu k odstranění pochybností vytyčuje mantinely jeho vlastního použití.“ Nejvyšší správní soud tedy primárně vychází z účelu právní úpravy postupu k odstranění pochybností, kterým je snaha o maximální urychlení správy daní. K tomu dodává, že „*formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce*“. Nejvyšší správní soud vytyká správci daně, že nevyužil zákonných prostředků k dosažení cíle daňového řízení a to tím, že i navzdory složitosti případu nezahájil daňovou kontrolu a neukončil postup k odstranění pochybností způsobem, který předpokládá ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje důvody a zákonnost zahájení postupu k odstranění pochybností správcem daně s ohledem na informace, kterými správce daně disponoval v době zahájení tohoto postupu. Za nezákonný považuje Nejvyšší správní soud takový postup správce daně, kdy „*délka s tím spojená a množství uskutečněných procesních úkonů, však již byl zjevně excesivní a vymyká se limitům postupu k odstranění pochybností*“. Správce daně měl v okamžiku, kdy zjistil, že rozsah prováděného postupu k odstranění pochybností překračuje běžný rámec tohoto postupu, zahájit daňovou kontrolu.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Postup k odstranění pochybností je upraven v § 89 a násl. daňového řádu jako postup, který správce daně uplatňuje „*má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených*“. Jak vyplývá přímo z ustanovení zákona, musí důvody pro jeho zahájení existovat již v době, kdy správce daně vyzývá daňový subjekt, aby se k pochybnostem vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky. Jde o jednu ze zásadních odlišností od daňové kontroly. Oba procesní instituty sledují stejný cíl, nicméně daňovou kontrolu lze zahájit i bez konkrétních pochybností.

Další odlišností je v jejich případné návaznosti v rámci postupů správce daně. Ustanovení § 90 odst. 3 věta první daňového řádu stanoví, že „*pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu*“. Opačnou souslednost daňový řád nepřipouští. Z tohoto ustanovení lze usuzovat na záměr zákonodárce, že daňová kontrola na rozdíl od postupu k odstranění pochybností slouží k rozsáhlejšímu a časově náročnějšímu dokazování, které s ohledem na smysl právní úpravy postupu k odstranění pochybností není účelné provádět v rámci tohoto postupu.

Kromě rozdílů mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je zásadní otázka, jaká je přiměřená lhůta pro trvání postupu k odstranění pochybností. K vytykácímu řízení podle zrušeného zákona o správě daní a poplatků vydalo Ministerstvo financí D-pokyn, ve kterém stanovilo základní délku vytykácího řízení a pravidla pro její prodlužování. Lhůty zde uvedené byly považovány za zažitou správní praxi.²⁰¹ Proč zákonodárce v tomto případě nepřistoupil ke stanovení maximální doby trvání postupu k odstranění pochybností? Lze se jen domnívat, že délku trvání ponechal na úvaze správců daně s ohledem na různou složitost dokazování, která je dána mimo jiné i různou složitostí správy konkrétních daní. Lze se setkat s názorem, že problém stanovení maximální délky trvání postupu k odstranění pochybností „*je zřejmě nadbytečný od té doby, co judikatura jasně určila, že lhůty ustálené v rámci správní praxe jsou postaveny naroveň lhůtám stanoveným zákonem, a pokud jsou tyto lhůty ještě metodicky nařízeny nadřízenými správci daně k provádění správy daní, tedy jsou uvedeny v nějakém obecně známém dokumentu (pokynu), lze je rovněž považovat za lhůty závazné na úrovni zákona*“.²⁰²

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je součástí jeho ustáleného právního názoru. Judikaturu Nejvyššího správního soudu lze v předmětné oblasti považovat za konstantní. Stěžejní otázkou je vztah postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. K této otázce se již Nejvyšší správní

²⁰¹ KOBÍK, KOHOUTKOVÁ, 2010, op. cit. S. 354.

²⁰² Ibid. S. 355.

soud vyjádřil v několika rozhodnutích,²⁰³ přičemž opět argumentuje úmyslem zákonodárce, který v rámci přípravy nového procesního předpisu pro správu daní (daňového řádu) „vytvořil zcela samostatný, procesně uzavržený institut, navazující na předchozí právní úpravu, v níž měl toto místo obdobný instrument, a to vytykáací řízení (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb.). Předchozí právní úprava byla velmi kusá, nereflektovala rychlost a hospodárnost řízení a dávala tak prostor pro průtahy v řízení. Správní praxe v návaznosti na judikaturu správních soudů pak reagovala vydáním pokynů ministerstva financí, jimiž se snažila zamezit zbytečným průtahům v řízení a mnohdy i zbytečnému zadržování finančních prostředků daňových subjektů a stanovila lhůty, v jejichž průběhu mělo být vytykáací řízení dokončeno a vydáno rozhodnutí o příslušné dani. Možným rozdílem oproti předešlé právní úpravě je zcela zjevně snaha o důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychle odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně“.²⁰⁴ V tomto ohledu lze považovat rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu za správnou. Jak Nejvyšší správní soud upozorňuje, i když zákonodárce nestanovil konkrétní lhůtu pro ukončení postupu k odstranění pochybností, což by nebylo ani účelné s ohledem na různou složitost správy jednotlivých daní, „nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů“.²⁰⁵

Nelze však souhlasit s tvrzením Nejvyššího správního soudu, že „formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce“.²⁰⁶ Formalizovaná pravidla postupů používaných správcem daně mají sice přispět k vyšší právní jistotě v případech, kdy je narušena autonomní sféra daňového subjektu v zájmu dosažení cíle správy daní, nicméně nelze prostřednictvím definování pravidel zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností automaticky usuzovat na snahu zákonodárce o vytyčení

²⁰³ Srov. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52.

²⁰⁴ 1 Ans 10/2012 – 52, op. cit.

²⁰⁵ Ibid.

²⁰⁶ 1 Aps 20/2013 – 61, op. cit.

mantinelů pro délku trvání postupu k odstranění pochybností. V tomto ohledu jsou jiná ustanovení právní úpravy postupu k odstranění pochybností, které v sobě obsahují záměr zákonodárce o urychlení procesu správy daní.

Dále nelze souhlasit s tím, že se z délky trvání postupu k odstranění pochybností dá usuzovat na nezákonnost tohoto postupu. Jak je na více místech rozhodnutí uváděno cíl, který je postupem k odstranění pochybností sledován, by byl dosažen i při zahájení daňové kontroly za obdobný čas. V tomto ohledu byl cíl správy daní dosažen za srovnatelnou dobu použitím postupu k odstranění pochybností místo daňové kontroly. Trvat na tom, že délka trvání postupu je v tomto ohledu určující, neboť postup k odstranění pochybností je s ohledem na záměr zákonodárce určen k bezprostřednímu a neprodlenému řešení pochybností, by bylo zbytečným formalismem. V tomto bodě je na místě spíš než nad délkou trvání uvažovat nad vymezením procesních práv a povinností obou zúčastněných stran, tedy jak správce daně, tak daňového subjektu a hledat případné odlišnosti, s tím souvisí i Nejvyšším správním soudem jmenovaný počet učiněných procesních úkonů správce daně.

Úvahy *de lege ferenda* by měl zákonodárce směřovat na účelnost a vhodnost stanovení maximální délky trvání postupu k odstranění pochybností přímo v textu daňového řádu. Na jedné straně by zajisté došlo k posílení právní jistoty zejména daňového subjektu, na straně druhé, i když by byly stanovené lhůty výsledkem zažití praxe, může dojít ke změně této praxe a to oběma směry, tedy jak ke zkrácení lhůt, například v důsledku řízení výkonnosti, která je moderním a aktuálním tématem zefektivnění státní správy, tak k prodloužení lhůt v důsledku změny právní úpravy jednotlivých daní. Dále si lze představit, že případné organizační změny by mohly lhůtu vychýlit na obě strany. Proto by mělo být předmětem analýzy, zda je lhůta účelná a vhodná stanovit ve formě závazného aktu a následně o jaký akt má jít zejména ve vazbě na složitost procesu jeho případné změny.

Hypotéza formulovaná na začátku kapitoly, že pokud jsou splněny podmínky pro použití obou postupů, tedy postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly, nelze je uplatnit současně a je nutné zvolit jeden z nich a to ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá zásadám přiměřenosti,

hospodárnosti a rychlosti, jak vyplývá i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. I když oba postupy správce daně sledují stejný cíl, kterým je správné zjištění a vyměření daně, používají k tomu odlišné prostředky. Jak i bylo potvrzeno ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, postup k odstranění pochybností slouží k rychlému a bezprostřednímu vyměření daně na základě konkrétních pochybností správce daně, jejichž potvrzení nebo vyvrácení s ohledem na okolnosti případu nevyžaduje zahájení daňové kontroly. Daňový řád reaguje i na situace, kdy v důsledku postupů k odstranění pochybností nebo jiných vyhledávacích činností vyjdou najevo skutečnosti, které budou nasvědčovat tomu, že bude nezbytné pro naplnění účelu správy daní, zahájit rozsáhlejší dokazování. Daňový řád stanoví v těchto případech povinnost správce daně zahájit daňovou kontrolu.

II. ZASTÍRANÉ PRÁVNÍ JEDNÁNÍ A ZNEUŽITÍ PRÁVA

Zneužití práva je v současné době populárním tématem, a to z důvodu, že přináší třetí rozměr pro aplikaci zákonných ustanovení. I když původ koncepce zneužití práva a řešení jeho následků je v soukromém právu, lze se domnívat, že má daleko větší význam v právu veřejném, a tedy i v daňovém a to z toho důvodů, že ve veřejném právu, je již z podstaty věci, daleko víc příkazovacích a zakazovacích norem. Ty představují motivaci adresátů těchto norem hledat způsob, jak se jim vyhnout. Daňové právo je v tomto reprezentativní. I když judikatura v oblasti daní se zabývá zneužitím práva daňovými subjekty, které se tím snaží získat neoprávněnou výhodu, která spočívá v nižší daňové povinnosti, může být subjektem zneužívajícím právo i orgán veřejné správy. Cílem kapitoly je na základě analýzy právní úpravy a judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie potvrdit nebo vyvrátit hypotézu, že zastírané právní jednání (dissimilace) není zneužitím práva.

Co je a co není zneužitím práva, je jednodušší stanovit v konkrétním posuzovaném případě, na základě znalosti konkrétního skutkového stavu a hodnocení provedených důkazů, než vytvořit obecně platnou definici. Přitom vytvoření obecně platných pravidel pro stanovení toho, co je a co není zneužitím práva, je důležitým předpokladem pro zachování právní jistoty i v aplikacně složitým posuzování, zda došlo k zneužití práva. Dále je to podmínkou pro dodržení zásady legitimního očekávání, která má své důležité místo i v daňovém právu, a to i z toho pohledu vysokého počtu nápadů rozhodnutí správců daně, které je úměrné počtu daňových subjektů.

Pro definování zneužití práva nelze hledat oporu v zákonném textu. Jde o obecný právní princip, a proto při jeho vymezení má důležité místo právě judikatura. Kapitola při své snaze definovat zneužití práva a jeho meze ve vztahu k zastíraným právním úkonům, které jsou z pohledu možnosti prověření daně z příjmů významným nástrojem v rukách správců daně,

vychází z porovnání rozhodnutí v konkrétních případech Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, které lze aplikovat i v jiných případech a dávají tak směr pro naplnění zásady legitimního očekávání.

1 JUDIKATURA

Základní otázkou, která byla předmětem rozhodování nejen správce daně, ale i příslušných soudů, byla otázka zastírání právního jednání a tím neoprávněné uplatnění odčitatelné položky základu daně a tím pádem neoprávněné snížení daňové povinnosti.

Správce daně na základě provedené daňové kontroly dodatečně doměřil daňovému subjektu daň s odůvodněním, že daňový subjekt neoprávněně uplatnil dar jako odčitatelnou položku od základu daně. Jednalo se o dar Nadačnímu fondu, který spolufinancoval střední školu, kterou navštěvovala dcera žalovaného. Správce daně argumentoval tím, že nejde o dar ve smyslu původního občanského zákoníku, protože nespĺňuje podmínku dobrovolnosti a je za něj poskytnuté protiplnění. Daňový subjekt se odvolal, ale odvolací orgán potvrdil rozhodnutí správce daně a odvolání zamítl.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové

Krajský soud daňovému subjektu vyhověl a rozhodnutí zrušil. Důvodem pro zrušení bylo nedostatek důkazů, které by prokazovaly, že poskytnutím daru Nadačnímu fondu bylo skutečně placeno školné a že poskytnutí daru nebylo dobrovolné.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud se s výkladem krajského soudu neztotožnil, jeho rozsudek zrušil a vrátil věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí nejdříve definuje rozdíl mezi zneužitím práva a dissimulací. Upozorňuje, s odkazem na konstantní judikaturu, že jde o dva nezávislé instituty.

O dissimulaci jde *„jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím*

zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.²⁰⁷ „Výklad dissimulace má základy v právu soukromém, z něhož také vychází judikatura NSS, akcentující postulát jednoty, racionality a vnitřní bezrozpornosti právního řádu. Dissimulované právní úkony je v prvé řadě třeba vykládat zejména ve světle pojednání o náležitostech právních úkonů, náležitostech vůle a náležitostech poměru mezi vůlí a projevem vůle. Základním východiskem pak nepochybně musí být ta skutečnost, že klíčovou náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; naopak nedostatkem uvedené náležitosti je pak neshoda vůle a jejího projevu, která může být na jedné straně jednostranná či dvoustranná a z hlediska jiného základního dělicího kritéria vědomá či nevědomá. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu při dvoustranném právním úkonu jde přitom tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Jinak řečeno, strany takto jednající tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí, shodují se jejich vůle a projevy takové vůle, chybí ale shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. Teorie přitom v rámci zmíněné společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem rozlišuje jednak tzv. (absolutní) simulaci - strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít žádný právní úkon - a jednak tzv. relativní simulaci (dissimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný, který z různých důvodů má zůstat nepoznán.“²⁰⁸ Dissimulace jako taková neznamená a priori neplatnost právního jednání nebo rozpor s právem.²⁰⁹

Rozdíl mezi disimulací a zneužitím práva odůvodňuje Nejvyšší správní soud přes existenci zásady materiální pravdy, která je zákonem výslovně upravena. Tato zásada stanoví povinnost správce daně vycházet ze skutečného právního jednání, které bylo zakrývané za pomoci jiného právního jednání. Povinností správce daně je podle judikatury Nejvyššího správního soudu „uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.“²¹⁰

²⁰⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 – 94.

²⁰⁸ Ibid.

²⁰⁹ Srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89.

²¹⁰ Ibid.

U definice zneužití práva Nejvyšší správní soud odkazuje na své dřívější rozhodnutí: „[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takového chování, jimž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdanlivě dovolené. O chování toliko zdanlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“²¹¹ Z toho vyvodil jasný závěr, že v předmětné věci šlo ze strany správce daně o aplikaci zásady materiální pravdy vyjádřené v daňovém řádu (tehdy v zákoně o správě daní a poplatků), protože na základě skutkového stavu měl za prokázané, že šlo o zastírání právního jednání.

Po právní argumentaci přistoupil Nejvyšší správní soud k řešení skutkových otázek. Tedy k posouzení, zda správce daně shromáždil dostatek důkazů k vyvození závěru, že šlo o předstírané právní jednání. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud souhlasil se stěžovatelem, že jednotlivé provedené důkazy krajský soud nesprávně interpretoval a dále je nehodnotil ve vzájemné souvislosti, ale jen jednotlivě a navíc některé důkazy bez zřejmého odůvodnění preferoval před jinými.

Na základě analýzy provedeného dokazování Nejvyšší správní soud přišel k závěru, že dar, který uplatnil daňový subjekt jako položku odčitatelnou od základu daně, se ve skutečnosti chová jako školné, a proto je nutné k tomu přistupovat v souladu se zásadou materiální pravdy, tedy tak, jak v tomto případě postupoval správce daně i odvolací orgán.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Interpretace zákonných ustanovení v případě posouzení analyzované judikatury poskytne jen polovinu odpovědi na stanovenou hypotézu. Navíc analýza zákonných ustanovení se *de facto* omezuje toliko na rozbor dvou zásad správy daní a to zásadu materiální pravdy v současné právní úpravě vyjádřené v § 8 odst. 3 daňového řádu a okrajově i zásadu volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Rozbor těchto zásad již z povahy

²¹¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48.

věci je složitou interpretační disciplínou. Zásada volného hodnocení důkazů vystupuje v analyzované judikatuře jen podpůrně, když Nejvyšší správní soud vytýká krajskému soudu, že ji při svém rozhodování nedodržíje například tím, že preferuje určité důkazy nebo, že je neposuzuje ve vzájemných souvislostech. U hodnocení důkazů je zásadní, jakým způsobem se s provedenými důkazy soud vypořádá v svém odůvodnění.

Ústředním ustanovením analyzované judikatury je tedy zásada materiální pravdy, i když ji správce daně zpravidla aplikuje právě spolu se zásadou volného hodnocení důkazů. „*Skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti prokazuje správce daně, chce-li vyvrátit daňové tvrzení daňového subjektu [srov. § 92 odst. 5 písm. d)]. Jde o skutkové zjištění, k němuž je nutno dospět zpravidla dokazováním, nepostačuje, pokud by správce daně jen oznámil daňovému subjektu, že jím tvrzený obsah právního úkonu považuje za úkon jiný, a bez dalšího z tohoto tvrzení vyvodil daňové důsledky v podobě např. doměření daně. Provedené důkazy je nutno zhodnotit, vyvodit z nich skutková zjištění a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, proč není možno úkon posuzovat v souladu s tvrzením daňového subjektu, ale jaké skutkové okolnosti nasvědčují závěru jinému o skutečném obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti.*“²¹²

Zásada materiální pravdy se použije jen ve vztahu k hodnocení provedených důkazů. Výsledkem její aplikace je odhalit skutečný skutkový stav, který je ale jen předpokladem pro posouzení, zda v daném případě došlo, nebo nedošlo ke zneužití práva. Právní jednání v podobě uzavření smlouvy formálně označené jako darovací, je tak nutné hodnotit s příznakem aplikace této zásady. Nicméně pro vyslovení závěru, zda došlo ke zneužití práva, není aplikace této zásady dostačující. Tato zásada toliko umožňuje správci daně vycházet ze skutečného skutkového stavu, přitom nemusí a nesmí přihlížet k tomu formálně deklarovanému. To souvisí s cílem správy daní, správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její výběr. Až následně je nutné faktický skutkový stav, ke kterému se dospělo na základě dokazování podrobit analýze, zda splňuje podmínky zneužití práva. Tyto podmínky, jelikož se jedná o obecný právní princip, nejsou definované v zákoně, a lze k nim dojít jen za pomoci interpretace.

²¹² BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Z hlediska praxe je nezbytné podle názoru Nejvyššího správního soudu odlišovat zastíraný právní úkon od zneužití práva. Zneužití práva představuje obecnou právní koncepci, která má původ v soukromém právu. Její podstata spočívá v tom, že toto jednání nepožívá právní ochrany. Nejvyšší správní soud se v oblasti veřejného práva pokusil o definici zneužití práva: „[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z tobo důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“²¹³ Podmínky, které musí být naplněny, aby šlo o zneužití práva, lze strukturovat následně:

- a) výkon subjektivního práva, který způsobí neodůvodněnou újmu a
- b) chování by bylo dovolené (v souladu s právem), pokud by jeho cílem nebylo dosažení cíle v rozporu s právem (nedovolený cíl).

Za přínosné lze považovat srovnání této definice s definicí zneužití práva, kterou použil o něco později Soudní dvůr Evropské unie v případě Halifax.²¹⁴ Soudní dvůr Evropské unie formuluje pro zneužití práva tyto podmínky:

- a) ustanovení právních předpisů jsou splněny,
- b) splnění ustanovení právních předpisů je pouze formální,
- c) na základě formální aplikace ustanovení právních předpisů subjekt zneužívající právo získá výhodu nebo prospěch, která je v rozporu s hlavním účelem předmětných ustanovení a
- d) získání výhody nebo prospěchu je hlavním účelem jednání subjektu zneužívajícího právo.²¹⁵

²¹³ 1 AfS 107/2004 - 48, op. cit.

²¹⁴ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise v řízení na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: VAT and Duties Tribunal, London – Spojené království.

²¹⁵ Ibid.

Prostřednictvím aplikace obou definic lze přijít ke stejnému závěru. Nicméně definice, kterou použil Nejvyšší správní soud, vychází spíše ze soukromoprávního pojetí a proto je pro veřejné právo relativně málo srozumitelná. Definice přijatá Soudním dvorem Evropské unie je víc univerzální a lépe strukturovaná, takže ji lze použít jak v oblasti práva soukromého, tak v oblasti práva veřejného. Dále definice Soudního dvora Evropské unie pracuje s pojmem hlavní účel zákona, který představuje výzvu k teleologickému výkladu a hledání důvodů, pro které bylo analyzované ustanovení přijato do zákona, zatímco Nejvyšší správní soud se pokouší hledat cíl, které dané ustanovení má sledovat. Tyto dvě kategorie nelze libovolně zaměňovat. Hledání cíle zákonného ustanovení může být v některých případech až nemožné. Navíc s ohledem na vymezení základního cíle správy daní v daňovém řádu, by bylo možné uzavřít, že všechna ustanovení daňových zákonů *de facto* směřují k tomuto cíli a přitom tento cíl nemusí být hlavním účelem, který používá Soudní dvůr Evropské unie. Pokud cílem ustanovení o odčitatelných položkách v zákoně o daních z příjmů je správné stanovení daně, jeho účelem je zvýhodnit daňové subjekty, které podporují veřejně prospěšnou činnost. Jak je patrné, rozlišování mezi cílem a účelem tedy může být zásadní, a to i pro rozhodnutí v otázce, zda došlo k zneužití práva. V analyzovaném soudním rozhodnutí je nutné rozlišovat mezi zastíráním právního jednání ve sféře soukromého práva a použitím tohoto zastíraného právního jednání jako důvodu pro uplatnění odčitatelné položky od základu daně s cílem neoprávněně si snížit daňovou povinnost. Soukromé právo se v předmětném případě vypořádá se zastíráním právního jednání relativně jednoduše. V případě, že by došlo ke sporu mezi smluvními stranami „darovací smlouvy“, soud by vycházel v souladu se zásadou materiální pravdy a tuto smlouvu by vykládal podle jejího skutečného obsahu a ne formálního označení. Obdobným způsobem postupuje i správce daně, který se pro své rozhodnutí musí nejdříve také vypořádat se zásadou materiální pravdy, aby mohl následně vycházet v posuzované věci ze skutečného stavu. Nelze se ovšem ztotožnit s názorem Nejvyššího správního soudu, že pokud jde o zastírané právní jednání, nejde o zneužití práva. I když Nejvyšší správní soud sám upozorňuje, že koncepce zneužití práva i přes svůj původ v soukromém právu, má své vyjádření v právu veřejném, dále již tyto dvě dimenze

nezohledňuje. Zastírané právní jednání tak a priori není zneužitím práva. Zneužitím práva ale je, na základě aplikace kterékoliv z definic vyjádřených Nejvyšším správním soudem nebo Soudním dvorem Evropské unie, použití tohoto zastíraného jednání k získání neoprávněné výhody. Soud tedy musí posuzovat ne samotné uzavření smlouvy, které z podstaty věci není zneužitím práva, ale uplatnění odčitatelné položky na jejím základě. Uplatnění odčitatelné položky v tomto případě, je tak výkonem subjektivního práva, které způsobuje neodůvodněnou újmu státu, v podobě neoprávněného snížení daňové povinnosti. Uplatnění odčitatelné položky by bylo chováním dovoleným, pokud by jeho cílem nebylo neoprávněné snížení daňové povinnosti, tedy nedovoleného cíle. Podmínky definované Nejvyšším správním soudem jsou tak naplněné. Za naplněné lze považovat i podmínky zneužití práva definované Soudním dvorem Evropské unie: ustanovení zákona o daních z příjmů jsou splněny pouze formálně. V důsledku formální aplikace ustanovení o možnosti uplatnění odčitatelné položky získal daňový subjekt výhodu v podobě neoprávněného snížení daňové povinnosti, která je v rozporu s hlavním účelem ustanovení o odčitatelných položkách. Cílem, který daňový subjekt prostřednictvím uplatnění odčitatelné položky na základě smlouvy, která z hlediska aplikace zásady materiální pravdy není darovací smlouvou, bylo získat tuto neoprávněnou výhodu.

Hypotéza formulovaná v úvodu této kapitoly, že zastírané právní jednání (dissimilace) není zneužitím práva, byla potvrzena. Nicméně správce daně nebo soud musí rozhodnout, zda zneužitím práva není použití tohoto zastíraného právního jednání s cílem neoprávněně si snížit daňovou povinnost. Při interpretaci koncepce zneužití práva je tedy nezbytné mezi těmito dvěma dimenzemi rozlišovat.

III. ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY

Daňová kontrola je institutem nezbytným pro naplnění cílů správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Daňové příjmy jsou významným zdrojem státní pokladny, bez kterého by stát nemohl zabezpečovat veřejné statky pro své občany a to na všech úrovních veřejné správy. Jelikož je správa daně postavena na zásadě autoaplikace, kdy daňový subjekt je povinen si daň sám vypočítat, přiznat a odvést, je nutné, aby měl stát možnost kontrolovat plnění této povinnosti daňovým subjektem. Takže na jedné straně stojí veřejný zájem státu na výběru daní v souladu s nastavenými právními pravidly, ale na straně druhé jsou právem chráněné zájmy daňového subjektu. Kontrola, bez ohledu na to, o které právní odvětví jde, představuje významný zásah do autonomní sféry kontrolovaného, a je zde riziko, že její výkon může představovat svévoli nebo libovůli ze strany kontrolujících orgánů. Prvním předpokladem výkonu kontroly v právním státě je nastavení procesních pravidel jejího provádění. V případě správy daní jde o právní úpravu v ustanovení § 85 a násl. daňového řádu. Předmět kontroly je s ohledem na již výše uvedené značně široký: „*daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*“. Je zřejmé, že nastavení procesních pravidel provádění kontroly je kompromisem mezi snahou o co nejširší vymezení oprávnění kontrolujících a ochranou kontrolovaného před nepřiměřeným zásahem do jeho práv a právem chráněných zájmů. Tato skutečnost vyžaduje precizní aplikaci procesních pravidel upravujících daňovou kontrolu nejen orgány, které daňovou kontrolu vykonávají, ale také soudy, na které se obrací daňové subjekty. Daňové subjekty se ale ne vždy brání jen před neoprávněným zásahem do jejich práv a napadají zákonnost prováděné kontroly, ale často je jejich motivem ochrana ekonomických zájmů a napadení výkonu daňové kontroly je ideálním prostorem pro argumentaci zkušených daňových poradců. Soud v tomto ohledu stojí před nelehkým úkolem poměrování mezi zájmem veřejným a zájmem soukromým, resp. před hledáním hranice, od které musí soukromý zájem zájmu veřejnému ustoupit.

Další text se zabývá první fází daňové kontroly konkrétně důvody pro její zahájení, a to zejména s ohledem na judikaturu Ústavního soudu ČR. Cílem kapitoly je na základě analýzy právní úpravy daňové kontroly v daňovém řádu za pomoci aplikací právních principů vyjasnit interpretaci příslušných zákonných ustanovení a potvrdit či vyvrátit hypotézy, že daňovou kontrolu lze zahájit bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost, jak uvádí ve svém nálezu Ústavní soud a související hypotézu, zda je daňová kontrola skutečně kontrolou ve smyslu, v jakém je pojmána v jiných oblastech veřejné správy samozřejmě s odlišnostmi, které jsou způsobeny zaměřením jejího cíle, nebo zda jde skutečně jen o vyšší stupeň formalizaci dokazování v rámci procesu správy daně s přesunutím důkazního břemene na správce daně.

1 JUDIKATURA

Je možné všimnout si změny v judikatuře Ústavního soudu, jejímž předmětem je požadavek na zdůvodnění zahájení daňové kontroly. Původní náleze Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, který se ještě týkal právní úpravy daňové kontroly podle zákona o správě daní a poplatků, bylo nutné aplikovat i na právní úpravu v daňovém řádu, která původní zákon o správě daní a poplatků nahradila. Ústavní soud v něm přijal obecný názor, že *„má-li však daňová kontrola být skutečně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. V podmínkách materiálního právního státu je nezbytné trvat na požadavku, aby omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce daňovou kontrolou mělo jasný a předem seznatelný důvod legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Takovým důvodem nemůže být obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil nebo splnil, avšak v míře menší, než by měl. Šlo by o realizaci svévole, pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, respektive v případech, kdy sám uzná za vhodné“*. Tento náleze tedy vyjádřil podmínku odůvodněnosti zahájení daňové kontroly. Dne 8. 11. 2011 Ústavní soud přijal stanovisko sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11,

kterým se od tohoto nálezu odchyluje. V souladu s názorem Ústavního soudu vyjádřeném ve stanovisku bylo rozhodnuto o ústavní stížnosti ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 431/11, která je dále popsána.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Plzni

Daňový subjekt s poukazem na dosavadní judikaturu Ústavního soudu (sp. zn. I. ÚS 1835/07) napadl daňovou kontrolu, kterou vůči němu zahájil správce daně bez toho, aby mu sdělil důvod jejího zahájení. V nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, Ústavní soud uvedl, „*že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly*“. V opačném případě by šlo o zahájení formální kontroly a zásah do právem aprobované sféry jednotlivce. Proto důkazy získané v průběhu takto zahájené daňové kontroly by byly získané neústavním způsobem a nemohly by být podkladem pro dodatečné vyměření daně. Takto zahájenou kontrolu by nebylo možné ani považovat za úkon způsobitý k přerušování běhu prekluzivní lhůty. Krajský soud v Plzni žalobu daňového subjektu zamítl, nicméně výše uvedenou námitkou daňového subjektu se nezabýval, protože ji uplatnil až po době, ve které bylo možné žalobu rozšířit.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud potvrdil rozsudek krajského soudu v Plzni a kasační stížnost zamítl zejména s poukazem na skutečnost, že námitka byla vznesena po zákonem stanovené lhůtě. Nad rámec toho Nejvyšší správní soud se ve svých rozhodnutích odchyluje od právního názoru vysloveného v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. „*Nejvyšší správní soud plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizace zásahů správce daně do autonomní sféry daňového subjektu. Ke stejnému cíli však lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu; za situace, kdy k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv mohou dostatečně sloužit prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž*

Ústavní soud se touto výkladovou alternativou nezabýval, je Nejvyšší správní soud oprávněn se od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.”²¹⁶

1.3 Nález Ústavního soudu

Ústavní soud neshledal pochybení v postupu Krajského soudu v Plzni ani Nejvyššího správního soudu a ústavní stížnost zamítl. V době, kdy probíhalo předmětné řízení před Ústavním soudem, přijalo plénum Ústavního soudu dne 8. 11. 2011 následující stanovisko sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567; 368/2011 Sb.) ve věci právního názoru k ústavně konformní interpretaci § 16 zákona o správě daní a poplatků, odlišné od právního názoru Ústavního soudu vysloveného v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zabývá daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétních skutečností podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.”*

Ústavní soud zdůrazňuje odlišné stanovisko, které bylo přijato k nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a poukazovalo na skutečnost, že Ústavní soud v nálezu nesprávně vztahoval zákonné požadavky na vytýkací řízení i na daňovou kontrolu. *„Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nabadilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně.”* Daňovou kontrolu je nutno chápat a vykládat v souladu s celou koncepcí nastavení daňového řízení,

²¹⁶ Srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, sp. zn. 2 Aps 2/2009. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 AfS 180/2004 – 44.

kdy daňový subjekt daň sám přiznává. Daňová kontrola je poté institutem, kterým může správce daně prověřit splnění povinností daňového subjektu, tedy zda si stanovil daň správně.

Dále je v stanovisku daňová kontrola vykládána v rovině obecné teorie kontroly, která „*označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52)*”.

Každý případ je nutné posuzovat samostatně, tak aby byl vyloučen svévolný zásah správce daně do autonomní sféry jednotlivce, nicméně nelze za svévolný zásah správce daně a priori považovat zahájení daňové kontroly bez konkrétního důvodného podezření.

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Zahájení daňové kontroly je upraveno v ustanovení § 87 a násl. daňového řádu. Na rozdíl od právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků, kterého se týká i nastíněná judikatura Ústavního soudu, daňový řád upravuje způsob, formu a okamžik zahájení daňové kontroly. Jedná se o důležité prvky, neboť mají závažné právní důsledky. Ustanovení § 87 odst. 1 stanoví, že „*daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*”. Zahájení daňové kontroly je formalizováno prostřednictvím protokolu o zahájení daňové kontroly, který je podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem (§ 88 odst. 1 daňového řádu). Zákon výslovně stanoví, že spolu se sepsáním protokolu o zahájení by mělo dojít zároveň k zahájení faktického prověřování. Výklad ustanovení „*začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti*

rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně” se liší případ od případu. Závisí na připravenosti daňového subjektu a je předmětem vzájemné dohody daňového subjektu a správce daně. Důkazem zahájení faktického prověřování je obsah protokolu o zahájení daňové kontroly. V případě, že není možné ihned zahájit kontrolu konkrétních podkladů, je nezbytné do protokolu uvést důvody pro odložení faktického zahájení. Je tedy nezbytné, aby si správce daně při zahájení daňové kontroly alespoň vyžádal příslušné podklady. Současná právní úprava tak reflektuje i judikaturu nejvyšších soudů, která nahrazovala nedostatečnou právní úpravu zahájení daňové kontroly v zákoně o správě daní a poplatků.

Ani daňový řád neřeší problematiku sdělení důvodů pro zahájení daňové kontroly daňovému subjektu. Otázkou zůstává, zda absence výslovné úpravy nesvědčí o záměru zákonodárce. Daňová kontrola jako postup správce daně sleduje jasně vymezený cíl, kterým je podle ustanovení § 85 odst. 1 správné zjištění a stanovení daně. S ohledem na zásadu autoaplikace, která své pozitivní vyjádření nachází v ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu („*Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.*“²¹⁷) a cíl, který daňová kontrola sleduje, nelze než předpokládat, že daňová kontrola je nástrojem správce daně, kterým může účinně ověřit splnění základní povinnosti daňového subjektu, a to bez toho, aby měl konkrétní pochybnosti. S tím souvisí další ustanovení daňového řádu, konkrétně § 143 odst. 3: „*K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*“ Přičemž § 145 odst. 2 stanoví oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení v náhradní lhůtě, pokud lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Primárně tedy daňový řád předpokládá doměření daně z moci úřední na základě výsledků daňové kontroly. Otázkou zůstává, zda je daňová kontrola spíše kontrolou nebo prostorem pro dokazování s důkazním břemenem na straně daňového subjektu.²¹⁷ Nelze přitom opomíjet vymezení pravomocí správce daně v § 11 daňového řádu, mezi které patří i kontrola plnění povinností osob zúčastněných na správě daní.

²¹⁷ Srov. KOBÍK, KOHOUTKOVÁ, 2010, op. cit. S. 331-332.

Úmysl zahájit daňovou kontrolu může správce daně předem oznámit daňovému subjektu. Jde o neformální úkon správce daně, který nemá právní důsledky spojované se zahájením daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu. Daňový subjekt může podat dodatečné daňové tvrzení a běh lhůty pro vyměření daně se neobnovuje. Oznámení úmyslu zahájit daňovou kontrolu je ale na uvážení správce daně a závisí případ od případu. Nejsou tedy vyloučené ani „přepadové“ kontroly.

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

S ohledem na skutečnost, že Krajský soud v Plzni ani Nejvyšší správní soud nerozhodovali meritorně, co se týká důvodů pro zahájení daňové kontroly, jejich existenci již v době zahájení a jejich sdělení daňovému subjektu, vyjádřili se k této otázce jen velice stručně. Nicméně Nejvyšší správní soud se již předtím v jiných rozhodnutích odchýlil od nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Závěr formulovaný v tomto nálezu považovala i praxe za překonaný.²¹⁸ Stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567; 368/2011 Sb.) tak bylo očekávaným narovnáním právní nejistoty, která v důsledku původního nálezu vznikla. „Z judikatury Nejvyššího správního soudu rovněž Ústavního soudu totiž vyplývá, že na rozdíl od soudů jsou správci daně povinni respektovat nálezy Ústavního soudu jako interpretačního vodítka při rozhodování ve skutkové a právně obdobných věcech.“ Správce daně byl tedy v důsledku právního názoru v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 oprávněn zahájit daňovou kontrolu jen v případě podezření, které musel sdělit daňovému subjektu. V opačném případě se mohl daňový subjekt prostředky, které mu dává daňový řád k dispozici, bránit dodatečnému vyměření daně na základě této kontroly. V případě, že se případ dostal až před Nejvyšší správní soud, bylo otázkou, zda se odchýlí od nálezu Ústavního soudu a rozhodne v neprospěch daňového subjektu. Daňová kontrola, bez ohledu na to, zda se na ní nahlíží jako na institut kontroly plnění povinností nebo formalizovaný postup dokazování a přenesení důkazního břemene na daňový subjekt, je důležitým procesním institutem, který na jedné straně reprezentuje veřejný zájem na výběru daní a na straně druhé představuje zákonem aprobovaný zásah do autonomní sféry

²¹⁸ Ibid. S. 331.

jednotlivce. Je proto nezbytné, aby neexistovaly pochybnosti o způsobu jejího zahájení, které má navíc závažné právní důsledky (nelze platně podat dodatečné daňové tvrzení, obnova běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně).

Stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567; 368/2011 Sb.) shrnuje většinový názor jak soudců Ústavního soudu, tak i právní praxe.²¹⁹ Staví se *de facto* na stranu správců daně, kteří jsou oprávněni zahájit daňovou kontrolu i bez konkrétně formulovaných důvodů a podezření. Na škodu zůstává stručnost stanoviska, co se týká právní argumentace pro jeho formulaci. I když jde „jen“ o potvrzení právní praxe na nejvyšší úrovni, nelze rezignovat na vypořádání se s argumenty, které vedly Ústavní soud k formulaci původního nálezu. Ze stanoviska nejsou patrné přesvědčivé argumenty, kterými lze podložit vyjádřený právní názor. Za zásadní lze považovat skutečnost, že se Ústavní soud nevypořádal s již výše nastíněnou otázkou, zda je daňová kontrola skutečně kontrolou ve smyslu, v jakém je pojímána v jiných oblastech veřejné správy samozřejmě s odlišnostmi, které jsou způsobeny zaměřením jejího cíle, nebo zda jde skutečně jen o vyšší stupeň formalizaci dokazování v rámci procesu správy daně s přesunutím důkazního břemene na správce daně. Vyřešení této otázky je důležité i pro následnou argumentaci ve prospěch stanoviska Ústavního soudu, že není nutné odůvodňovat zahájení daňové kontroly konkrétními podloženými důvody. V případě, že je daňová kontrola skutečným speciálním případem kontroly ve veřejné správě, je nutné vycházet z právní teorie, která ji definuje jako „*postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu*

²¹⁹ Srov. HAJDUŠEK, Tomáš. Důvody pro zahájení daňové kontroly - jak dál? *Daňari online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. Publikováno 1. 12. 2011 [cit. 2. 9. 2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36253v45974-duvody-pro-zahajeni-danove-kontroly-jak-dal/>
Sdělení důvodů pro zahájení daňové kontroly. Daňové spory [online]. [cit. 2. 9. 2014]. Dostupné z: <http://www.danovespory.cz/novinky-detail/aWQ9MTc%3D>
LANDGRÁF, Roman. Kdy je zahájení daňové kontroly nezákonné? Účetní kavárna [online]. Publikováno 13. 7. 2010 [cit. 2. 9. 2014]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d25635v33993-kdy-je-zahajeni-danove-kontroly-nezakonne/>

podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52).“ Pokud je daňová kontrola skutečně kontrolou ve veřejné správě, již z podstaty věci a také účelu, který kontrola obecně plní ve veřejné správě, vyplývá, že k jejímu zahájení nejsou nutné konkrétní důvody založené na konkrétním podezření. V případě, že by daňová kontrola byla pouhým formalizovaným dokazováním s přenesením důkazního břemene, takto jednoznačný závěr učinit nelze. Otázkou by zůstalo, zda přenesení důkazního břemene znamená přenesení povinnosti prokázat všechno, o co se opíralo daňové tvrzení deklarující výši daňové povinnosti, nebo zda by mělo jít o vyvrácení konkrétního podezření správce daně.

Dále se lze domnívat, že úmyslem zákonodárce nebylo vytvořit z daňové kontroly kontrolní mechanismus, který by nenaplňoval znaky formulované právní teorií. Navíc, pokud zákonodárce chtěl, aby správce daně odůvodňoval zahájení postupu v konkrétní věci, tak to výslovně stanovil a to v případě ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu: *„Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“* Postup k odstranění pochybností nevykazuje znaky kontroly, naopak jde *de facto* o dokazování s přenesením důkazního břemene na daňový subjekt v konkrétně formulovaném podezření.

Základní hypotéza formulovaná na začátku kapitoly, že daňovou kontrolu lze zahájit bez konkrétních skutečností podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost, jak uvádí ve svém nálezu Ústavní soud, byla potvrzena, i když by si zasloužila méně stručnou argumentaci ze strany Ústavního soudu. Lze se domnívat, na základě stručné citace obecného vymezení pojmu kontroly z rozsudku Nejvyššího správního soudu v stanovisku Ústavního soudu, že jedním z argumentů rozhodujících pro vydání tohoto stanoviska bylo uvědomění, že daňová kontrola je skutečně kontrolou ve smyslu, v jakém je pojímána v jiných oblastech veřejné správy samozřejmě s odlišnostmi, které jsou způsobeny zaměřením jejího cíle.

IV. STANOVENÍ DANĚ PODLE POMŮCEK

Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně, který je správce daně oprávněn a v některých případech povinen použít v případech, kdy není možné daň stanovit na základě dokazování, a to jak v případě, že daňový subjekt neposkytne potřebnou součinnost, tak v případě, že neunese důkazní břemeno například v důsledku ztráty nebo zničení dokladů. Nejčastěji je stanovení daně podle pomůcek aplikováno jako důsledek neúspěchu při dokazování daňového subjektu v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Případy, kdy je stanovení daně podle pomůcek oprávněním, ne povinností správce daně, jsou: daňový subjekt neumožní správci daně zahájit kontrolu (§ 87 odst. 5 daňového řádu) nebo daňový subjekt neposkytne správci daně potřebnou součinnost v rámci postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 4 daňového řádu). Daňový řád uvádí demonstrativní výčet pomůcek, které může správce daně využít. Jsou to zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností nebo vlastní poznatky správce daně získané při správě daně. Jelikož jde o výčet demonstrativní, správce daně může použít i jiné pomůcky, záleží na jeho správním uvážení, ve kterém by měl zohlednit okolnosti konkrétního případu. Stanovení daně podle pomůcek lze považovat za významný zásah do práv daňového subjektu, který je následkem nesplnění jeho povinností, zejména poskytnout součinnost nebo doložit výši daně potřebnými doklady. Významnost tohoto zásahu je umocněna i skutečností, že v rámci odvolání může odvolací orgán zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, mezi které patří i spolehlivé zjištění daně a přiměřenost použití pomůcek. Rozhodovací činnost odvolacího orgánu je tak významně omezena ve prospěch správce daně.

Stanovení daně podle pomůcek je procesním institutem založeným primárně na správním uvážení správce daně. Představuje tak významné riziko pro zneužití tohoto institutu správcem daně. Cílem této kapitoly je na základě analýzy ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a právní úpravy stanovení daně podle pomůcek potvrdit či vyvrátit hypotézu, že pravomoc odvolacího

orgánu při přezkoumání platebního výměru vydaného na základě pomůcek zakotvená v ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu je dostatečná pro zajištění ochrany práv daňového subjektu a dosažení cíle správy daní.

1 JUDIKATURA

Je možné konstatovat ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu v oblasti interpretace zákonných limitů správce daně při stanovení daně podle pomůcek a mezi odvolacího orgánu při jejich přezkoumání v rámci odvolacího řízení. Z povahy institutu stanovení daně podle pomůcek vyplývá, že je primárně založen na argumentaci a výkladu strohých zákonných ustanovení. Přitom musí být zajištěn vhodný poměr mezi snahou správce daně o dosažení cíle správy daní a ochranou daňového subjektu před nezákonným zásahem do jeho autonomní sféry.

Předmětem je zásadní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 – 64, které vyjadřuje základy jeho konstantní rozhodovací činnosti v oblasti stanovení daně podle pomůcek. V daném případě správce daně stanovil daň z příjmů na základě pomůcek. Odvolací orgán přišel k závěru, že zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny. V průběhu odvolacího řízení bylo dále zjištěno, že daňový subjekt své příjmy a výdaje z podnikatelské činnosti rozděluje na spolupracující osobu. Avšak daňový subjekt na spolupracující osobu takto rozdělil částku vyšší, než umožňoval zákon o daních z příjmů. Správce daně to nezohlednil a pochybil v tom, že stanovil základ daně nad hranici stanovenou zákonem o daně z příjmů. Odvolací orgán tak dodatečně zvýšil základ daně daňového subjektu o částku, která zákonný limit převyšovala.

1.1 Rozsudek Krajského soudu v Plzni

Krajský soud zrušil rozhodnutí, kterým odvolací orgán změnil dodatečný platební výměr a dodatečně stanovil daňovému subjektu základ daně. Krajský soud označil rozhodnutí odvolacího orgánu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, protože pokud shledá odvolací orgán, že podmínky pro vyměření daně na základě pomůcek byly správcem daně dodrženy, musí odvolání zamítnout, nemůže platební výměr změnit.

Odvolací orgán se bránil, že pokud nebude mít možnost platební výměr vyměřený na základě pomůcek změnit, bude mu odňata možnost stanovit spolehlivě daň, protože odvolací orgán nemůže v tomto případě ani rozhodnutí vrátit správci daně, který rozhodoval v prvním stupni.

1.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil věc k dalšímu řízení s tím, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozsahu přezkoumání odvolacím orgánem. Zásadní otázkou, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval bylo, zda může odvolací orgán rozhodnutí správce daně, který rozhodoval v prvním stupni změnit za předpokladu, že sice byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, ale daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě nebo, zda již neexistuje zákonný prostředek nápravy.

V době, kdy bylo vydáno posuzované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, byl účinný ještě zákon o správě daní a poplatků, podle kterého odvolací orgán u přezkumu rozhodnutí, kterým správce daně v prvním stupni stanovil daň podle pomůcek, mohl posuzovat toliko zákonné podmínky pro použití tohoto postupu. Proto se Nejvyšší správní soud zabýval zejména výkladem, co všechno lze podřadit pod zákonné podmínky stanovení daně podle pomůcek. Tento výklad je aktuální i v současnosti, i když se již nepostupuje podle zákona o správě daní a poplatků²²⁰.

Nejvyšší správní soud nejdřív rekapituluje, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně, který lze použít až v případě, kdy nelze stanovit daň na základě dokazování. Nad rámec dodává, že se jedná o prostřední způsob stanovení daně protože, v případě kdy ani na základě pomůcek není možné daň spolehlivě určit, lze daň sjednat dohodou mezi správcem daně a daňovým subjektem. Dále Nejvyšší správní soud uvádí, že v případě naplnění zákonných podmínek je povinností správce daně stanovit podle pomůcek *„jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jim nebyly za řízení uplatněny. Jedná se o stanovení*

²²⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 8 Afs 14/2014 – 29.

daně způsobem v pořadí druhým, prostředním“. Zákonnou podmínkou je tedy i spolehlivost určení daně, a proto správce daně musí zohlednit i hmotně-právní úpravu.

Odvolacímu orgánu je uložena povinnost zkoumat dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a proto se pohybuje ve stejných mezích jako správce daně. Pokud byly zákonné podmínky pro stanovení daně dodrženy, musí odvolací orgán odvolání zamítnout pro nedůvodnost. Pokud tyto podmínky splněny nebyly, rozhodnutí správce daně, který rozhodoval v prvním stupni, zruší nebo změní. Na základě výkladu, co všechno lze podřadit pod splnění zákonných podmínek tak Nejvyšší správní soud našel odpověď na otázku, kterou si v úvodu položil. Odvolací orgán může rozhodnutí správce daně, který rozhodoval v prvním stupni změnit za předpokladu, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, protože to lze podřadit pod povinnost odvolacího orgánu zkoumat dodržení zákonných podmínek pro vyměření. „Užil-li správce daně prvního stupně takový způsob stanovení daně (pomůcky), zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovena pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím je také určen jeho rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.“ Pokud tedy odvolací orgán zjistí, že by došlo ke krácení daňových příjmů, musí disponovat prostředkem nápravy. „Nejvyšší správní soud pro jistotu dodává, že při tomto způsobu stanovení daně odvolací orgán nepřezkoumává bez dalšího i výši daně. Ona „dostatečná spolehlivost“ takto stanovené daně může být odvolacím orgánem přezkoumávána toliko ve vztahu ke zákonem stanoveným limitům, či mezím, nemůže tedy již zasahovat volnou úvahou správce daně prvního stupně vztahující se ke volbě pomůcek a z nich matematicky stanovené výše daně.“

2 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Právní úprava stanovení daně podle pomůcek je primárně obsažena v ustanovení § 98 daňového řádu: „nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má

ke dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“ Speciální ustanovení k stanovení daně podle pomůcek je součástí ustanovení upravujícího daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností. Ustanovení § 87 odst. 5 a § 90 odst. 4 formulují oprávnění, ne povinnost správce daně stanovit daň podle pomůcek, tedy náhradním způsobem. Jedná se o případy, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě na zahájení daňové kontroly a nesdělí závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, neumožní zahájit a následně provést daňovou kontrolu nebo neposkytne potřebnou součinnost v rámci postupu k odstranění pochybností.

V případě, že daň byla stanovena podle pomůcek, daňový řád stanoví speciální postup odvolacího orgánu, a to v § 114 odst. 4 daňového řádu: „*Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.*“ Odvolací orgán zkoumá jen dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně tímto náhradním způsobem a přiměřenost použitých pomůcek. Oprávnění odvolacího orgánu zkoumat i přiměřenost použitých pomůcek bylo do daňového řádu doplněno na základě judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Důkazní prostředky může odvolací orgán provést jen v případě, že zpochybňují způsob stanovení daně, jinými důkazními prostředky se odvolací orgán v případě odvolání pro stanovení daně podle pomůcek nezabývá.²²¹ Rozsah oprávnění odvolacího orgánu zkoumat napadené rozhodnutí správce daně, který rozhodoval v prvním stupni je stěžejní. Jde o vytyčení hranic a mezí ochrany, která musí být daňovému subjektu v souladu se zásadou v § 5 odst. 3 daňového řádu poskytnuta.

Otázkou, kterou se zabývá i analyzovaná judikatura, je interpretace zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Jde o stěžejní ustanovení vymezující meze pravomoci odvolacího orgánu. Na základě ustanovení daňového řádu lze následně formulovat následující zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek: (a) zákonné důvody pro stanovení daně podle pomůcek formulované v ustanoveních § 98 odst. 1, § 87 odst. 5 a § 90 odst. 4 daňového řádu, (b) povinnost správce daně přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody, a to i v případě,

²²¹ Srov. KOBÍK, KOHOUTKOVÁ, 2010, op. cit. S. 525.

že tyto výhody nebyly uplatněny daňovým subjektem (§ 98 odst. 2 daňového řádu) a (c) povinnost správce daně stanovit daň tímto náhradním způsobem dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Důvody pro stanovení daně podle pomůček jsou: daň nelze stanovit na základě dokazování v důsledku toho, že daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost, nebo daňový subjekt nevyhoví výzvě na zahájení daňové kontroly a nesdělí závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, neumožní zahájit a následně provést daňovou kontrolu nebo neposkytne potřebnou součinnost v rámci postupu k odstranění pochybností. Povinnost správce daně přihlídnout ex offio i k výhodám, které pro daňový subjekt vyplývají ze zákona, vychází z požadavku stanovit daň v souladu s realitou a šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy (§ 5 odst. 3 daňového řádu).²²² „*Odvolaací orgán musí zkoumat také naplnění dalších podmínek, které zkoumá i v případech jiných odvolání, a to zda se vůbec jedná o povinný daňový subjekt, zda daňové řízení skončilo vydáním platebního výměru, bylo vedeno v souladu se základními zásadami daňového řízení a zda bylo odvolateli umožněno nablédnutí do spisu tak, aby mohl kvalifikovaně argumentovat v podaném odvolání.*“²²³

Zákonná úprava pracuje v případě stanovení daně podle pomůček s neurčitými právními pojmy. Jedním z nich je i přiměřenost, kterou je oprávněn přezkoumávat odvolací orgán. S tím úzce souvisí i vymezení pojmu pomůcky. Ustanovení § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet. Pomůčkami mohou být i skutková zjištění správce daně. „*Povaha pomůček tak není dána jejich odlišným vymezením oproti dokazování, ale procesním způsobem při jejich použití v daném řízení.*“²²⁴ Posuzovat přiměřenost použitých pomůček je pro odvolací orgán argumentačně a interpretačně složitý úkol. „*Každá pomůcka totiž slouží k více či méně kvalifikovanému odbadu správce daně pro stanovení daňového základu, ze kterého je pak daň stanovena výpočtem ve smyslu zvláštního daňového zákona. Přesto se takto stanovená daň musí co nejvíce blížit realitě a je zřejmé, že nejkvalifikovanějšími*

²²² Ibid. S. 427.

²²³ Ibid. S. 525.

²²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2006, č. j. 7 Afs 154/2005 – 90.

*pomůčkami jsou již provedené důkazy, příp. navržené důkazní prostředky, zejména v případech, kdy se postup stanovení daně pomůčkami blíží sbora zmíněné tenké hranici mezi oběma způsoby stanovení daně.*²²⁵

Odvolací orgán podle zákona o správě daní a poplatků zkoumal jen splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek v době vydání rozhodnutí v první instanci, avšak daňový řád toto rozšiřuje. Cílem správy daní a tedy i odvolacího řízení je správné zjištění a stanovení daně. Daňový řád ani nepředpokládá koncentraci dokazování v rámci prvoinstančního řízení a odvolací orgán tak může provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a odstranění vad. Odvolací orgán by měl vycházet z právního a skutkového stavu v době vydání rozhodnutí o odvolání.²²⁶

3 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Analýzované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je jedním ze základních pilířů pro jeho stávající konstantní judikaturu. Jeho přínos spočívá ve vymezení mezi odvolacího orgánu v rámci posuzování zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Kromě vymezení jak má probíhat odvolací řízení u platebního výměru vydaného na základě náhradního postupu stanovení daně, a to na základě pomůcek, v jakém rozsahu může odvolací orgán zasáhnout do daňového řízení ve snaze o dosažení cíle správy daní, je zásadní vymezení zákonných podmínek pro uplatnění náhradního postupu pro stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud tak interpretuje ustanovení daňového řádu, které primárně dopadá na rozsah přezkoumání v rámci odvolacího řízení, nicméně je významným vodítkem i pro správce daně, kteří rozhodují v prvním stupni. Správce daně, který rozhoduje v prvním stupni, tak může stanovit daň podle pomůcek jen v případech, kdy jsou naplněny zákonné podmínky, jejichž výklad Nejvyšší správní soud přináší. Za zásadní lze považovat, že pod zákonné podmínky je podřazeno i spolehlivé zjištění daně. Ovšem lze se domnívat, že i bez výslovné zmínky v § 98 odst. 4 daňového řádu, tato podmínka vychází z cíle,

²²⁵ Srov. KOBÍK, KOHOUTKOVÁ, 2010, op. cit. S. 435.

²²⁶ Srov. ibid. S. 525-527.

který správa daní sleduje, tedy správné stanovení a vyměření daně. Obdobně je tomu i u ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, které jak již bylo zmíněno výše, vychází ze zásady formulované v § 5 odst. 3 daňového řádu.

S ohledem na vysokou míru uplatnění správního uvážení a neurčitých pojmů, které se z podstaty věci v zákonné úpravě stanovení daně podle pomůcek vyskytují, je tento náhradní způsob daně složitým procesním institutem vyžadujícím precizní interpretaci. Z toho plyne i významné riziko, že může být nezákonným zásahem do autonomní sféry daňového subjektu. S ohledem na to se zvyšuje významnost prostředků nápravy a ochrany, kterým odvolání beze sporu je. Odvolací orgán musí nejen sledovat cíl správy daní, ale také chránit zájmy daňového subjektu, a to i v případě stanovení daně podle pomůcek. Otázkou je jak nahlížet na tento náhradní způsob stanovení daně. V mnoha ohledech vykazuje znaky sankčního institutu, jehož cílem je „potrestat“ daňový subjekt za neplnění jeho zákonných povinností. Nicméně s ohledem na cíl a zásady správy daní, se lze domnívat, že toto není cílem náhradního způsobu stanovení daně. Stanovení daně podle pomůcek je procesním institutem, který by měl za dodržení zásad sledovat jediný cíl, a to je správné zjištění a stanovení daně. Cíl sankcionovat by tak měl zůstat jen v rovině subjektivního vnímání daňového subjektu a neměl by se vyskytnout v žádné fázi správy daní.

Hypotéza formulovaná na začátku kapitoly, že pravomoc odvolacího orgánu při přezkoumání platebního výměru vydaného na základě pomůcek zakotvená v ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu je dostatečná pro zajištění ochrany práv daňového subjektu a dosažení cíle správy daní byla potvrzena. Zákonné meze, v nichž se může pohybovat odvolací orgán v případě přezkumu rozhodnutí, kterým byla daň stanovena podle pomůcek, jsou vymezeny dostatečně široce, aby byla zajištěna ochrana daňových subjektů před svévolí správce daně, ale na druhé straně umožňuje dosažení cíle správy daní. První předpoklad je naplněn tím, že odvolací orgán v rámci přezkumu splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek prověřuje také spolehlivost určení daně na základě použití tohoto postupu. I když prověření spolehlivosti bývá někdy nesprávně řazeno jako ověření, které probíhá vedle přezkumu zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu

stanovení daně.²²⁷ Druhý předpoklad je splnění rozsahem procesních oprávnění odvolacího orgánu. Odvolací orgán stejně jako správce daně, který rozhoduje v prvním stupni, musí sledovat společný cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně a dodržovat zásady vymezené v daňovém řádu. Ochrana poskytovaná odvolacím orgánem je posílená i principem úplné apelace, tedy že odvolací orgán přezkoumává jak právní, tak skutkové otázky. K tomu je odvolací orgán oprávněn provádět dokazování. Jeho úkolem je na rozdíl od právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků zkoumat splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek v době vydání rozhodnutí o odvolání. Odvolací orgán se tak pohybuje ve stejných zákonných mezích jako prvostupňový správce daně.

²²⁷ Srov. 8 Afs 14/2014 – 29, op. cit.

SUMMARY

Presented monograph called Selected aspects of direct taxes and their interpretation and application in the jurisprudence sets itself an ambitious goal, which is to assess interpretation and application of tax norms in specific direct taxes aspects. Authors decided to review selected institutes of direct taxation *sensu largo*, which were addressed by Czech courts in last three years. With regard to volume of such judicial decisions, there was no chance to cover entire matter and therefore authors have chosen only the issues that they often address in their study as well as issues they consider interesting and providing stimulation for further discussion and polemic.

Monograph includes five sections. First focuses on legal regulation of direct taxes *sensu largo*. For the purposes of this publication are direct taxes *sensu largo* defined as mandatory sums that are set in advance by law, which (regularly or irregularly) draw irretrievably certain part of nominal income in favour of public fund. These payments could be made both without equivalent consideration as well as for procedures stated by administrative bodies or other public corporations.

Publication puts emphasis on importance of tax case law for application practice together with its reference to fact, that Czech tax law (tax law *sensu largo*) as well as all legal order is based on European continental legal culture principles. There is prevailing opinion stating judicial decision needs to be included into the law application process, not into law making. Not recognizing case law as source of tax law does not mean its degradation in law application process neither in legislative practice, because it has serious influence on forming the norms in normative legal act. Application practice is not only mechanical procedure since it has creative character. Case law thus “only” completes interpretative environment of tax law.

The following three sections are dedicated to substantive law regulation of direct taxes, contrarily fifth section relates to tax process. Authors after presentation of principal problem describe and analyse case law and concerning legal diction regarding specific institute. After comparison both input information they create conclusions and seek to provide theoretical

and practical view on problem, alternatively also recommend regulation *de lege ferenda* to legislator. Given that most institutes are being examined not only from tax law perspective, but their interpretation and following application is also influenced by other legal areas, it is possible to comprehend the publication as a multi-field. Publication can go beyond legal issues and exceed to economic areas: accurate diction of legal rule together with its precise interpretation and application directs to achievement of presumed tax revenues and filling up the public funds.

Findings obtained not only when creating this monograph show, that opinions related to interpretation and application of tax law rules often differ from each other. In the process of court decision making and tax administrator ruling it can be very difficult to observe the legitimate expectations principle. Authors advice to build more intensive relations among judges, academic staff, legislator and tax administrator. Mutual communication and opinions and views clarification would help to not only increase the quality of decision making, but mainly to create high quality (clear and accurate) text of tax law norms.

Monograph was created during project “Selected aspects of direct taxes and their interpretation and application in the jurisprudence” no. MUNI/A/0856/2013, financed from funds of Masaryk University specific research.

LITERATURA A DALŠÍ POUŽITÉ POUŽITÉ ZDROJE

LITERATURA

1. ADÁMKOVÁ, Petra. *Materiální základ profesních veřejnoprávních korporací*. Rigorózní práce. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2001.
2. ADÁMKOVÁ, Petra. *Právní regulace financování školství, vědy a výzkumu*. Brno: Tribun EU, 2009. ISBN: 978-80-7399-677-2.
3. BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.
4. BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN: 978-80-7478-045-5.
5. BOHÁČ, Radim. Živelná normotvorba v oblasti finančního práva na příkladu místního „loteriijního“ poplatku. *Dny práva – 2010 – Days of Law*. Brno: Masaryk University, 2010. ISBN: 978-80-210-5305-2. S. 590-601. Law.muni.cz [online]. [cit. 23.7.2014]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/content/cs/proceedings/>
6. ČAKRT, Kazimír. *Základní pojmy obecného finančního práva – kritická studie*. Praha – Brno: Orbis 1934.
7. ČOLLÁK, Jaroslav. Profesionální športová činnost: současnost a možné trendy jej vývoja. *Justičná revue*. 2011, roč. 63, č. 10, s. 1400-1409. ISSN: 1335-6461.
8. ČTK. Messi se vyplatí. 15 milionů eur jej zachrání před soudem. *Aktualne.cz* [online]. Publikováno 27.6.2013 [cit. 10.7.2014]. Dostupné z: <http://sport.aktualne.cz/messi-se-vyplati-15-milionu-eur-jej-zachrani-pred-soudem/r~e29625f4df4e11e28518002590604f2e/>
9. DZWONKOWSKI, Henryk. Struktura polskiego prawa podatkowego. In: DZWONKOWSKI, Henryk (ed.). *Pravo podatkowe*. 2. vyd. Warszawa: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-83-255-3429.
10. ELIÁŠ, Karel a kol. *Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 2. sv.* Praha: Linde, 2008. ISBN: 978-80-7201-687-7.

11. ENGLIŠ, Karel. *Problémy hospodářské teleologie (odpověď prof. dru J. Loevensteinovi). Příspěvek k teorii poplatků*. Brno: Nakladatelství Barvič & Novotný, 1930.
12. FIALA, Josef, KINDL, Milan et. al. *Občanské právo hmotné 2. vyd.* Plzeň: Nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN: 978-80-7380-228-8.
13. FRÁNEK, Tomáš. Šéfa Manchesteru se ptali na nízké daně českého fotbalisty. *Aktualne.cz* [online]. Publikováno 24.5.2013 [cit. 10.7.2014]. Dostupné z: <http://sport.aktualne.cz/sefa-manchesteru-se-ptali-na-nizke-dane-ceskeho-fotbalisty/r~ad5e7aa0c44411e2a2010025900fea04/>
14. FUNK, Vilém. *Naše berní právo*. Praha: Knihovna sborníků věd právních a státních, 1934.
15. GREGOROVÁ, Zdenka, HRUŠÁKOVÁ, Milana, STAVINHOVÁ, Jaruška. K některým otázkám právní subjektivity a způsobilosti k právním úkonům nezletilých. *Právní rozhledy*. 1997, roč. 5, č. 2, s. 53-60. ISSN: 1210-6410.
16. HAJDUŠEK, Tomáš. Důvody pro zahájení daňové kontroly - jak dál? *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. Publikováno 1.12.2011 [cit. 2.9.2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36253v45974-duvody-pro-zahajeni-danove-kontroly-jak-dal/>
17. JANOVEC, M. Bydlet jako ubytovaný nebo jako nájemce podle NOZ? *Rekodifikace a praxe*. 2014, roč. 2, č. 4, s. 2-5. ISSN: 1805-6822.
18. JEHLIČKA, Oldřich, ŠVESTKA, Jiří, ŠKÁROVÁ, Marta a kol. *Občanský zákoník: komentář*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001. ISBN: 80-7179-339-6.
19. KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7.
20. LANDGRÁF, Roman. Kdy je zahájení daňové kontroly nezákonné? Účetní kavárna [online]. Publikováno 13.7.2010 [cit. 2.9.2014]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d25635v33993-kdy-je-zahajeni-danove-kontroly-nezakonne/>
21. LASIŃSKI-SULECKI, Krzysztof. Sądownictwo podatkowe. In: BRZEZIŃSKI, Bogumił. *Pravo podatkowe – teoria, instytucje, funkcjonowanie*. Toruń: Dom Organizatora, 2009. ISBN: 978-83-7285-466-7.

22. LITWINCZUK, Hana. *Dyrektywny podatkové Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe – teksty i komentarz*. Warszawa: KiK – Konieczny i Kruszewski, 1995. ISBN 978-83-901185-2-9.
23. MÁDL, Luděk Výstražný dopis z UEFA. Na české kluby zaútočí 3. bundesliga. *Aktualne.cz* [online]. Publikováno 9.10.2013 [cit. 10.7.2014]. Dostupné z: <http://sport.aktualne.cz/vystrazny-dopis-z-uefa-cesky-fotbal-se-boji-3-bundesligy/r~ca231a282fed11e3888f002590604f2e/>
24. MÁDL, Luděk. Čeští páni fotbalisti, pozor! Platini vám provětrá peněženky. *Aktualne.cz* [online]. Publikováno 9.7.2013 [cit. 10.7.2014]. Dostupné z: <http://sport.aktualne.cz/cesti-pani-fotbalisti-pozor-platini-vam-provetra-penezenky/r~cbfd0fe2e7f511e2ac07002590604f2e/>
25. MAŁECKI, Jerzy. Lex falsa lex non falsaest? In: GOMUŁOWICZ, Andrzej, MAŁECKI, Jerzy (eds.). *Ex iniuria non oritur ius*. Poznań: Printer, 2003. ISBN: 978-83-86254-82-8.
26. MASTALSKI, Ryszard. Charakterystyka ogólna prawa podatkowego. In: ETEL, Leonard (ed.). *System prawa finansowego. Dł III – Prawo daninowe*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2010. ISBN: 978-83-264-0175-6.
27. MASTALSKI, Ryszard. *Prawo podatkowe*. 6. vyd. Warszawa: C. H. Beck, 2011. ISBN: 978-83-255-2807-2.
28. MATĚJKOVÁ, Lenka, PEŠKOVÁ, Alena, KUBÍKOVÁ, Barbora, SVOBODOVÁ, Zdeňka (eds.). *Doporučení pro obce a města. Obecní daně (místní poplatky, daň z nemovitostí, poplatek za komunální odpad)*. 2. vyd. Brno: Kancelář veřejného ochránce práv a Praha: Ministerstvo vnitra a Ministerstvo financí, 2010. ISBN: 978-80-254-6259-1.
29. MATURA, Antonín. *Změnitelnost správních aktů berních*. Bratislava: Hospodárstvo a právo, 1937.
30. MATYÁŠOVÁ, Lenka, PROCHÁZKOVÁ, Miluše. Jednotné pracovní oblečení. In: KOL. *Daňový receptář*. Praha: LexisNexis, 2004. ISBN: 80-86199-64-9.
31. MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita 2012. ISBN: 978-80-210-6041-8.
32. MRKÝVKA, Petr. Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Czeskiej. In: RUŠKOWSKI, Eugeniusz (ed.). *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*. Białostockie studia prawnicze Nr 1. Białystok: Temida 2, 2006. ISBN: 83-89620-20-0.

33. PITTERLING, Marcel. *Daňové uznatelné výdaje*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN: 978-80-7357-483-3.
34. POPLAWSKI, Mariusz. *Introduction to Polish Tax Law*. Białystok: Temida 2, 2011. ISBN: 978-83-62813-17-9.
35. RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. ISBN: 978-80-210-4732-7.
36. RADVAN, Michal. *Místní daně*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN: 978-80-7357-932-6.
37. RADVAN, Michal. Právní aspekty zdaňování pracovního oblečení. In: ČIČKANOVÁ, Daniela, ILLÝOVÁ, Zuzana, MIČÁTEK, Vladislav, RUŽIČKA, Ondrej (eds.). *Úloha štátu a práva pri riešení súčasnej hospodárskej krízy*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013. ISBN 978-80-7160-365-8.
38. RADVAN, Michal. Tax Law as an Independent Branch of Law in Central and Eastern European Countries. *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*. 2014, roč. 12, č. 4, s. 813-827. ISSN 1581-5374. doi:10.4335/12.4.813-827(2014).
39. RUŚKOWSKI, Eugeniusz (ed.). *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*. Białostockie studia prawnicze Nr 1. Białystok: Temida 2, 2006. ISBN 83-89620-20-0.
40. SLUKA, Tomáš. *Profesionální sportovec: právní a ekonomické aspekty*. Praha: Havlíček Brain Team, 2007. ISBN: 978-80-903-6095-5.
41. STELMACH, Jerzy. *Kodeks argumentacyjny dla prawników*. Kraków: Zakamycze, 2003. ISBN: 83-7333-261-8.
42. STELMACH, Jerzy. Prawo jako ekonomiczny fakt. In: STELMACH, Jerzy, BROŻEK, Bartosz, ZAŁUSKI, Wojciech. *Dziesięć wykładów o ekonomii prawa*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2007. ISBN: 978-83-7526-085-4.
43. ŠVESTKA, Jiří, SPÁČIL, Jiří, ŠKÁROVÁ, Marta, HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník: komentář I*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN: 978-80-7400-004-1.
44. ŠVESTKA, Jiří, SPÁČIL, Jiří, ŠKÁROVÁ, Marta, HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník: komentář II*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-108-6.

45. VALACH, Josef. Meze využití prosté doby návratnosti při formování garantovaných výkupních cen. *Český finanční a účetní časopis*. 2013, roč. 8, č. 2. ISSN: 1802-2200.
46. VYBÍRAL, Roman. Analýza judikatury vztahující se k postavení profesionálních sportovců v oblasti kolektivních sportů v České republice. *Jurisprudence*. 2013, roč. 22, č. 1, s. 12-17. ISSN: 1802-3843.
47. Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu.
48. Důvodová zpráva k návrhu zákona o daních z příjmů (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992).
49. Důvodové zpráva k návrhu zákona o správě daní.
50. Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů ze dne 3.4.2013. *Mfcr.cz* [online]. Publikováno 3.4.2013 [cit. 19.9.2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/mf-vlada-rekodifikace-prava-jim-11333>
51. Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů. *Mfcr.cz* [online]. Publikováno 25.6.2014 [cit. 20.9.2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/ministerstvo-financi-predlozilo-vlade-na-18268>
52. Metodické sdělení k místnímu poplatku za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu. *Mfcr.cz* [online]. Publikováno 6.8.2010 [cit. 15.7.2014]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_legis_a_metod_56893.html?year=2010
53. Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a důvodová zpráva k návrhu zákona. Nepublikováno.
54. Sdělení důvodů pro zahájení daňové kontroly. Daňové spory [online]. [cit. 2.9.2014]. Dostupné z: <http://www.danovespory.cz/novinky-detail/aWQ9MTc%3D>
55. Směrnice pro evidenci profesionálních a neamatérských smluv. *Fotbal.cz* [online]. [cit. 10.7.2014]. Dostupné z: http://nv.fotbal.cz/ftp/cmfs/legislativa/stanovy/07_Smernice_pro_evidenci_smluv_2.doc
56. Stanovisko Generálního finančního ředitelství k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 5 Afs/2011 – 94 ve věci zdanění

kursových rozdílů. *Financnisprava.cz* [online]. Publikováno 6.6.2012 [cit. 20.9.2014]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2012KV_KDP_6_6_2012.pdf

JUDIKATURA

1. Nález Ústavního soudu ze dne 7.9.1999, sp. zn. I. ÚS 249/99.
2. Nález Ústavního soudu ze dne 27.11.2002, sp. zn. Pl. ÚS 6/02.
3. Nález Ústavního soudu ze dne 24.6.2003, sp. zn. Pl. ÚS 39/02.
4. Nález Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.
5. Nález Ústavního soudu ze dne 26.2.2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07.
6. Nález Ústavního soudu ze dne 15.3.2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09.
7. Nález Ústavního soudu ze dne 14.6.2011, sp. zn. Pl. ÚS 29/10.
8. Nález Ústavního soudu ze dne 7.3.2012, sp. zn. II. ÚS 431/11.
9. Nález Ústavního soudu ze dne 15.5.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11.
10. Nález Ústavního soudu ze dne 9.1.2013, sp. zn. Pl. ÚS 6/12.
11. Nález Ústavního soudu ze dne 6.6.2013, sp. zn. II. ÚS 2429/12.
12. Nález Ústavního soudu ze dne 5.6.2014, sp. zn. III. ÚS 1080/14.
13. Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31.1.2003, č. j. 10 Ca 275/2002 – 20.
14. Rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 26.3.2004, sp. zn. 58 Ca 26/2003.
15. Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 22.10.1999, sp. zn. 2 Cdon 1010/97.
16. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23.11.2004, č. j. 5 Afs 14/2004 – 60.
17. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14.9.2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44.
18. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3.12.2009, sp. zn. 2 Aps 2/2009.
19. Rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134.
20. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1.8.2014, č. j. 62 Af 52/2013 – 66.
21. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1.8.2014, č. j. 62 Af 78/2013 – 48.

22. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17.12.2010, č. j. 10 Af 93/2010 – 41.
23. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5.11.2013, č. j. 30 Af 7/2012 – 92.
24. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19.6.2014, č. j. 22 Af 16/2012 – 46.
25. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21.3.2011, č. j. 9 Ca 245/2008 – 57.
26. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.2.2013, č. j. 9 Ca 296//2009 – 30.
27. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29.5.2001, sp. zn. 26 Cdo 2152/2000.
28. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30.5.2001, sp. zn. 33 Cdo 811/2000.
29. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3.4.2003, č. j. 32 Odo 835/2002 – 150.
30. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15.5.2003, sp. zn. 32 Odo 1/2002.
31. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24.3.2004, sp. zn. 29 Odo 350/2003.
32. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28.7.2004, sp. zn. 32 Odo 626/2003.
33. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29.6.2007, sp. zn. 28 Cdo 666/2006.
34. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26.2.2009, sp. zn. 33 Odo 1560/2006
35. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31.3.2010, sp. zn. 33 Cdo 1517/2008.
36. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2005, č. j. 1 Afs 74/2004 – 64.
37. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.2.2005, č. j. 2 Afs 62/2004 – 70.
38. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.6.2005, č. j. 2 Afs 176/2004 – 140.
39. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48.

40. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136.
41. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61.
42. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2006, č. j. 7 Afs 154/2005 – 90.
43. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006, č. j. 2 Afs 173/2005 – 69.
44. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2007, č. j. 1 And 1/2007 – 91.
45. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1.2008, č. j. 2 As 54/2007 – 94.
46. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2008, č. j. 5 Afs 6/2008 – 110.
47. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, č. j. 7 Afs 13/2009 – 69.
48. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.10.2009, č. j. 1 Afs 74/2009 – 62.
49. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.2.2010, č. j. 5 Afs 68/2009 – 113.
50. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.5.2010, č. j. 1 Afs 11/2010 – 94).
51. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.12.2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200.
52. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2011 č. j. 9 Afs 81/2010 – 180.
53. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2011 č. j. 1 Afs 58/2011 – 94
54. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78.
55. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.1.2012, č. j. 3 Ads 35/2011 – 59.
56. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.4.2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94.
57. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 9.8.2012. č. j. 2 Afs 47/2012 – 18.

58. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29.8.2012. č. j. 1 Afs 56/2011 – 64.
59. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52.
60. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2013, č. j. 2 Afs 77/2012 – 21.
61. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2013, č. j. 2 Afs 37/2013 – 26.
62. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2013, č. j. 2 Afs 26/2013 – 34.
63. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2013, č. j. 5 Afs 63/2012 – 57.
64. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2013, č. j. 8 Afs 45/2012 – 47.
65. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46l.
66. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2013, č. j. 9 Afs 32/2013 – 21.
67. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.1.2014, č. j. 2 Afs 91/2013 – 56.
68. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.2.2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33.
69. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2014, č. j. 8 Afs 14/2014 – 29.
70. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61.
71. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21.2.2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise v řízení na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: VAT and Duties Tribunal, London – Spojené království.
72. Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 22.10.2013, C-276/12 – Jiří Sabou proti Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu.
73. Stanovisko Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567; 368/2011 Sb.).

74. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2007, č. j. 8 Afs 111/2005 – 106.
75. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3.4.2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89.
76. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161.
77. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147.
78. Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17.12.2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57.
79. Usnesení Ústavního soudu ze dne 5.6.2000, sp. zn. IV. ÚS 13/2000.
80. Usnesení Ústavního soudu ze dne 7.1.2002, sp. zn. IV. ÚS 611/01.
81. Usnesení Ústavního soudu ze dne 15.3.2012 č. j. II. ÚS 388/12 – 2.

Vědecká redakce MU

prof. PhDr. Ladislav Rabušic, CSc.; Ing. Radmila Droběnová, Ph.D.
Mgr. Michaela Hanousková; doc. Mgr. Jana Horáková, Ph.D.
doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D.; Mgr. et Mgr. Oldřich Krpec, Ph.D.
prof. PhDr. Petr Macek, CSc.; PhDr. Alena Mizerová
doc. Ing. Petr Pirožek, Ph.D.; doc. RNDr. Lubomír Popelínský, Ph.D.
Mgr. David Povolný; Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D.
prof. RNDr. David Trunec, CSc.; prof. MUDr. Anna Vašků, CSc.
prof. PhDr. Marie Vítková, CSc.; Mgr. Iva Zlatušková
doc. Mgr. Martin Zvonář, Ph.D.

VYBRANÉ ASPEKTY PŘÍMÝCH DANÍ A JEJICH INTERPRETACE A APLIKACE V JUDIKATUŘE

doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.

doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.

Mgr. Jana Kranecová

JUDr. Michal Janovec

Mgr. Ing. Martina Valachová

Vydala Masarykova univerzita v Brně roku 2014

Spisy Právnické fakulty MU č. 503 (řada teoretická, Edice Scientia)

Ediční rada: J. Kotásek (předseda), J. Bejček, V. Kratochvíl,
N. Rozehnalová, P. Mrkývka, J. Hurdík, R. Polčák, J. Šabata

Tisk: Point CZ s.r.o., Milady Horákové 890/20, 602 00 Brno

1. vydání, 2014

ISBN 978-80-210-7702-7